



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **ČOKRAK s. r. o.**, se sídlem Zrzavého 1084/14, Praha 6, zast. Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Postupice 58, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2010, č. j. 13907/10-1300-105163, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2014, č. j. 11 Af 6/2011 – 30,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „odvolací orgán“) specifikovanému v záhlaví. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 6 (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 3. 2010, č. j. 101656/10/006511102064, kterým jí byla vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 3. čtvrtletí roku 2008.

[2] Dne 29. 10. 2008 podala stěžovatelka přiznání k DPH za uvedené zdaňovací období, ve kterém vykázala vlastní daňovou povinnost ve výši 22 224 Kč a uplatnila odpočet ve výši 1 017 634 Kč. Správce daně k tomuto přiznání zahájil dne 21. 11. 2008 vytýkáci řízení, v němž byly předloženy záznamy vedené pro daňové účely, relevantní doklady včetně

stvrzenek a pokladních dokladů, knihy jízd, denní evidence tržeb, doklady o stavu zásob, výsledovka a pohyby na vybraných účtech z účetnictví. Správce daně prováděl formou dožádání na místně příslušný finanční úřad šetření u deklarovaných dodavatelů a také provedl výsledky navržených svědků (vyjma těch, které se mu nepodařilo předvolat). Výsledky byly vyhodnoceny ve zprávě o výsledku vytýkácího řízení. Odvolací orgán se ve svém rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně a potvrdil tak jeho názor, že stěžovatelka neprokázala přijetí zdanitelných plnění od plátců uvedených na předložených dokladech, proto správce daně správně přistoupil k vyměření DPH v řádné výši. Proti závěrům odvolacího orgánu brojila stěžovatelka žalobou.

[3] Městský soud vymezil předmět sporu otázkou, zda stěžovatelka ve vytýkáčím řízení dostatečně prokázala tvrzení, která učinila v daňovém přiznání, resp. do jaké míry byla povinna nést důkazní břemeno a zda je v této míře unesla. Sporná otázka se týkala zejména zdanitelného plnění údajně přijatého od společností BOMARCO, spol. s r. o. v likvidaci (dále jen „BOMARCO“), SABICO, spol. s r. o. (dále jen „SABICO“) a SECURE, s. r. o. (dále jen „SECURE“), jednalo se o textil, obuv, drogistické zboží, domácí a kancelářské potřeby, u nichž správce daně neuznal nárok na odpočet daně. Z textu zákona i judikatury dospěl soud k závěru, že samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě podložen existujícím zdanitelným plněním. Tím, kdo je povinen primárně prokázat svá tvrzení na výzvu správce daně, je daňový subjekt, a je povinen tak činit i jinými prostředky než pouhým předložením, byť bezvadných, daňových dokladů. Bylo tedy povinností stěžovatelky, aby prokázala svá tvrzení jinými hodnověrnými důkazy. Z navržených svědků se nepodařilo předvolat jednatele výše jmenovaných společností, ostatní svědci se shodli, že zboží bylo nakupováno od osob asijského původu v tržnicích přímo z nákladního prostoru automobilů. Totožnost prodejců nebyla zjišťována. Účetní stěžovatelky pouze potvrdila, že bylo ověřováno plátcovství DPH obchodních společností. Takto obecné poznatky nejsou s to prokázat faktické přijetí zdanitelného plnění od uváděných společností. Otázka, kdo zboží prodával, je klíčová vzhledem k tomu, že ani jedna ze jmenovaných společností poskytnutí tvrzených plnění ve svém účetnictví nevykázala a v rozhodném období nevykazovala ani jinou činnost.

[4] Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně pochybil, jelikož nevyužil možnosti nechat jednatele společností předvést orgány policie. Dle soudu k tomu nebyl povinen. Podle zjištění dožádaného finančního úřadu se jednatele na historických i stávajících adresách svého úředně evidovaného pobytu nezdržovali a nepřebírali doručované písemnosti. Jejich praktická nedosažitelnost nemůže jít k tíži správce daně. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117. Soud tedy uzavřel, že správci daně nevznikla povinnost vyvrátit důkazy předložené stěžovatelkou, neboť provedené důkazní prostředky dokazovanou skutečnost – faktické přijetí plnění od tvrzených společností – nemohly prokázat. Potvrdil, že rozhodnutí odvolacího orgánu obsahuje úvahu o hodnocení důkazů a nebyla porušena zásada volného hodnocení důkazů. Městský soud přisvědčil i postupu správce daně, který si z důvodu nadbytečnosti nevyžádal informace či doklady od likvidátora společnosti BOMARCO.

pokračování

[5] Dále uvedl, že stěžovatelka nebyla činěna odpovědnou za to, že společnosti, s nimiž obchodovala, byly nekontaktní a nevykazovaly žádnou činnost. Taková skutečnost však vyvolala pochybnosti o tom, zda osoby, s nimiž obchodovala, jednaly jménem či v zastoupení deklarovaných společností. Pro účely posouzení nároku na odpočet DPH je třeba, aby daňový subjekt při nákupu zboží dbal na pozdější prokazatelnost poskytnutého plnění, neboť jej stíhá důkazní povinnost, kterou nelze splnit pouhým předložením daňových dokladů.

[6] Soud se neztotožnil ani s námitkou, podle níž by bylo zjišťování totožnosti prodejců a uchovávání takových údajů v rozporu se zákonem č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů. Naopak přisvědčil námitce, že v řízení předložené doklady byly podkladem rozhodnutí a to, zda doklady vystavila osoba oprávněná jednat za společnosti, stejně jako otázka, zda došlo ke skutečnému plnění, se stalo teprve předmětem dokazování. Nelze tedy povahu daňového dokladu zpětně neuznat jen proto, že se daňovému subjektu nepodařilo materiálně prokázat dokladované plnění. Toto pochybení posoudil jako argumentační nedůslednost, která však nemůže mít za následek nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[7] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost. Rozsudek napadá v celém rozsahu podle ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a to zejména z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[8] Má za to, že neprokazovala přijetí zdanitelného plnění pouze daňovými doklady, ale i soustavou podpůrných důkazů, tj. skladovými kartami, knihou jízd, svědeckými výpověďmi a dalšími. Vzhledem k nekontaktnosti jednatelů dodávajících společností však nebyla schopna prokázat přijetí zdanitelného plnění výpovědí těchto dodavatelů. Odvolací orgán odmítl přiznat nárok na odpočet právě z důvodu, že se nepodařilo dodavatele kontaktovat. Mohl při tom požádat cizineckou policii o informaci ohledně pobytu dotyčných jednatelů. Ani neověřil, zda razítka na daňových přiznáních dodavatelů odpovídají razítku na vystavených daňových dokladech. Klíčovou otázkou tedy je, zda na plátcí leží riziko, že pokud bude později jeho dodavatel nekontaktní, nese automaticky riziko odmítnutí nároku na odpočet. Všechny ostatní důkazy se dají odmítnout s tím, že pouze prokazují maximálně přijetí zdanitelného plnění, nikoli přijetí plnění od konkrétního dodavatele.

[9] Dále upozornila, že městský soud zcela vytrhl z kontextu citaci z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 24/2010. Kdyby v citaci pokračoval, zcela by se změnil smysl jeho argumentu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že správní orgány musí k výsledku svědka a jeho předvolání přistupovat nikoli formálně, ale s určitou mírou aktivity. Z toho vyplývá špatný postup odvolacího orgánu, který se nepokusil zjistit aktuální bydliště jednatelů na cizinecké policii a na tuto adresu jim poslat předvolání, eventuálně je nechat předvést.

[10] Stěžovatelku překvapilo, že ačkoli dodavatelé jsou dle informací žalovaného nekontaktní, někteří z nich jsou nadále (tedy 4 roky po konstatování jejich nekontaktnosti) zapsáni v obchodním rejstříku. Tím je zásadním způsobem otřesena důvěra ve veřejné rejstříky. K tomu odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009 - 111. Žalovaný jako orgán veřejné moci ani po čtyřech letech nezajistil, aby údaje zapsané v obchodním rejstříku odpovídaly realitě. Při tom právě na nekontaktnosti dodavatelů spočívá odepření nároku na odpočet daně, jelikož všechny další důkazy podporují tvrzení stěžovatelky.

[11] Nadto uvedla, že postup odvolacího orgánu neodpovídá ani nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07. Z něj dovodila, že odvolací orgán se měl zabývat otázkou, zda existuje nějaký důkaz, s výjimkou výpovědi jednatelů dodavatelů, který by vyvracel tvrzení stěžovatelky, případně zda existuje jiný důkaz, který by její tvrzení potvrdil. Ze správního spisu však vyplývá, že jediným argumentem odvolacího orgánu bylo, že dodavatelé byli v době daňové kontroly nekontaktní.

[12] Napadený rozsudek je dle kasační stížnosti i v rozporu s rozhodnutím Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) ze dne 13. 2. 2014, ve věci C-18/13, *Maks Pen EOOD*. V uvedené věci vyvstaly pochybnosti, zda plnění byla poskytnuta dodavatelem nebo subdodavatelem subjektu. Přesto soud dospěl k názoru, že toto samo o sobě nepostačuje, aby byl vyloučen nárok na odpočet. Z citovaného rozsudku (i rozsudku ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*) vyplývá, že uplatnění nároku na odpočet je možné (pozn. NSS: patrně myšleno *není možné*) pouze za předpokladu, že plátce věděl nebo musel vědět, že plnění je součástí daňového úniku. Povinnost prokázat, že stěžovatelka věděla nebo musela vědět o daňovém úniku, ležela na odvolacím orgánu. Městský soud měl k evropské judikatuře přihlídnout z úřední povinnosti. O sporné otázce tak SDEU rozhodl v rozsudku ve věci *Maks Pen EOOD*, skutečnost, že důkazní břemeno v těchto případech leží na správci daně, vyplývá z další evropské judikatury. Pokud Nejvyšší správní soud usoudí, že na nynější případ není možné aplikovat uvedené rozsudky SDEU, stěžovatelka navrhuje, aby přerušil řízení a předložil SDEU předběžnou otázku týkající se odmítnutí přiznání nároku na odpočet daně.

[13] Žalovaný, jako právní nástupce odvolacího orgánu, se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Uvedl, že předloženými důkazy se stěžovatelce nepodařilo prokázat, že zboží bylo pořízeno od deklarovaných dodavatelů. Daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na dokladech, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby. Stěžovatelka byla povinna prokázat přijetí zboží od deklarovaného subjektu – osoby povinné k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, což se jí nepodařilo. Neunesla tak své důkazní břemeno. Navíc ani jedna ze společností (BOMARCO, SECURE, SABICO) poskytnutí tvrzených plnění ve svém účetnictví nevykázala.

[14] K námitce stran zápisu sídla deklarovaných dodavatelů v obchodním rejstříku žalovaný uvedl, že stěžovatelka záměrně odvádí pozornost od podstaty věci, kterou je

pokračování

skutečnost, že neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. Nesouhlasí ani s tím, že by stěžovatelka byla činěna odpovědnou v daňovém řízení za to, že jiné daňové subjekty nespolupracují se správcem daně. Daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, proto odkazy na judikaturu SDEU považuje za nepřipadné, neboť v posuzovaném případě to byla naopak stěžovatelka, kdo neunesl důkazní břemeno, nikoliv správce daně. Má za to, že rozhodnutí odvolacího orgánu bylo vydáno v souladu s relevantními právními předpisy i konstantní judikaturou Ústavního soudu a správních soudů, a není proto dán důvod k přerušení řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžejní otázka posuzovaného případu se týká toho, zda se stěžovatelce podařilo ve vytykáacím řízení dostatečně prokázat tvrzení, která učinila v daňovém přiznání. Velmi obdobným případem se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, a i v nyní posuzované věci z něj vychází.

[17] Obecně lze říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „ZSDP“): *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.* Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní.

[18] Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“), podle něhož *Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.*, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého *Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.* Znamenalo to tedy, že stěžovatelka byla v tomto konkrétním případě povinna tvrdit, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo jí ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na

odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu. V této věci bylo mezi účastníky sporné a pro výsledek řízení před odvolacím orgánem určující, zda stěžovatelka přijala plnění právě od jí označených dodavatelů – společností BOMARCO, SABICO a SECURE.

[19] Nejvyšší správní soud sdílí názor finančních orgánů i městského soudu, že se jí nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k jejímu tvrzení, že posuzované zdanitelné plnění přijala právě od těch plátců, od nichž plnění deklarovala.

[20] Ve vytýkacím řízení byly předloženy daňové doklady vystavené společnostmi BOMARCO, SABICO a SECURE. Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a případně i řádně zaúčtovaných dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení příjmu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

[21] Správci daně při tom vznikly pochybnosti o tom, že zboží stěžovatelka přijala od plátců DPH, od nichž přijetí deklarovala. Důvodem pochybností byly informace získané ze strany Finančního úřadu Brno I (č. l. 11, 12, 13 správního spisu). Pokud jde o společnost BOMARCO, sdělil brněnský finanční úřad, že jde o nekontaktní subjekt, který se ze svého sídla odstěhoval bez uvedení další kontaktní adresy. Písemnosti doručované do bydliště jednatele společnosti nejsou přebírány. Adresu jednatele zjišťoval i u Policie ČR, ani na takto zjištěné adrese nejsou ale písemnosti přebírány. Není známo, zda se jednatel vůbec zdržuje na území České republiky. Společnost je v likvidaci (od 7. 6. 2008), likvidátor nepřevzal účetnictví ani jiné doklady, ačkoli se o to pokoušel. Jednatelé společnosti se mu nepodařilo zkontaktovat. Od května 2008 jsou na DPH podávána likvidátorem negativní daňová přiznání. Ke společnosti SABICO finanční úřad sdělil, že je jí doručováno veřejnou vyhláškou, jelikož se nedařilo doručovat na adresu sídla společnosti ani na adresu bydliště jednatele. Místním šetřením bylo zjištěno, že společnost na adrese sídla nemá žádnou kancelář ani označenou provozovnu. Byla ověřována i prodejní činnost společnosti v areálu tržnice na Olomoucké ulici v Brně, kde bylo zjištěno, že tuto společnost nikdo nezná. Dále bylo sděleno, že jde o subjekt, který ve značném rozsahu neplní své povinnosti dle ZSDP a

pokračování

který ke dni sdělení neměl uhrazenou daňovou povinnost ve výši skoro 4 miliony korun. Ke společnosti SECURE bylo sděleno, že společnost je nekontaktní, písemnosti jsou jí doručovány veřejnou vyhláškou a v době zaslání sdělení probíhalo zrušení registrace společnosti k DPH z moci úřední. Jednatele společnosti se nepodařilo kontaktovat v místě sídla společnosti, na adrese místa pobytu dle zápisu v obchodním rejstříku ani na adrese zjištěné z centrální evidence obyvatel. Při místním šetření bylo zjištěno, že společnost nemá na adrese sídla zvonek, schránku ani žádnou informační tabuli, správce domu společnost nezná a nikdy nejednal se zástupcem společnosti. Za 3. čtvrtletí roku 2008 podala společnost přiznání k DPH s neobvykle vysokými obraty na vstupu i výstupu, ale s minimální vlastní daňovou povinností. Ve věci bylo zahájeno vytýkácí řízení. Ke dni sdělení evidoval finanční úřad u společnosti nedoplatek na DPH ve výši přesahující 160 000 Kč, na ostatních daních skoro 30 000 Kč.

[22] Na základě uvedených informací, které vzbudily pochybnosti správce daně, zaslal stěžovatelce výzvu k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 ZSDP o tom, že obdržela zdanitelné plnění, u nějž nárokovala odpočet daně, právě od společností BOMARCO, SABICO a SECURE. Požadoval sdělit délku spolupráce s těmito společnostmi, předložení smluv s nimi, sdělení konkrétních míst nakládek zboží a způsob objednání a dopravy zboží.

[23] Na základě výzvy stěžovatelka předložila faktury přijaté včetně prohlášení o ověřování plátců DPH, denní evidence tržeb za 3. čtvrtletí 2008 a knihy jízd vozidel. Jako svědky navrhla vlastní zaměstnance a společníky. Byli vyslechnuti Ing. Alexandr Gončaruk (jednatel stěžovatelky), Y. N. (společník), J. N. (zaměstnanec, různorodá pracovní náplň, řidič), O. G. (zaměstnanec, stará se o internetový prodej), S. J. (vedoucí prodejny), H. M. (vedoucí prodejny), a následně i Ing. T. K. (externí účetní) a Ing. V. P. (příležitostný účastník nákupů). Další předvolání svědkové - jednatele společností BOMARCO, SABICO a SECURE se ke svědeckým výpovědím nedostavili.

[24] Svědci, kteří se účastnili nákupů zboží (tj. kromě vedoucích prodejen a účetní), a stěžovatelka (v případě jejího jednatele) popsali, jak docházelo k nákupu zboží na velkoobchodě, avšak jinak z jejich výpovědí jednoznačně nevyplývalo, kdo byl faktickým prodejcem zboží. Nákupy byly prováděny tzv. „z vozu“ v areálu tržnice, prodejce byl asijského původu. Kupující vždy kontaktoval účetní k ověření toho, zda je prodávající subjekt plátcem DPH. Pouze jednatel uvedl, že před vlastním prodejem mu byl předkládán živnostenský list.

[25] Finanční orgány řádně zhodnotily i další předložené důkazy, tj. kromě daňových dokladů včetně stvrzenek a pokladních dokladů a výpovědí svědků a stěžovatelky, knihy jízd, denní evidence tržeb za relevantní zdaňovací období, doklady o stavu zásob, výsledovku a pohyby na vybraných účtech z účetnictví. Tyto důkazy však nemohou prokázat rozporované skutečnosti týkající se identifikace osob, které měly ve prospěch stěžovatelky plnění na předložených dokladech uskutečnit.

[26] Správce daně provedl následně i vlastní šetření zaměřené na prověření vozidel dodavatelů. Žádná spojitost mezi prověřovanými dodavateli a typem vozů uváděných ve svědeckých výpovědích však nebyla zjištěna.

[27] V daném ohledu důkazní pozici stěžovatelky nezlepšila ani skutečnost, že na příjmových pokladních dokladech, které správci daně předložila, byl uveden jen jednoduchý a nečitelný podpis společně s razítkem té konkrétní společnosti. Nebylo zde uvedeno žádné jméno osoby, která hotovost převzala, pouze zcela nečitelný podpis. Finanční orgány tak tvrzené skutečnosti nemohly ověřit ani u osob, které měly fyzicky hotovost přebírat, jelikož o jejich totožnosti nebylo nic známo ani stěžovatelce ani svědkům a z pokladních dokladů nebyla zjištělná.

[28] Nejvyšší správní soud v souladu s finančními orgány i městským soudem dospěl k závěru, že žádný z důkazů nedokládá dodání zboží právě od deklarovaných dodavatelů. Svědci žádné konkrétní informace o tom, od koho bylo zboží přijímáno, neuvedli, a nemohli proto k vyvrácení pochybností a unesení důkazního břemene stěžovatelky žádným způsobem přispět. Ani další předložené důkazy pochybnosti správce daně nevyvrátily. Pochybnosti ohledně skutečných dodavatelů zboží tak nadále trvají. Je při tom zcela na daňovém subjektu, aby způsob svého podnikání a způsob, jakým provádí své obchody a jakým je dokumentuje, uzpůsobil tak, aby byl schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém přiznání. Lze tedy souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že neprokazovala přijetí zdanitelného plnění pouze daňovými doklady, ale i soustavou podpůrných důkazů, žádným z těchto důkazů ale nebylo možné vyvrátit pochybnosti správce daně a přesvědčivě uvést na pravou míru, od koho bylo zboží skutečně nakupováno.

[29] Nelze přisvědčit ani námitce o nedostatečné aktivitě správce daně k zajištění výsledku dodavatelů. Naopak ze správního spisu jasně vyplývá, na jakých adresách byly společnosti i jejich jednatelé obesíláni poštovní zásilkou či zjišťováni místním šetřením. Z odpovědi Finančního úřadu Brno I na dožádání vyplývá, že zásilky adresované jednateli společností BOMARCO a SECURE na adresy dle evidence obyvatel a dle obchodního rejstříku se vrací s údajem „odstěhoval se“, „na adrese neznámý“; dle sdělení policie nelze hodnověrně určit, zda se tato osoba zdržuje v České republice. Rovněž z odpovědi vyplývá, že zásilky určené společnosti SECURE 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 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, a dále na tržnici na Olomoucké ulici v Brně; jednatel této společnosti se na adrese bydliště nevyskytoval.

[30] S ohledem na uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud souhlasí s městským soudem, že správce daně vyvinul veškerou myslitelnou aktivitu ke kontaktování společností a jejich jednatelů (srov. například již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013). Nadto je třeba konstatovat, jak ostatně zdejší soud již učinil například v rozsudku ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, že ani sama stěžovatelka zjištění správních orgánů o fiktivních sídlech společností a nepobývání jednatelů na adresách zapsaných v obchodním rejstříku a evidenci obyvatel nijak nevyvracela (např. tvrzením, že v minulosti na uvedených adresách se společnostmi

pokračování

jednala) ani neuvedla žádnou jinou možnost (adresa, telefon, e-mail), jak uvedené tři společnosti či jejich jednatele kontaktovat (případně jak a kde je kontaktovala v minulosti). Judikatura zdejšího soudu při tom vychází z toho, že navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navrhovaný daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. K danému srov. rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 – 102, kde bylo uvedeno, že k tíži správního orgánu nelze připsat skutečnost, že navržený svědek byl na adrese uvedené daňovým subjektem nedostižitelný a daňový subjekt neuvedl jiný důkaz.

[31] Městským soudem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 24/2010 skutečně uvádí, že by *„bylo iracionální pokoušet se předvést svědka jednak z adresy, která neexistuje, či z adresy, u níž bylo ověřeno, že se na ní svědek nezdržuje“*. Přesně tohoto postupu se finanční orgány v nynější věci držely. Pokud pátý senát Nejvyššího správního soudu dále pokračoval, že v odpovědi na dožádání byla sdělena další možná adresa svědka, a to navíc adresa, na které si svědek převzal doručovanou písemnost, je zcela evidentní, že bylo povinností správních orgánů prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka předvolat, případně z ní předvést. Shodná situace však v nynějším případě nenastala, oba případy se tak od sebe zásadním způsobem odlišují. Finančním orgánům nebyla známá žádná další adresa, na které by se mohly relevantní osoby zdržovat, a nebyla sdělena ani ze strany dožádaného finančního úřadu či stěžovatelky. Z citovaného judikátu nelze dovodit požadavek na větší procesní aktivitu finančních orgánů.

[32] Námitky ohledně toho, že správce daně mohl požádat o spolupráci cizineckou policii a že neověřil, zda se razítka na daňových přiznáních dodavatelů shodují s razítky na vystavených dokladech, nebyly uplatněny v řízení před městským soudem, proto se jimi Nejvyšší správní soud s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nemohl zabývat.

[33] Stěžovatelka v kasační stížnosti vymezila podle ní klíčovou otázku, zda *„na plátcí leží riziko, že pokud bude později jeho dodavatel nekontaktní, zda nese automaticky riziko odmítnutí nároku na odpočet“*. Má za to, že odvolací orgán odmítl přiznat nárok na odpočet právě z důvodu, že se dodavatele nepodařilo kontaktovat. Důvodem neuznání nároku na odpočet ale nebylo to, že by stěžovatelčin dodavatel byl nekontaktní. Výhradním důvodem neuznání nároku bylo to, že neprokázala, že by zdanitelné plnění přijala právě od jí deklarovaných společností. Nekontaktnost dodavatele jí tak nebyla kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení důkazního břemene. Nekontaktnost dodavatele v daném ohledu její pozici nezhoršuje, ale, nutno konstatovat, ani nijak nevylepší. Pokud není možno zastihnout dodavatele, není možno využít důkazní prostředky, které by se případně nacházely ve sféře dodavatele (např. jeho účetnictví, jeho svědectví o obchodní transakci apod.), a daňový subjekt je tak odkázán jen na ty důkazní prostředky, která má k dispozici sám. Nekontaktnost dodavatele může však hrát tu roli, že se stane podkladem pochybností, které vedly správce daně k vydání výzvy daňovému subjektu k prokázání jím tvrzených skutečností, jak tomu ostatně bylo i v nynější věci. Městský soud popsany dopad nemožnosti zastihnout stěžovatelčiny dodavatele ve svém rozhodnutí respektoval, nelze proto mít námitku proti jeho závěru, že *„stěžovatelka nebyla činěna odpovědnou za to, že jiné daňové subjekty nespolupracují se správcem daně“*.

[34] V další části kasační stížnosti je namítáno, že žalovaný, jako orgán veřejné moci, nezajistil ani čtyři roky poté, co byla konstatována nekontaktnost dodavatelů, výmaz těchto nekontaktních společností z obchodního rejstříku, čímž narušil důvěru dalších subjektů ve veřejné rejstříky. Tato námitka se poprvé objevila až v kasační stížnosti, nebyla tedy uplatněna v řízení před městským soudem, proto se jí zdejší soud nemohl zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pouze nad rámec Nejvyšší správní soud poznamenává, že údaje zjistitelné z veřejných rejstříků nemají žádnou souvztažnost k tomu, zda stěžovatelka prokázala, že přijala zdanitelné plnění od subjektů, o nichž to deklarovala, jelikož k tomu tyto rejstříky nic nevypovídají.

[35] Pokud jde o v kasační stížnosti citovaný nálezn Ústavního soudu ve věci sp. zn. III. ÚS 2096/07, Nejvyšší správní soud konstatuje, že jeho použití na nyní posuzovanou věc není případné, jeho závěry na projednávanou věc nedopadají. Ústavní soud se v tomto nálezu zabýval situací, kdy daňovému subjektu nebylo umožněno splnit svou důkazní povinnost. Taková situace u stěžovatelky nenastala, protože správní orgány postupovaly v souladu se zákonem a vyzvaly ji, aby prokázala, že údaje uvedené na daňových dokladech odpovídají realitě. Ta však tuto svou povinnosti nesplnila (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014 – 32). Navíc v nynějším případě byly posuzovány zcela jiné skutkové okolnosti. V nálezu Ústavního soudu bylo rozhodováno o dodavateli stěžovatele, jehož jediný jednatel v průběhu vytykáčního řízení zemřel, aniž by byl vyslechnut. Takovou situaci, kdy jednatele již není objektivně možné vyslechnout, je třeba odlišit od situace, kdy jednatele jsou „pouze“ nekontaktní. Další odlišností je skutečnost, že v nyní posuzované věci stěžovatelka nenavrhovala žádné jiné důkazy než právě výslechy jednatelů nekontaktních společností, které se nepodařilo předvolat. Stěžovatel v řízení, které bylo posuzováno před Ústavním soudem, navrhl provedení písmoznaleckého posudku a výpisů z telefonních hovorů, jakožto náhradu za výslechy zemřelého jednatele. Návrhy na provedení těchto důkazů však byly zamítnuty. Stěžovatelka žádný jiný důkaz než neprovedené výslechy jednatelů nenavrhla. Jak konstatoval zdejší soud již v rozsudku ze dne 23. 9. 2013, č. j. 5 Afs 66/2012 – 27: „*Nenabídnul-li však stěžovatel v důkazním řízení relevantní důkazní prostředky, nemůže jeho tvrzení o oprávněnosti uplatněných výdajů a odpočtů daně z přidané hodnoty obstát.*“

[36] Za nepřipadnou považuje Nejvyšší správní soud i argumentaci stěžovatelky, v níž poukázala na rozsudky SDEU, zejména na rozsudek ve věci *Maks Pen EOOD*. Z judikatury SDEU jasně vyplývá, že nejprve se zkoumá, zda byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně, jde o hmotněprávní a formální podmínky stanovené směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí (k tomu i stěžovatelkou zmíněné rozsudky SDEU ve věci *Bonik EOOD*, či rozsudek ze dne 21. 6. 2014 ve spojených věcech C-80/11 a C -142/11, *Mahagében a David*). SDEU při tom ponechává na soudech členských států, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda došlo ke splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku nároku na odpočet daně.

pokračování

[37] Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplývá, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, nelze v zásadě nárok na odpočet odmítnout, jelikož jak SDEU setrvale judikuje, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. I takový nárok na odpočet však může být odmítnut, pokud se subjekty dovolávají práva Evropské unie zneužívajícím způsobem. O zneužívající způsob dovolání se práva jde i tehdy, kdy se samotná osoba povinná k dani dopustila daňového úniku nebo když musela vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (podrobněji viz rozsudek ve věci sp. zn. 9 Afs 57/2013).

[38] Stěžovatelce se nepodařilo doložit splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, proto jí tento nárok nebyl uznán. Judikatura SDEU navazující na zneužívající způsob dovolání se práva Evropské unie není na nynější případ přílehlavá, jelikož důvodem neuznání nebylo to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH – to finanční orgány či městský soud ani v náznaku netvrdily. Argumentace evropskými rozsudky se tak míjí s podstatou nyní posuzované 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. Stěžovatelka však vůbec neprokázala, že jejím obchodním partnerem při nákupu zboží byly uvedené tři společnosti, proto není na místě její argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků (případného) podvodného jednání těchto tří společností na ni. Důvodem neuznání odpočtu nebylo to, že by měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Přestože se městský soud výslovně k evropské judikatuře nevyjádřil, respektoval ve svém rozsudku závěry z ní plynoucí. Rozhodnutí proto nelze považovat za vadné.

[39] S ohledem na uvedené a s ohledem na stávající judikaturu SDEU Nejvyšší správní soud neshledal důvodným ani návrh na položení předběžné otázky SDEU. K oběma navrhovaným předběžným otázkám se Nejvyšší správní soud v tomto rozhodnutí vyjádřil a ani jedna z nich není pro posuzovanou věc relevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[40] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[41] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. května 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu