



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Xprofi, s. r. o.**, se sídlem Žižkova 1683/13, Jihlava, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2017, č. j. 62 Af 133/2015 – 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví specifikovaného rozsudku, jímž Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl její žalobu proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 9. 2015, č. j. 31471/15/5300-22444-711307 a 31425/15/5200-11434-711322. Prvým uvedeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 3. 2014, č. j. 451016/14/2901-24801-707613, tak, že snížil žalobkyni doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 z částky 451 820 Kč na částku 441 940 Kč a uložené penále z částky 90 364 Kč na částku 88 388 Kč, jelikož žalobkyně prokázala vynaložení nákladů ve výši 52 450 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“). Druhým uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti celkem sedmi dodatečným platebním výměrům správce daně na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až březen, červenec a září až listopad roku 2010.

[2] Z uvedených rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobkyně neprokázala realizaci služeb poskytnutých čtyřmi jejími dodavateli (Pentangeli, s.r.o., Euro Building & Forest s.r.o., Doryna Company, s.r.o. a LKWServis, s.r.o.) v souladu s předloženými doklady. Podstatou sporu mezi účastníky před krajským soudem tak byla žalobkyní nastolená otázka, zda správní orgány prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost jí předložených daňových dokladů, a zda jí tedy v souvislosti s přijetím plnění od deklarovaných dodavatelů vznikl nárok na odpočet DPH za shora uvedená zdaňovací období ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), a také zda žalobkyně prokázala, že se v případě výdajů za tyto deklarované služby (v celkové výši 2 316 615 Kč) jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.

[3] Po posouzení věci se krajský soud ztotožnil s názorem daňových orgánů, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ohledně uskutečnění deklarovaných výdajů. Ani po doplnění dokazování žalovaným totiž nebylo prokázáno, že by deklarované operativní služby (repase elektroměrů) proběhly tak, jak žalobkyně tvrdila. Pochybnosti správních orgánů se přitom týkaly zejména místa dodání elektroměrů před provedením operativních služeb, a také doby zpracování, neboť dle předložených faktur bylo zboží jeden den dodáno a druhý den již upravené odesláno konečnému odběrateli. Podle správce daně samotné faktury, doklady o jejich úhradě, smlouvy, dodací listy a čestná prohlášení dodavatelů neprokazují, že předmětná plnění uskutečnili deklarovaní dodavatelé v tvrzeném obsahu a rozsahu. Žalobkyně pak nepředložila žádný další důkazní prostředek, který by uvedené skutečnosti osvědčil.

[4] Pochybnosti daňových orgánů přetrvaly také s ohledem na nekontaktnost dodavatelů žalobkyně a na to, že tito dodavatelé sídlí na virtuální adrese a nemají ani webové stránky. Ani po provedení svědeckých výpovědí některých dodavatelů žalobkyně nebyly tyto pochybnosti vyvráceny, neboť jejich výpovědi nejenže neobsahovaly podstatné informace týkající se způsobu a místa provádění repasí elektroměrů, ale především byly nevěrohodné s ohledem na odlišnosti jejich tvrzení před daňovými orgány a před orgány Policie ČR. V některých případech se dokonce ukázalo, že provádění operativních služeb by ani nebylo opodstatněné, jelikož odběratel elektroměry po převzetí rozebral na jednotlivý sběrný odpad - tedy znehodnotil. Navíc se v průběhu daňového řízení měnila i tvrzení samotné žalobkyně (až na informaci, že práce byly prováděny u jednatele žalobkyně v garáži) a vyvstaly nesrovnalosti i ohledně ceny za repase elektroměrů. Provádění deklarovaných služeb pak nemohla prokázat ani předložená evidence jízd tachografů vozidel, kterými měly být elektroměry převáženy (k nimž žalobkyně nevedla knihu jízd ani přepravní listy - přepravu údajně prováděl její jednatel vlastními vozidly, u daňového subjektu neregistrovanými), ani předložené smlouvy o skladování (zde zase nebyla vedena skladová evidence pro jednotlivá skladovací místa). Rozpory vyvstaly také mezi žalobkyní předloženým stavem zásob a inventarizací. Návrh žalobkyně na provedení dalšího výslechu svědků již vyslechnutých vyhodnotil krajský soud ve shodě s žalovaným za nadbytečný.

[5] Daňové orgány tedy prokázaly relevantní pochybnosti o tom, že se konkrétní obchodní případy uskutečnily tak, jak předestřela žalobkyně; tyto pochybnosti byly dostatečným způsobem identifikovány, avšak žalobkyni se je nepodařilo vyvrátit. K námitce, že správce daně nesprávně odmítl čestná prohlášení dodavatelů žalobkyně, když

pokračování

měl pokračovat v dokazování a odstranit vzniklé rozpory v nich, krajský soud uvedl, že tyto osoby byly správcem daně vyslechnuty, nicméně ani takto provedené dokazování skutkové rozpory neodstranilo. Žalobkyně také namítala, že z toho, že její dodavatelé nepřiznali a neodvedli daň nelze dovozovat, že neunesla důkazní břemeno, a že nebyla zkoumána motivace výpovědí jejích dodavatelů, které byly dle názoru žalobkyně účelové. Podle krajského soudu však uvedené skutečnosti nebyly jediným důvodem pochybností správce daně, přispěly k nim také nesrovnalosti v žalobkyní dodatečně doložených důkazních prostředcích, svědeckých výpovědích a vyjádřeních jednatele žalobkyně. Daňové orgány tedy správně nepřihlédly pouze k těm nákladům, které měly být dle tvrzení žalobkyně zaplacený údajným dodavatelům za repase elektroměrů, neboť bylo zpochybněno, že žalobkyně přijala plnění v podobě operativních služeb, nicméně nebyl zpochybněn nákup ani další prodej elektroměrů. Co se týká námitky, že daň měla být stanovena podle pomůcek, žalobkyně neprokázala, že tvrzené operativní služby jí vůbec byly poskytnuty, proto nebylo důvodu ke stanovení daně podle pomůcek přistoupit.

[6] V kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) opětovně namítá, že důkazní břemeno ohledně poskytnutí deklarovaného plnění stále tíží správce daně, neboť nekontaktnost dodavatelů není důvodem pro jeho přechod na žalobkyni. Tento její názor údajně podporuje i judikatura - konkrétně se jedná o rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové, č. j. 31 Af 75/2014 - 102, a Krajského soudu v Ostravě, č. j. 22 Ca 185/2009 - 135. Dále nesouhlasí s tím, že jí krajský soud vyloučil nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží, přestože toto zboží musela používat k uskutečnění zdanitelných plnění s vykazováním DPH na výstupu. To je podle ní v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, ze kterého plyne, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. V projednávaném případě přitom nebylo popřeno, že by stěžovatelka zboží pořídila, ani není prokázáno, že by věděla, nebo musela vědět, o podvodu - stěžovatelka se pouze, stran nároků krajského soudu na stanovení daně dokazováním, ocitla v důkazní nouzi.

[7] Stěžovatelka také odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 3/2017 - 71, ze kterého podle ní plyne, že pro uznání odpočtu DPH na vstupu je dostačující předložení daňového dokladu. Nerozumí tedy tomu, proč krajský soud požaduje prokázání poskytnutí předmětných služeb dodavateli, když daňové doklady od těchto dodavatelů již předložila. Krajskému soudu muselo být jasné, že je logický nesmysl, aby stěžovatelka zdanila příjmy z prodeje zboží ve 100 % výši bez jakéhokoli přihlédnutí k nákladům na pořízení zboží vynaloženým na získání příjmů z prodeje tohoto zboží. Krajský soud měl tedy s přihlédnutím k těmto tzv. esenciálním výdajům odhadnout náklady, které vynaložila na nákup zboží, a daň stanovit podle pomůcek, jak by bylo v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, či ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Tento svůj názor stěžovatelka podpořila také odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 1. 6. 2012, č. j. 2 Afs 72/2011 - 78, podle kterého je vadná evidence stavu zásob - která u ní nastala - důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

[8] V rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je podle názoru stěžovatelky také skutečnost, že krajský soud odmítl čestná prohlášení jejích dodavatelů z toho důvodu, že mají pouze hodnotu osvědčovací a nikoliv hodnotu důkazní. Konkrétně se jedná o rozsudek ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013 - 30. Krajský soud měl tedy za účelem odstranění rozporů v předložených čestných prohlášeních provést svědecké výslechy a měla být zkoumána příčina nekontaktnosti jejích dodavatelů, neurčitosti jejich výpovědí, či jejich „ztráta paměti“. Dodavatelé totiž mohli mít zájem na nepravdě, protože platby od stěžovatelky nepřiznali a nezdanili (k tomu se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46). Tato úvaha podle stěžovatelky koresponduje také s judikaturou Ústavního soudu, konkrétně s nálezy ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08. Krajský soud proto nedostál své povinnosti, když neprokázal, že skutečnosti tvrzené stěžovatelkou nenastaly nebo alespoň nastat nemohly. Závěr, že důkazní břemeno v takovém případě neleží na stěžovatelce, přitom vyslovil i Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, či ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013 - 31.

[9] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i žalobou napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se zcela ztotožnil se závěry vyslovenými krajským soudem v napadeném rozsudku. Předně odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. K námitce týkající se rozložení důkazního břemene konkrétně uvedl, že aby správce daně své důkazní břemeno unesl, je povinen pouze prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby, nikoli zjistit skutečný skutkový stav za pomoci aktivního vyhledávání důkazních prostředků. Pokud správce daně toto své důkazní břemeno unese, dochází k jeho přenesení zpět na daňový subjekt. Daňové řízení, respektive dokazování v jeho průběhu, totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na primární povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí. Pokud jde o námitku, že je stěžovatelce přičítána k tíži nekontaktnost jejích dodavatelů, ta je nedůvodná, neboť se nejedná o jedinou příčinu neuznání jejích nákladů na provedení operativních služeb. Žalovaný dále nesouhlasil ani s námitkou stěžovatelky, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Samotné zjištění nedostatku ve vedení účetnictví totiž není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro použití pomůcek; současně totiž musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Trval také na tom, že při rozhodování vycházel z řádně zjištěného skutkového stavu. S námitkou odmítnutí čestných prohlášení se žalovaný již vypořádal ve svých rozhodnutích. Zejména tam odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2009, č. j. 8 Afs 86/2007 - 79, podle kterého čestná prohlášení nemají sama o sobě důkazní hodnotu. Správce daně přitom konstatoval, že provedené svědecké výpovědi nebylo možné osvědčit jako průkazné s ohledem na jejich vzájemné rozpory. K námitce ponechání příjmů z prodeje elektroměrů žalovaný konstatoval, že správce daně nezpochybnil nákup a prodej elektroměrů, a taktéž nevyloučil ze základu daně náklady související s nákupem elektroměrů; předmětem sporu zůstalo provedení operativních služeb na nakoupených elektroměrech, které nebylo stěžovatelkou v průběhu daňového řízení prokázáno. Žalovaný se ve svém rozhodnutí vypořádal také s námitkou, že pro uznání nároku na odpočet daně postačí předložení daňového dokladu, přičemž uvedl, že ani daňové doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání tvrzeného nároku

pokračování

na odpočet daně, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že **kasační stížnost není důvodná**.

[12] Stěžovatelka předně namítala, že důkazní břemeno ohledně uskutečnění operativních služeb stále tíží správce daně, neboť nekontaktnost jejích dodavatelů není důvodem pro jeho přechod na žalobkyni. S touto námitkou stěžovatelky se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[13] Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, daňové řízení obecně spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (řádném či dodatečném) a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[14] Daňový subjekt tuto důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, k nimž je povinen, splní, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Pokud však správce daně prokáže (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou poskytnuté evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné tak, že uvede konkrétní skutečnosti, z nichž tyto pochyby vyvěrají (aniž je povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností), důkazní břemeno ohledně pravdivosti daňových tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu přechází zpět na daňový subjekt. Ten je potom povinen svá daňová tvrzení doložit a prokázat, zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím, soulad jím vedených evidencí se skutečností. Daňový subjekt tedy musí doložit, že přes vzniklé pochyby správce daně je jeho hospodaření průkazné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), jinými slovy, že údaje uvedené na jím předložených dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu (viz např. rozsudek ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015 - 29).

[15] Se stěžovatelkou lze obecně souhlasit, že nekontaktnost jejích dodavatelů by sama o sobě přechod důkazního břemene nemohla zapříčinit; jak je však patrné z výše uvedeného (viz shrnutí v odst. 3 až 5 tohoto rozsudku), pochybnosti o uskutečnění fakturovaných operativních služeb, vyvstaly nejen z uvedeného důvodu, ale i na podkladě řady dalších skutečností. Kromě toho, že daní dodavatelé sídlili na virtuální adrese a neměli ani webové stránky, se jednalo zejména o pochybnosti stran průběhu deklarovaných služeb (podle předložených faktur mělo být zboží jeden den dodáno a druhý den již upravené odesláno konečnému odběrateli), místa dodání zboží před provedením operativních služeb

(dodavatel stěžovatelky odmítl toto místo správci daně sdělit), místa, kde měly být služby prováděny (stěžovatelka neměla k dispozici prostory, ve kterých by operativní služby mohly být prováděny; podle předávacích protokolů měly být přitom služby prováděny v Jihlavě nebo v Lukách nad Jihlavou, avšak podle tvrzení stěžovatelky byly práce prováděny především u jejího jednatele v garáži), místa skladování zboží, či způsobu převážení zboží. Rozpory vyvstaly také ohledně ceny za provedení operativních služeb a rozdílu mezi stěžovatelkou předloženým stavem zásob a inventarizací.

[16] Tyto pochybnosti pak nebyly provedeným dokazováním vyvráceny, a to ani po doplnění dokazování žalovaným. Naopak, svědecké výpovědi provedené v odvolacím řízení byly shledány nevěrohodnými, a taktéž se ukázalo, že v některých případech by provádění operativních služeb ani nebylo opodstatněné, jelikož odběratel stěžovatelky elektroměry po převzetí znehodnocoval. Také tvrzení stěžovatelky se, až na výjimky, v průběhu daňového řízení měnila.

[17] Pokud jde o judikaturu Krajských soudů v Ostravě a Hradci Králové, týkající se relevance nekontaktnosti dodavatelů daňového subjektu v případě přenosu důkazního břemene, na kterou stěžovatelka odkazovala v kasační stížnosti, ta podle názoru Nejvyššího správního soudu není pro danou věc přílehlavá pro rozpor v základních skutkových otázkách. V daných případech jednak neexistovaly pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění vůbec uskutečnilo, a jednak účetnictví daňového subjektu bylo zpochybňováno toliko na základě nekontaktnosti dodavatelů daňového subjektu, bez přistoupení dalších skutečností.

[18] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil se závěrem krajského soudu, že daňové orgány prokázaly relevantní pochybnosti o tom, že se operativní služby uskutečnily tak, jak předestřela stěžovatelka. Tyto pochybnosti byly dostatečným způsobem identifikovány, avšak stěžovatelce se je nepodařilo vyvrátit, i když to byla ona, koho tížilo důkazní břemeno.

[19] Nejvyšší správní soud dále nepovažuje za důvodnou ani námitku stěžovatelky, že jí byl nesprávně odepřen nárok na odpočet DPH na vstupu, i když jí byla ponechána uskutečněná zdanitelná plnění na výstupu, a že v projednávaném případě měla být daň stanovena za užití pomůcek.

[20] Stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek, je upraveno v § 98 odst. 1 daňového řádu. Dle první věty tohoto ustanovení platí, že, „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“

[21] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46)] „stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní

pokračování

při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, bod 8). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (viz stěžovatelkou zmiňovaný rozsudek zdejšího soudu č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“ (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, bod 11).

[22] V případě stěžovatelky však účetnictví nebylo shledáno komplexně nevěrohodným, neprůkazným, neúplným či nesprávným. Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelkou deklarovaných výdajů pak nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů totiž samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 77).

[23] Stěžovatelce pak lze dát obecně za pravdu, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudky ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 – 147, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85, či ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 – 143) není možné zcela opomenout výdaje, jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, ale které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje). Jinými slovy, uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tak poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publ. pod č. 1396/2007 Sb. NSS). Citované závěry se však na nyní projednávanou věc nevztahují, jelikož v případě stěžovatelky nebyl zpochybněn nákup ani další prodej elektroměrů, avšak bylo zpochybněno, resp. stěžovatelkou nebylo prokázáno, že v době mezi nákupem a prodejem uvedeného zboží byly provedeny tvrzené operativní služby.

[24] Lze tedy souhlasit i se závěrem krajského soudu, že daňové orgány zcela správně nepřihlédly pouze k těm nákladům, které měly být dle tvrzení stěžovatelky zaplacený údajným dodavatelům za repase elektroměrů.

[25] Pokud jde o námitku, že pro uznání odpočtu DPH na vstupu je dostačující předložení daňového dokladu, kterou stěžovatelka podpořila odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71, k ní kasační soud uvádí, že citovaný rozsudek se taktéž týká skutkově odlišného případu. Stěžovatelce byla daň doměřena nikoli pro její účast na daňovém podvodu, nýbrž protože neprokázala vynaložení výdajů (nákladů) uvedených v daňovém přiznání na uskutečnění svojí

ekonomické činnosti, a tedy ani oprávněné uplatnění nároku na odpočet DPH v souvislosti s těmito výdaji.

[26] K uvedenému je třeba dodat, že argumentace stěžovatelky týkající se skutečnosti, že daňové orgány nevznesly pochybnosti o tom, že by k nákupu zboží došlo, nýbrž pouze k tomu, že nelze ověřit, kdo jej stěžovatelce prodal, se mýlí s meritem věci. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, předmětem pochybností správce daně nebyl nákup či prodej zboží, ale uskutečnění operativních služeb na tomto zboží.

[27] Konečně nelze souhlasit ani s námitkou stěžovatelky týkající se odmítnutí čestných prohlášení od jejích dodavatelů. Stěžovatelka totiž opomíjí zásadní fakt, že dodavatelé již byli správními orgány vyslechnuti. Ani provedené výslechy však neodstranily skutkové rozpory, a to přesto, že byly dané osoby vyslechnuty také orgány Policie ČR. Oba tyto výslechy navíc správní orgány řádně vyhodnotily. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného i krajského soudu, že provádění dalšího dokazování v tomto směru, včetně svědeckých výpovědí, by nebylo účelné.

[28] K dílčí námitce, že krajský soud přičetl neurčitost výpovědí dodavatelů k tíži stěžovatelce, Nejvyšší správní soud připomíná již jednou uvedené, a to, že břemeno důkazní tížilo v daném případě právě stěžovatelku a nebylo tedy na daňových orgánech ani na krajském soudu, aby prokazovaly, že jí tvrzené skutečnosti nenastaly. Co se týče odkazu na související rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ten je v této konkrétní otázce nepřipadný, neboť skutkový stav tam řešený se od nyní projednávané věci liší právě tím, že dodavatelé v dané věci před správcem daně provedení dokládanych prací jednoznačně potvrdili, a potvrdili také, že tyto práce jim byly uhrazeny. V nyní projednávané věci se však výpovědi jednotlivých svědků lišily a rozpory vyvstaly i v jejich výpovědích před správcem daně v porovnání s výpověďmi před orgány Policie ČR.

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, jelikož mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. listopadu 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín

pokračování

předseda senátu