ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **P. P.,** zastoupené JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, pobočka Na Vyhlídce 53, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2009, čj. 9212/09-1100-400326, ze dne 30. 11. 2009, čj. 9691/09-1300-401211 a čj. 9677/09-1300-401211, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 12. 2011, čj. 57 Af 4/2010 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Finanční úřad v Tachově doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty dodatečnými platebními výměry: (1) čj. 61974/07/160920/1840 ze dne 26. 11. 2007 za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 ve výši 15 059 Kč a (2) čj. 61975/07/160920/1840 ze dne 26. 11. 2007 za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 ve výši 24 363 Kč. Finanční úřad v Tachově dále žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 50 912 Kč dodatečným platebním výměrem č. 1070001789, čj. 61972/07/160920/1840, ze dne 26. 11. 2007 [platební výměr (3)].

2. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru (1) žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 11. 2009, čj. 9677/09-1300-401211. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru (2) žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 30. 11. 2009, čj. 9691/09-1300-401211. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru (3) žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 18. 11. 2009, čj. 9212/09-1100-400326.

II.

3. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 14. 12. 2011, čj. 57 Af 4/2010 - 92, zamítl.

4. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů krajský soud uvedl, že tato rozhodnutí obsahují všechny náležitosti uvedené v § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Zároveň jsou řádně odůvodněna v souladu s § 32 odst. 3 daňového řádu. Proto je nelze považovat za nepřezkoumatelná.

5. Správce daně nepochybil, pokud v protokolu o zahájení daňové kontroly neuvedl konkrétní pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti žalobkyně. Žalobkyní namítaný nesoulad judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se této otázky byl odstraněn stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11.

6. Podle krajského soudu správce daně dostál své povinnosti zakotvené v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Prostřednictvím sdělení dožádaných správců daně a Policie ČR prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného žalobkyní. Důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, která měla vyvrátit pochybnosti o věrohodnosti předložených dokladů.

7. Krajský soud neshledal případným ani odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), protože se týká odlišné věci (použití listinných důkazů obsahujících výpovědi osob, které nebyly řádně vyslechnuty správcem daně v rámci daňového řízení).

8. Vzhledem k tomu, že správce daně prokázal existenci pochybností ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, žalobkyně měla prokázat: (1) že se v případě daně z příjmů fyzických osob jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, (2) že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004 žalobkyně použila přijatá zdanitelná plnění při podnikání ve smyslu § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a že v případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 žalobkyně použila přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“), a (3) že se sporné účetní případy odehrály tak, jak o nich bylo účtováno. Uvedené skutečnosti žalobkyně neprokázala.

9. Podle krajského soudu žalovaný postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů vyjádřenou v § 2 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud podrobně popsal důkazy, které byly provedeny správcem daně a žalovaným v rámci doplnění řízení podle § 48 odst. 6 daňového řádu, i způsob jejich hodnocení. Uvedl, že výpisy z bankovního účtu žalobkyně a usnesení Policie ČR ze dne 26. 8. 2008 (obsahující popis platebních transakcí společnosti LOBRA) neprokazují, že předmětné plnění provedla právě společnost LOBRA. Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný přihlédl ke všem důkazům, které byly v řízení provedeny, a posoudil je jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Své úvahy žalovaný vyjádřil v napadených rozhodnutích přezkoumatelným způsobem a krajský soud se s nimi ztotožnil. Napadená rozhodnutí tak nebyla výsledkem libovůle žalovaného. V posuzované věci nedošlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů, odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, byl proto nepřípadný.

10. K námitce žalobkyně týkající se vadného procesního postupu žalovaného krajský soud uvedl, že tuto výtku žalobkyně vznesla pouze v obecné rovině, aniž by upřesnila, v čem spatřuje pochybení žalovaného. Krajský soud proto vypořádal námitku rovněž obecně a dovodil, že žalovaný rozhodl v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu.

III.

11. Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

12. Krajský soud podle stěžovatelky neposoudil správně rozložení důkazního břemene mezi stěžovatelkou a správcem daně. Správce daně nemohl prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatelky pouhým odkazem na výsledky šetření správců daně příslušných pro společnosti KROFIN, s. r. o., a LOBRA, které poskytly stěžovatelce určité plnění. Ačkoliv žalovaný neprokázal důvodnost svých pochybností, a neunesl tak důkazní břemeno, uložil stěžovatelce povinnost tyto pochybnosti vyvrátit. Nelze opomenout, že se tak stalo výzvou ze dne 14. 5. 2007, tj. až po třech či čtyřech letech od vzniku pochybností. Tím došlo ke zhoršení dostupnosti důkazních prostředků (zejména svědecké výpovědi jednatele společnosti KROFIN Cvrčka), kterými by stěžovatelka mohla vyvrátit pochybnosti správce daně. I přes malý rozsah účetnictví stěžovatelky byla daňová kontrola prováděna po dobu jednoho roku. Takové postupy stěžovatelka považovala za nesprávné a nezákonné.

13. Ze skutečnosti, že účetnictví stěžovatelky obsahovalo pouze účetní doklady od společností KROFIN a LOBRA, nelze usuzovat, že předmětná plnění nebyla provedena. Stejně tak nelze dovozovat, že tyto společnosti nemohly poskytnout stěžovatelce plnění, pokud podle sdělení Policie ČR nevyvíjely žádnou podnikatelskou činnost. Toto sdělení bylo navíc vyvráceno výpověďmi svědků Nováka, Marečka a Kopičky.

14. Podle stěžovatelky jsou rozhodnutí správních orgánů nepřezkoumatelná. Rozhodnutí žalovaného obsahují v podstatě pouze shrnutí předchozího řízení a citace z odvolání stěžovatelky. Z rozhodnutí není patrné, jakými úvahami se žalovaný řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Je zřejmé, že žalovaný pouze bezvýhradně přijal závěry správce daně. V rozhodnutích žalovaného chybí (1) důvody, na základě kterých byla rozhodnutí vydána, (2) úvahy, kterými se žalovaný řídil, a (3) právní posouzení věci.

Tomuto závěru nasvědčuje i nesrozumitelná část napadeného rozsudku, podle které *„napadená rozhodnutí byla vydána na základě dokazování, proto je z jejich odůvodnění zřejmé, které skutečnosti má žalovaný za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce.*“

15. Krajský soud se řádně nevypořádal s namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného. Uvedl pouze, že tato rozhodnutí obsahují všechny náležitosti požadované § 32 odst. 2 daňového řádu. Tento závěr je formalistický a zjednodušený a způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na judikaturu týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (rozsudky ze dne 19. 2. 2004, čj. 5 A 5/2002 - 33, ze dne 15. 7. 2010, čj. 5 Afs 33/2010 - 55, a nález Ústavního soudu ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99).

16. Dále stěžovatelka uvedla, že správní orgány i krajský soud nesprávně posoudily provedené důkazy. Podle jejího názoru z provedených důkazů vyplynulo, že společnosti KROFIN a LOBRA poskytly stěžovatelce předmětná plnění. Zjištění Policie ČR, že tyto společnosti nevyvíjejí žádnou podnikatelskou činnosti, byla vyvrácena výpověďmi svědků K. a Nováka. Rovněž sdělení okresních správ sociálního zabezpečení, že uvedené společnosti nejsou uvedeny v evidenci malých organizací, nenasvědčuje tomu, že nevyvíjely žádnou podnikatelskou činnost. Činnost společností mohla být vykonávána například prostřednictvím jejich společníků, jednatelů či subdodavatelů.

17. Stěžovatelka nepovažovala za správný závěr krajského soudu, podle kterého neprokázala uskutečnění plnění společností LOBRA předložením výpisu z bankovního účtu a letáků, které tato společnost vyrobila. Bez ekvivalentního protiplnění by stěžovatelka neměla důvod převádět finanční prostředky na účet této společnosti.

18. Závěrem stěžovatelka uvedla, že krajský soud nehodnotil provedené důkazy jednotlivě ani v jejich souhrnu a některé zjištěné skutečnosti opomněl. Skutkový stav, ze kterého vycházel žalovaný, neměl oporu ve správním spisu. Krajský soud se nevypořádal se všemi argumenty stěžovatelky, proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný a nepřesvědčivý.

IV.

19. Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem krajského soudu.

V.

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

21. Kasační stížnost není důvodná.

22. Stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že nesprávně posoudil rozložení důkazního břemene. Pro posouzení této námitky je podstatné, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci skutečností

vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených stěžovatelkou.

23. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu 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 tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

24. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který uvedl, že „*důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění*“ (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

25. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Ne každá chyba v účetnictví způsobuje tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje *prima facie* předepsané informace o konkrétním účetním případu) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86).

26. Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá

tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010 - 124 či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).

27. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, resp. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba (plátce daně), která je jako poskytovatel plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předkládá (rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63).

28. Pokud správci daně vzniknou pochybnosti ohledně správnosti určitého daňového dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, daňový doklad shora uvedenou důkazní hodnotu ztrácí a nárok na odpočet daně je třeba prokázat jinými způsoby předvídanými daňovým řádem (výše uvedený rozsudek 1 Afs 10/2010 - 71).

29. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný výdaj (rozsudek ze dne 28. 12. 2011, čj. 8 Afs 43/2011 - 121). Obdobně jako u daně z přidané hodnoty samotná existence formálně bezvadných dokladů nemusí prokazovat shora uvedené skutečnosti.

30. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených stěžovatelkou.

31. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatelka předložila správci daně účetnictví, které obsahovalo faktury a příjmové pokladní doklady vystavené společnostmi KROFIN a LOBRA. Tyto doklady však samy o sobě neprokazují, že se operace, které byly jejich předmětem, opravdu uskutečnily (výše uvedený rozsudek čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně dal proto ověřit uskutečnění předmětných plnění a zaslal dožádání správci daně příslušnému pro daňový subjekt KROFIN (tč. společnost ALL PROKS TRUCK, s. r. o.). Správce daně žádal o prověření, (1) zda má tato společnost ve svém účetnictví zaúčtovanou fakturu č. 4 ze dne 15. 3. 2004 na částku 83 531 Kč vystavenou pro stěžovatelku, (2) zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, (3) zda byla daň z přidané hodnoty evidována v podkladech k přiznání daně z přidané hodnoty a zda byla odvedena správci daně, a (4) požádal o zjištění dodavatele, popř. výrobce letáků, a sdělení, zda odpovídá cena letáků. Dožádaný správce daně odpověděl, že společnost ALL PROKS TRUCK je nekontaktní, nepřebírá písemnosti, nepodává daňová přiznání. V údajném sídle společnosti uvedenou firmu nikdo nezná. Poslední přiznání k dani z příjmů bylo podáno za zdaňovací období 2003 a přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí

roku 2003. Od srpna 2004 jsou této společnosti veškerá rozhodnutí doručována veřejnou vyhláškou. Z těchto důvodů dožádaný správce daně nemohl ověřit požadované skutečnosti týkající se stěžovatelky.

32. Na základě shora uvedené odpovědi na dožádání vyvstaly správci daně pochybnosti o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky. Předmětná faktura byla vystavena dne 15. 3. 2004, tj. v 1. čtvrtletí roku 2004. Datum zdanitelného plnění bylo určeno na tentýž den. Poslední přiznání k dani z příjmů však společnost KROFIN podala za zdaňovací období roku 2003 a poslední přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2003. Je zřejmé, že předmětný účetní případ tato společnost nepromítla do žádného daňového přiznání, fakturu nebylo možno ověřit v jejím účetnictví. Správci daně oprávněně vznikly pochybnosti ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, které prokázal sdělením dožádaného správce daně.

33. Správce daně zaslal dožádaní také správci daně příslušnému pro daňový subjekt LOBRA. Správce daně žádal o prověření, (1) zda má tato společnost ve svém účetnictví zaúčtované faktury č. 140019 ze dne 26. 5. 2004 na částku 18 326 Kč, fakturu č. 140027 ze dne 28. 5. 2004 na částku 4559,50 Kč, fakturu č. 140030 ze dne 31. 5. 2004 na částku 7345 Kč, fakturu č. 140102 ze dne 19. 7. 2004 na částku 3430 Kč, fakturu č. 140116 ze dne 3. 8. 2004 na částku 59 797,50 Kč, fakturu č. 140120 ze dne 5. 8. 2004 na částku 46 737,50 Kč, fakturu č. 140142 ze dne 23. 8. 2004 na částku 4153 Kč, fakturu č. 140159 ze dne 31. 8. 2004 na částku 29 512 Kč a fakturu č. 140164 ze dne 3. 9. 2004 na částku 7358 Kč, (2) zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, (3) zda byla daň z přidané hodnoty evidována v podkladech k přiznání daně z přidané hodnoty a zda byla odvedena správci daně, a (4) požádal o zjištění dodavatele, popř. výrobce, reklamních předmětů a pracovníků, kteří prováděli zednické práce, nátěry a další opravy. Dožádaný správce daně odpověděl, že společnost na uvedené adrese nesídlí, objekt zakoupila společnost Polyglot, spol. s r. o., která na společnost LOBRA nemá kontaktní adresu. Společnost LOBRA nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2004. Od 18. 11. 2003 do 1. 6. 2004 nebyla plátcem daně z přidané hodnoty a od ledna 2005 nepodává daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Za období červen – listopad 2004 podávala společnost přiznání k dani z přidané hodnoty, kde uváděla vysoké obraty přijatých a uskutečněných plnění. Nadto v žádosti ze dne 22. 6. 2006 Policie ČR, útvar odhalování nelegálních výnosů a daňové kriminality, uvedla, že vyšetřuje tzv. bílé koně i v souvislosti s činností společnosti LOBRA. Tyto osoby se měly dopustit trestného činu krácení daně podle § 148 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, tím, že zakládaly, příp. převáděly obchodní společnosti na nastrčené osoby. Tyto společnosti nevykonávaly žádnou činnost a fiktivně vykazovaly daňová plnění s cílem zkrátit daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty.

34. Předmětné faktury a příjmové pokladní doklady byly vystaveny v období květen -září 2004, za rok 2004 však společnost LOBRA nepodala přiznání k dani z příjmů. Vzhledem k této skutečnosti a dalším sdělením dožádaného správce daně a Policie ČR, správci daně oprávněně vznikly pochybnosti ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu i v případě plnění poskytnutých společností LOBRA.

35. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem žalovaného i krajského soudu, že správce daně dostál své povinnosti uvedené v § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Správce daně prokázal, že o souladu mezi předloženým účetnictvím a skutečným stavem existují

vážné a důvodné pochyby. Správce daně označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě zhodnotil předloženou evidenci jako nevěrohodnou (srov. shora uvedený rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Sdělení dožádaných správců daně, že poskytovatelé plnění nejsou kontaktní, nepodávají daňová přiznání, ba dokonce jsou jejich společníci vyšetřováni orgány činnými v trestním řízení na základě podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, jsou dostatečným důvodem pro vznik pochybností o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky. Správce daně proto unesl důkazní břemeno, které následně přešlo na stěžovatelku.

36. O svých pochybnostech správce daně informoval stěžovatelku výzvou ze dne 14. 5. 2007 a vyzval ji k doložení konkrétních skutečností, které by byly způsobilé jeho pochybnosti vyvrátit. Stěžovatelce byla dána příležitost předložit správci daně jiné důkazy, kterými by doložila pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětným obchodním případům.

37. Stěžovatelka vytkla správci daně, že ji k vyvrácení pochybností vyzval po nejméně třech či čtyřech letech od jejich vzniku. Tím došlo ke zhoršení dostupnosti důkazních prostředků, které by stěžovatelce usnadnily unesení důkazního břemene. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že vyměřit či doměřit daň nebo přiznat nárok na daňový odpočet je možno ve lhůtě uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu, tj. do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat (ve vztahu ke stanovení počátku této lhůty Nejvyšší správní soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, čj. 5 Afs 15/2009 - 122, č. 2229/2011 Sb. NSS, a nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, č. 211/2008 Sb. ÚS). Podle § 47 odst. 2 daňového řádu platí, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

38. Výzva ze dne 14. 5. 2007, kterou byla stěžovatelka vyzvána k odstranění pochybností, byla učiněna v rámci daňové kontroly. Daňová kontrola byla zahájena dne 19. 12. 2006 a ukončena dne 16. 10. 2007 projednáním zprávy o daňové kontrole. Konec zdaňovacího období, v němž vznikla stěžovatelce daňová povinnost, připadl v případě daně z příjmů na 31. 12. 2004 a v případě daně z přidané hodnoty na 31. 3. 2004 (konec 1. čtvrtletí 2004) a na 30. 9. 2004 (konec 3. čtvrtletí 2004). Daňová kontrola tudíž byla zahájena ve tříleté lhůtě od skončení zdaňovacích období. Daňovou kontrolu je třeba považovat za „úkon“ ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudek ze dne 6. 4. 2011, čj. 1 Afs 106/2010 - 95). Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla o zahájení daňové kontroly informována během ústního jednání dne 19. 12. 2006, lhůta pro doměření daně uplynula dne 31. 12. 2009. Rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům (1) a (2) nabyla právní moci dne 4. 12. 2009, rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru (3) nabylo právní moci dne 23. 11. 2009.

39. Ze shora uvedeného vyplývá, že správce daně zaslal stěžovatelce výzvu k odstranění pochybností (jako úkon v rámci daňové kontroly) a daň doměřil ve lhůtě uvedené v § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu.

40. Na základě návrhů stěžovatelky správce daně i žalovaný provedli řadu důkazů. Stěžovatelka však správním orgánům i krajskému soudu vytkla jejich nesprávné hodnocení.

Podle jejího názoru z provedených důkazů vyplývá, že předmětná plnění byla poskytnuta společnostmi LOBRA a KROFIN. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

41. Jak bylo shora uvedeno, ze sdělení dožádaných správců daně vyplynulo, že společnosti LOBRA a KROFIN jsou nekontaktní. Společnost KROFIN za rok 2004 nepodala přiznání k dani z příjmů, poslední přiznání k dani z přidané hodnoty podala za 1. čtvrtletí roku 2003. Podle sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení Plzeň – město se tato společnost v letech 2002 až 2004 nenacházela v evidenci organizací a malých organizací, neměla žádné zaměstnance. Není zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že tyto důkazy byly vyvráceny svědeckými výpověďmi E. K., Radka Nováka, Ing. Jana Kopičky a Ing. Rostislava Marečka. Z výpovědi svědkyně E. K. vyplynulo pouze to, že do roku 2002 vedla společnosti KROFIN účetnictví. Svědkyně odkázala na Radka Nováka, který měl zajišťovat výrobu reklamních předmětů. Nebyla si však jistá, zda tuto činnost fakturoval jako fyzická osoba nebo jako společnost KROFIN. Z její výpovědi nebylo možno usuzovat, že stěžovatelka od společnosti KROFIN přijala určitá plnění. Ani z výpovědi Radka Nováka nebyla tato skutečnost zřejmá. Tento svědek byl jednatelem společnosti EURO NOVA & PARTNER´S, spol. s r. o., která pravděpodobně spolupracovala se společností KROFIN i se stěžovatelkou. Svědek však popřel, že by předmětné faktury vystavené společností KROFIN byly opatřeny jeho podpisem. Z výpovědi tohoto svědka tudíž opět nelze usuzovat na uskutečnění plnění společností KROFIN. Shora uvedené důkazy nebyly vyvráceny ani výpověďmi svědků Kopičky a Marečka (viz níže). V rámci doplnění odvolacího řízení se žalovaný pokoušel provést svědeckou výpověď jednatele společnosti KROFIN Martina Cvrčka. I přes veškerou snahu, kterou by bylo možno po žalovaném požadovat, se však tuto osobu nepodařilo vypátrat. Námitka stěžovatelky, že nekontaktnost svědka jí nemohla být přičítána k tíži, není důvodná. Tato skutečnost ji nemohla zbavit povinnosti unést důkazní břemeno, byť i jinými prostředky než výslechem daného svědka.

42. Společnost LOBRA nepodala přiznání k dani z příjmů za rok 2004. Podle sdělení Pražské správy sociálního zabezpečení, územního pracoviště Praha 4, tato společnost nebyla v roce 2004 vedena v rejstříku zaměstnavatelů. Jednatel společnosti LOBRA Petr Veszprémi uvedl, že předmětné doklady nevystavil ani nepodepsal. Uskutečnění zdanitelných plnění rovněž neprokázal.

43. Z výpovědí jednatelů společnosti Markop FL, s. r. o., (majitele nemovitosti čerpací stanice pohonných hmot v Halži) Ing. Jana Kopičky a Ing. Rostislava Marečka rovněž nevyplynulo, že by předmětná plnění byla poskytnuta společnostmi KROFIN a LOBRA. Majitelé čerpací stanice neurčují svým nájemcům, s jakými společnostmi mají spolupracovat. Bylo proto na uvážení stěžovatelky, s jakou společností uzavře obchodní vztah. Svědci o tomto nebyli informováni.

44. Na uskutečnění plnění společností LOBRA nelze usuzovat ani z předložených výpisů z bankovního účtu a letáků, které tato společnost měla vyrobit. Výpis z bankovního účtu sice dosvědčuje, že došlo k určité platební transakci, nelze z něj však dovozovat, že společnost poskytla stěžovatelce určité plnění, ani to, že byl tento výdaj vynaložen v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů. Z předložených letáků nelze seznat, že byly vyrobeny a dodány společností LOBRA.

45. Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Žádným z provedených důkazů nebylo prokázáno, že předmětná plnění uskutečnily osoby, které jsou jako poskytovatelé plnění uvedeny v účetních dokladech, tj. společnosti LOBRA a KROFIN (srov. výše uvedený rozsudek čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Námitka stěžovatelky týkající se nesprávného hodnocení důkazů není důvodná. Krajský soud řádně přezkoumal hodnocení důkazů provedené správními orgány a dospěl k závěru, že jejich postupu nelze nic vytknout. Správní orgány dostály své povinnosti uvedené v § 2 odst. 3 daňového řádu a hodnotily důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Jejich úvahy jsou logické a přesvědčivé, zjištěné skutkové okolnosti mají oporu ve správním spisu a nejsou s ním v rozporu.

46. Stěžovatelka rovněž tvrdila, že krajský soud opomněl některé zjištěné skutečnosti a nevypořádal všechny žalobní námitky. Neupřesnila však, které konkrétní skutečnosti a námitky má na mysli. Podle Nejvyšší správního soudu se však krajský soud řádně zabýval všemi námitkami stěžovatelky a přihlédl ke všem zjištěným skutkovým okolnostem.

47. Podle názoru stěžovatelky je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, pokud se krajský soud vypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pouze tak, že odkázal na § 32 odst. 2 daňového řádu, a uzavřel, že rozhodnutí obsahují všechny předepsané obsahové náležitosti. Ani tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Rozhodnutí krajského soudu, jakkoliv ve své stručnosti na samé hraně přezkoumatelnosti, ještě obstálo. Byť způsob, kterým krajský soud vypořádal námitku nepřezkoumatelnosti, nebyl vhodný, nelze jej považovat za nezákonný zvláště za situace, když se Nejvyšší správní soud rovněž přiklonil k závěru, že rozhodnutí správních orgánů jsou přezkoumatelná.

48. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba považovat zejména takové rozhodnutí, ve kterém správní orgán neodůvodnil dostatečným způsobem své závěry, opomněl některou z uplatněných námitek účastníka řízení (výše uvedený rozsudek čj. 5 Afs 33/2010 - 55), nebo neuvedl důkazy, na jejichž podkladě dovodil své závěry (rozsudek ze dne 22. 1. 2004, čj. 4 Azs 55/2003 - 51). Rozhodnutí žalovaného však nejsou zatížena těmito pochybeními. Obsahují důvody, na základě kterých byla rozhodnutí vydána, úvahy, kterými se žalovaný řídil, i právní posouzení věci. Žalovaný se řádně vypořádal se všem odvolacími námitkami stěžovatelky a podrobně popsal důkazy, na jejichž podkladě dovodil své závěry.

49. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

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

V Brně 26. září 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu