

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **T. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem v Litoměřicích, Mírové náměstí 157/30, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, ze dne 12. 4. 2011, č. j. 59 Af 23/2010 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 10. 2010, č. j. 10091/10-1300-501078. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 12. 2009, č. j. 92285/09/187912500701, kterým správce daně vyměřil žalobci za zdaňovací období prosinec 2008 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 8228 Kč, při současném neuznání nadměrného odpočtu této daně ve výši 1 335 985 Kč. Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud, s ohledem na povahu věci, nejprve v odůvodnění velmi podrobně shrnul skutkový stav, ze kterého při svém rozhodování vycházely daňové orgány. Uvedl, že u žalobce bylo správcem daně provedeno místní šetření, v jehož rámci bylo po žalobci požadováno blíže doložit existenci zdanitelných plnění deklarovaných čtyřmi blíže specifikovanými fakturami, vystavenými dodavatelem R. B. Žalobce měl předložit další daňové doklady a daňovou evidenci vztahující se k těmto obchodním případům. V navazujícím vytýkacím řízení správce daně žalobce opakovaně upozornil, že na předložených fakturách nebylo přijaté zboží dostatečně specifikováno. Žalobce tedy doložil příjmové pokladní doklady a také faktury, jimiž dokládal následný odprodej (vývoz) zboží pořízeného dle sporných faktur; uvedl též, že šlo o blíže nerozlišitelné zboží (šatony a perle) které mu bylo při pořízení dodáno v pytlích a krabicích. Pro zboží si k dodavateli jezdil sám, žádné jiné doklady k těmto transakcím neexistují. Správce daně následně vyslechl tvrzeného dodavatele předmětného zboží R. B. Ten potvrdil, že posuzované faktury vystavil, zboží žalobci dodal a dostal za něj také zaplaceno. Toto zboží sám nakupoval od M. D., který však v mezidobí zemřel. Následně správce daně vyzval žalobce k odstranění rozporů spočívajících v rozdílných tvrzeních ohledně velikosti a barvy zboží, okolností jeho nabytí, předání zboží a stanovení ceny odběrateli, včetně kritérií pro akceptování ceny dodavatele. Žalobce na tuto výzvu zareagoval tím, že žádné nejasnosti tvrzené správcem daně neexistují a vše potřebné již v rámci vytýkacího řízení doložil. Správce daně poté opětovně vyslechl svědka B., a to stran dodávek od M. D.; tuto výpověď vyhodnotil tak, že jmenovaný přijetí těchto dodávek neprokázal a jeho výpověď celkově není věrohodná. Jako svědkyně byla dále vyslechnuta Hana Abdulrahman, jako jednatelka společnosti AS-AF-AB, s. r. o., a to za účelem objasnění, proč na dodávce zboží žalobce, expedovaného do Sýrie, bylo toto zboží zabaleno v obalech jmenované společnosti. Svědkyně uvedla, že s žalobcem její společnost neobchoduje; pokud jde o zmiňované obaly, ty mu byly darovány. V rámci projednání výsledků vytýkacího řízení správce daně konstatoval, že shora vyjádřené pochybnosti o skutečném obsahu plnění přijatého žalobcem od R. B. zůstaly neodstraněny. Žalobce nevysvětlil, jak byla stanovena cena zboží a určována jeho kvalita, jak bylo zboží objednáváno a dodáváno, včetně otázek jeho dopravy a způsobu balení. Dle správce daně tedy žalobce neprokázal, jaké konkrétní zboží přijal dle prověřovaných faktur, ani že právě toto zboží je tím, které dále odprodal (vyvezl). S tímto hodnocením věci se ztotožnil i žalovaný, který uvedl, že nevěrohodné výpovědi dodavatele R. B., stejně jako zpochybnění způsobu dodání a dopravy zboží žalobci, včetně způsobu jeho oceňování a placení, zpochybňují reálnost uskutečnění zdanitelného plnění. Není reálné, aby R. B. zboží objednal, převzal a zaplatil svému dodavateli M. D. (a následně toto zboží dodal žalobci), když v této době byl již M. D. mrtev. Vzhledem k tomu, že na daňových dokladech nebyl předmět zdanitelného plnění dostatečně konkretizován, byl žalobce povinen, v souladu s ustanovením § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně dle zvláštního právního předpisu, tj. dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný tak potvrdil názor správce daně, že v posuzovaném případě nebylo prokázáno, že zboží zakoupené žalobcem od R. B. je právě tím zbožím, které bylo, dle jím předložených faktur a celních dokladů, dále vyvezeno.

Co se týče jednotlivých žalobních námitek, krajský soud především odmítl argumentaci žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že z jeho

odůvodnění je zřejmé, co bylo důvodem neuznání předmětných zdanitelných plnění a že stěžovatelem tvrzený rozpor při hodnocení výsledků zprávy o vytýkacím řízení ve skutečnosti neexistuje. Žalovaný vypořádal i námitku porušení ustanovení § 20 odst. 1 a § 26 odst. 5 zákona o DPH; jakkoliv odůvodnění této části rozhodnutí není bezchybné, je z něj zřejmé, že žalovaný vycházel z premisy, že faktury vystavené R. B. vytýkané deficity měly, přičemž žalobce žádným jiným způsobem neprokázal, že skutečně přijal na základě těchto faktur plnění, které dále obchodoval.

Pokud jde o samotný předmět sporu, krajský soud uvedl, že argumentace žalobce o prokázání existence přijatých zdanitelných plnění je vystavěna na předložení faktur dodavatele R. B., výslechu tohoto dodavatele jako svědka, jakož i prokázání povahy obchodovaného zboží, jako věcí genericky určených, bez možnosti jejich bližší identifikace (to mají dokládat i fotografie a vzorky odebrané celními orgány). K tomu krajský soud uvedl, že odpočet daně musí být prokázán daňovým dokladem, splňujícím všechny zákonem stanovené náležitosti; pokud tomu tak není, není uznání zdanitelného plnění vyloučeno, je však na daňovém subjektu, aby jeho existenci prokázal postupem dle zvláštního předpisu, kterým je zde daňový řád, konkrétně jeho ustanovení § 31 odst. 9. Žalobce skutečně formálně doložil, že nějaké zboží od R. B. nakoupil a nějaké zboží následně prodal (vyvezl). Co se týká žalobcem přijatých faktur, ty předmět odebíraného zboží uvádějí pouze zcela neurčitě (*šatony* a *perle*), spolu s hmotností dodaného zboží a jednotkovou cenou - ta se ovšem v jednotlivých případech výrazně lišila. Stejně neurčitě byl předmět plnění zachycen i ve skladových dokladech a daňové evidenci žalobce. Naproti tomu na faktuře č. 49/2008, vystavené žalobcem v souvislosti s vývozem zboží v prosinci 2008, byl již předmět plnění označen konkrétně (*skleněné perle* jednotlivých položek, barev a povrchových úprav). Krajský soud tedy aproboval pochybnosti správce daně, zda zboží, které měl žalobce nakoupit od R. B. je skutečně tím zbožím, které následně odprodal. Pokud po žalobci správce daně požadoval prokázání způsobu stanovení ceny nakoupeného zboží, jeho kvality a způsobu jejího ověřování, včetně balení a přepravy, šlo o okolnosti, které mohly přispět k prokázání, jaké konkrétní zboží bylo předmětem posuzovaných zdanitelných plnění. Jejich prokázání tak mohlo odstranit důvodné pochybnosti správce daně plynoucí právě ze strany neurčitého označení zboží na daňových dokladech; tyto skutečnosti nesměřovaly k prokázání vlastnictví zboží dodavatelem žalobce (jak tvrdil žalobce), ale k zákonné povinnosti dodavatele přiznat daň na výstupu.

Dle názoru krajského soudu žalobce tyto skutečnosti skutečně nerozptýlil, neboť nepředložil žádné důkazy o objednávkách zboží, jeho dovozu R. B. a nepředložil ani důkazy o převzetí tohoto zboží a jeho uskladnění v Jablonci nad Nisou. Totéž platí pro důkazy ve vztahu k přebalení zboží a jeho přepravě do Prahy k proclení a vývozu. K tvrzení žalobce, že zboží do Prahy dopravoval sám, svým osobním vozem, uvedl, že jde opět o pouhé ničím neprokázané tvrzení. Při vývozu zboží na základě faktur č. 1/2009 a 4/2009 bylo fotografiemi celní správy zdokumentováno, že vyvážené zboží bylo rozděleno dle velikosti, barev a povrchové úpravy; jednalo se i o jiné zboží, než *šatony 1. kvality*, o něž se dle žalobcem přijatých faktur mělo jednat a jejichž vzorky předložil R. B. s tvrzením, že jde o zbylé vzorky šatonů (různé barvy a velikosti), které dodal žalobci. Daňové orgány přitom nezpochybnily, že žalobce v březnu roku 2009 skutečně vyvezl zboží označené jako *šatony* a *perle* v celkovém množství 760 kg; s ohledem na nekonkrétní označení předmětu a rozsahu zdanitelného plnění však nebylo možné potvrdit, že zboží,

které žalobce vyvezl, je právě tím zbožím, které mu měl dle sporných faktur dodat R. B. Ke ztotožnění zboží přitom nepřispělo ani jeho zatavení do obalů společnosti AS-AF-AB, s. r. o., jakkoliv jednatelka této společnosti uvedla, že tyto obaly byly žalobci darovány.

Krajský soud tedy aproboval názor daňových orgánů, že nárok na daňový odpočet nebyl v posuzovaném případě žalobcem prokázán. Přisvědčil sice žalobci, že R. B. dodání zboží v prosinci 2008 a následné vystavení faktur na dodané zboží (obecně označené jako *MC šatony 1. kvality dle objednávky* a *skleněné perle*) ve své výpovědi potvrdil, současně však poukázal na fakt, že výpověď tohoto svědka byla zatížena celou řadou rozporů. Krajský soud upozornil, že dodavatel sice potvrdil dodání zboží ve čtyřech dodávkách (dle vystavených faktur) s tím, že se jednalo o šatony a skleněné perle, dodané v pytlích, jeho výpověď ohledně toho, co konkrétně žalobce objednal a jakým způsobem tak činil (tvrdil, že u svého dodavatele nakoupil dle objednávky žalobce s tím, že žalobce mu předložil vzorky šatonů) je však v rozporu s tvrzeními žalobce o tom, že rozlišení zboží nebylo potřeba a že velikost šatonů ponechal na dodavateli. Dále dle krajského soudu nelze přehlédnout, že svědek původně vypověděl, že zboží dovezl společně se svým dodavatelem M. D. jeho vozidlem do Jablonce nad Nisou a v ostatních případech si pro zboží žalobce byl osobně na dohodnuté místo v Praze, žalobce však tvrdil, že zboží dovezl dodavatel a bylo předáváno ve skladových prostorách společnosti Ašam s. r. o., v Jablonci nad Nisou. Dodavatel také na jednu stranu potvrdil, že zboží bylo placeno v zálohách v hotovosti (jak žalobce dokládal 25 pokladními stvrzenkami), v rozporu s tím ale řekl, že se tak stalo jedinou částkou. Věrohodnost placení v hotovosti způsobem deklarovaným na pokladních stvrzenkách lze považovat za vyvrácenou tím, že žalobce ani jeho dodavatel neobjasnili, jak placení v hotovosti v zálohách probíralo. R. B. neměl totiž v té době řidičský průkaz, nemohl si tedy pro hotovost v zálohách jezdit, a nemohl tak učinit ani žalobce, který se v té době (dle vlastního tvrzení) podrobil náročné oční operaci, která výrazně omezila možnost jeho vidění. Navíc R. B. za uvedené zdaňovací období nepředložil daňovou evidenci, doklady o platbě při prodeji zboží žalobci, a za uvedené zdaňovací období nepodal daňové přiznání ani neodvedl DPH, zatímco ve své svědecké výpovědi tvrdil, že daňové přiznání podal a daň na výstupu odvedl. Rovněž bylo dožádáním potvrzeno, že dodavatel R. B. – M. D., který měl žalobcem objednané zboží dodat v prosinci 2008 a svým vozem dovézt žalobce, zemřel 19. 10. 2008. To tedy zcela vyvrací pravdivost výpovědí dodavatele B.

Krajský soud odmítl též argumentaci žalobce založenou na tvrzení, že postupem daňových orgánů nebyl dodržen požadavek plynoucí z judikatury Evropského soudního dvora (nyní Soudní dvůr Evropské unie - SDEU) dle kterého mají být jednotlivé transakce posuzovány samy o sobě a nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce daně neví nebo vědět nemůže. K tomu krajský soud uvedl, že žalovaný sice nepřesně konstatoval, že nebylo prokázáno od koho a za jakých okolností R. B. zboží pořídil (objasnění takové skutkové okolnosti skutečně nelze žádat po žalobci), fakticky ale bylo žalobci vytýkáno pouze to, že hodnověrným způsobem neprokázal reálnou existenci jím deklarovaných zdanitelných plnění, a to v kontextu shora popsaných důvodných pochybností daňových orgánů. Postup daňových orgánů při zjišťování rozhodných skutečností krajský soud neshledal v rozporu s požadavky ustanovení § 31 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu, neboť důkazy které žalobce označil, byly správcem daně provedeny a

hodnoceny. O tom svědčí i fakt, že na základě vyjádření žalobce daňové orgány korigovaly svůj původní názor, dle kterého obchodované zboží bylo možné individuálně rozlišovat.

Konečně krajský soud odmítl námitku žalobce, dle které mu byl správcem daně vnucován způsob, jakým má být skutečný obsah jím přijatého zdanitelného plnění prokázán. Krajský soud uvedl, že správce daně pouze označil důkazní prostředky, které, dle jeho názoru, mohly k osvětlení skutkového stavu přispět nejlépe. Takovému postupu rozhodně nelze ničeho vytýkat. To, že se zmiňovanou (a pro věc rozhodnou) skutečnost žalobci nakonec prokázat nepodařilo, jde na vrub jeho neformálního chování při podnikání; to jistě není nikterak zakázáno, jsou s ním však spojená rizika, například v podobě důkazní nouze při objasňování existence a konkrétního obsahu jednotlivých obchodních případů.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, odvolávající se na kasační důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Podstatná část kasační stížnosti (body II. Až V.) obsahuje podrobný popis předcházejícího daňového řízení a řízení před krajským soudem. Vlastní kasační argumentace se koncentruje pouze do bodu VI.; stěžovatel zde nicméně v podstatě pouze opakuje část své argumentace uplatněné v žalobě, bez toho, že by v konkrétní rovině polemizoval s právním názorem vysloveným v rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel tak především opakuje svůj právní názor, dle kterého nebyla postupem daňových orgánů, potažmo krajského soudu, respektována judikatura SDEU i českých správních soudů, dle které odběrateli zboží (zde stěžovateli) nemůže být kladeno k tíži, že dodavatel jeho dodavatele (který by se mohl k obsahu jednotlivých přijatých zdanitelných plnění vyjádřit) je nekontaktní - v nyní posuzovaném případě zemřel. Stěžovateli nemůže být taktéž k tíži fakt, že jeho dodavatel nepodal daňové přiznání a neodvedl DPH na výstupu. Na tyto skutečnosti nemohl mít stěžovatel žádný vliv, ostatně o nich ani nevěděl, neboť se ho nikterak netýkají. Dle jeho názoru důkazy, které mají vyvracet jeho tvrzení, nelze použít ani podpůrně. Další kasační námitkou je tvrzení stěžovatele, vztahující se k *„k ostatním kasačním důvodům“*, a sice, že *„závěr o nepřiznání nároku na odpočet nemá oporu ve spise, respektive napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné“*.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve svém vyjádření k věci odkázalo na svá procesní stanoviska, vyjádřená již v řízení před krajským soudem. Napadený rozsudek považuje nejen za přezkoumatelně odůvodněný, ale i celkově souladný se zákonem. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 459/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízení orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s.).

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.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba upřesnit, že ačkoli stěžovatel svou kasační stížnost explicitně opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., z jejího obsahu lze dovodit, že důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., fakticky uplatněn není, neboť stěžovatel tvrdí, že věc byla krajským soudem posouzena z hlediska zákona nesprávně [písm. a) citovaného ustanovení], respektive, že nebyl zohledněn fakt, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [písm. b) citovaného ustanovení]. Nejvyšší správní soud nicméně, v souladu se svou konstantní judikaturou, vychází z toho, že *„pokud ze znění kasační stížnosti vyplývají důvody seznatelné a podřaditelné pod zákonné kasační důvody, není rozhodující, že stěžovatel své důvody nepodřadí jednotlivým zákonným ustanovením, či tak učiní nepřesně;“* právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s., je tak záležitostí právního hodnocení věci kasačním soudem, a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Jak bylo již výše uvedeno, kasační stížnost v této věci je, pokud jde o samotnou formulaci stížnostních námitek, velmi stručná a nese se víceméně v rovině obecně formulovaných výhrad k právnímu posouzení posuzovaného případu, a to bez toho, že by se konkrétně vymezovala proti jednotlivým závěrům uvedeným krajským soudem v odůvodnění rozsudku. Tato skutečnost má pro rozsah vlastního přezkumu kasačním soudem zásadní význam. Řízení ve správním soudnictví je totiž ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v ustanovení § 109 odst. 4, větě za středníkem s. ř. s., je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody tvrzené nezákonnosti, uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, nebo ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Rozsudek krajského soudu je tak přezkoumáván v intencích žalobních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2004, č. j. 3 Azs 43/2003 – 48 judikoval, že *„[k]asační stížnost jako mimořádný opravný prostředek je podle ustanovení § 103 s. ř. s. koncipována na principu nutného konkrétního tvrzení stěžovatele, v čem krajský soud, který jeho věc projednával a rozhodl, ve svém rozhodnutí pochybil. (...) V kasační stížnosti (...) je především třeba, aby stěžovatel uvedl, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spatřuje. Omezí-li se však stěžovatel v kasační stížnosti pouze na výtky směřující proti rozhodnutí správního orgánu, aniž by jakkoli zpochybnil rozhodnutí soudu (...) a argumentačně podložil, v čem nezákonnost rozhodnutí soudu spočívá, nelze než konstatovat nedůvodnost takové kasační stížnosti, neboť výtky v ní obsažené jdou mimo rámec rozhodnutí soudu.“* (obdobně srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 Afs 53/2005 – 59). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§

102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se tedy musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí.

Z tohoto pohledu je tedy zřejmé, že se Nejvyšší správní soud může k jednotlivým kasačním námitkám vyjádřit spíše jen v rovině obecné.

Namítá-li stěžovatel, že je mu kladeno k tíži neprokázání některých skutečností v předcházejících fázích řetězce dodávek, potažmo neplnění daňových povinností jeho dodavatelem, věcně tato argumentace směřuje k právnímu názoru vyslovenému Evropským soudním dvorem (SDEU) ve věcech *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd. proti Commissioners of Customs & Excise* (rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03, C-484/04), či *Axel Kittel proti Belgickému státu* (rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04)]. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že SDEU se v těchto věcech (ale i v navazující judikatuře – srov. například rozsudek ve věci C-271/06 *Netto Supermakt GmbH und Co. OHG*, dostupný, stejně jako další citovaná rozhodnutí SDEU, na http://curia.europa.eu) postavil jednoznačně na princip daňové neutrality, který brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními (srov. např. bod [50] ve věci *Kittel*). Zjednodušeně řečeno – komunitární (nyní unijní) judikatura, na kterou stěžovatel *implicite* poukazuje, se vyslovila pro daňovou uznatelnost *dodávek zboží* realizovaných *v rámci samostatné hospodářské činnosti* (srov. body [38] a [39] a [41] až [43] věci *Optigen*), nemohl-li zúčastněný subjekt, ani při rozumné míře obezřetnosti, existenci podvodného jednání odhalit, a to i bez ohledu na případnou vnitrostátní legislativu, prohlašující tyto právní úkony (z hlediska práva soukromého) za neplatné. Obdobné závěry byly SDEU vyvozeny například ve věcech *Fultrum Electronic* či *Bond House*. Je evidentní, že zmiňované judikáty vycházejí z odlišné situace, než jaká je v posuzovaném případě. Východiskem úvah SDEU totiž byla nepochybná existence zdanitelných plnění; řešeny byly situace, kdy tomuto plnění předcházelo (v jiné části řetězce dodávek) podvodné jednání. SDEU konstatoval, že tato skutečnost ještě *per se* nevylučuje daňovou uznatelnost plnění přijatého v rámci následující části tohoto řetězce. Tento základní předpoklad ovšem v posuzované věci splněn není, neboť správce daně zpochybnil obsah stěžovatelem přijatého plnění od R. B. Jak bylo výše podrobně popsáno, daňové orgány i krajský soud nezpochybnily, že stěžovatel nějaké zboží od R. B. přijal, nepovažovaly však za dostatečně prokázané, co konkrétně bylo obsahem těchto dodávek, a to v kontextu dalšího prodeje tohoto zboží, spojeného s uplatněním odpočtu DPH na výstupu. Jde tedy o typický příklad důkazní nouze daňového subjektu při prokázání samotné existence či konkrétního obsahu tvrzených obchodních případů, s příslušnými daňovými konsekvencemi (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 – 58) a nikoli přičítání důsledků protiprávního jednání jiných osob na vrub stěžovatele.

Na toto stanovisko se ostatně postavil i krajský soud, když na str. 15 svého rozsudku vyložil, že stěžovateli není vytýkáno neprokázání skutkových okolností věci, předcházejících nákupu zboží od R. B., ale fakt, že nebyl schopen hodnověrným způsobem prokázat skutečný obsah jím přijatých plnění. Pochybnosti správce daně vycházely z neurčitosti vymezení předmětu přijatého plnění na fakturách a dalších dokladech; ty nebyly rozptýleny ani výpověďmi tohoto dodavatele, ve kterých byly naopak zjištěny (mimo jiné) i rozpory s tvrzeními stěžovatele a celkově vyznívaly nevěrohodně. Jinými slovy, daňové orgány nepožadovaly po stěžovateli prokázat, jakým způsobem R. B. nabyl

zboží, které mu následně odprodal, ani ho nečinily odpovědným za neplnění jeho daňových povinností (takový požadavek by byl vskutku neakceptovatelný – srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142); uvedené skutečnosti byly tím, co vyvolalo důvodné pochybnosti o skutečném obsahu přijatých plnění, respektive o totožnosti tohoto plnění se zbožím, které dále vyvezl do zahraničí). Na stěžovateli pouze bylo, aby prokázal, co přesně od R. B. nabyl; prokazování čehokoli, co předcházelo daným obchodním případům, po něm daňové orgány ani krajský soud nepožadovaly.

Pokud jde o druhou kasační námitku, dle které krajský soud nesprávně vyhodnotil rozhodnutí žalovaného jako přezkoumatelné, zde je potřeba upozornit, že krajský soud se touto otázkou podrobně zabýval na str. 9 a 10 svého rozsudku, kde se vypořádal se všemi argumenty, které stěžovatel s tímto tvrzením v žalobě spojil. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nikterak nerozvádí, v čem konkrétně měl krajský soud v této otázce pochybit, lze se touto námitkou zabývat pouze v obecné rovině. Zde pak Nejvyšší správní soud nemůže než konstatovat, že krajský soud se otázkou možné nepřezkoumatelnosti (zde pro nedostatek důvodů) zabýval pečlivě a ze všech v úvahu přicházejících argumentačních pozic; jeho závěry pak nejen že odpovídají principům obecné a právní logiky, ale korespondují i s odůvodněním rozhodnutí žalovaného a obsahem správního spisu. Ani v této části tedy nelze stěžovateli v jeho argumentaci přisvědčit.

Na základě výše uvedeného, Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 12. března 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu