

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **J. P.,** zastoupený JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, 400 01 Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2012, č. j. 10486/12-1300-506002, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 408/2012 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci řízení před krajským soudem

[1] Rozsudkem ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 408/2012 – 61, Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 25. 9. 2012, č. j. 10486/12 1300-506002 („rozhodnutí žalovaného“), kterým původní žalovaný (Finanční ředitelství v Ústí nad Labem), zamítl jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Děčíně („správce daně“) ze dne 27. 2. 2012, č. j.

35285/12/178912501008, na daň z přidané hodnoty (DPH), za zdaňovací období květen 2009 ve výši 49.334 Kč a penále ve výši 9.866 Kč. Dále tímto rozhodnutím zamítl jeho odvolání proti osmi dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 5. 3. 2013 na daň z přidané hodnoty, a to jednak č. j. 35207/12/178912501008, za zdaňovací období duben 2009 ve výši 164.090 Kč a penále ve výši 32.818 Kč; dále č. j. 35317/12/178912501008, za zdaňovací období červen 2009 ve výši 239.113 Kč a penále ve výši 47.822 Kč; dále č. j. 35353/12/178912501008, za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 202.825 Kč a penále ve výši 40.565 Kč; dále č. j. 35391/12/178912501008, za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 181.947 Kč a penále ve výši 36.389 Kč; dále č. j. 35409/12/178912501008, za zdaňovací období září 2009 ve výši 239.875 Kč a penále ve výši 47.975 Kč; dále č. j. 35447/12/178912501008, za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 241.973 Kč a penále ve výši 48.394 Kč; dále č. j. 35478/12/178912501008, za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 247.475 Kč a penále ve výši 49.495 Kč a dále č. j. 35507/12/178912501008, za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 87.266 Kč a penále ve výši 17.453 Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 27. 2. 2012 a také i osm dodatečných platebních výměrů ze dne 5. 3. 2012.

[2] Daňové výměry vydal správce daně na základě výsledků daňové kontroly za zdaňovací období duben 2009 až prosinec 2009, neboť žalobci neuznal odpočty, které žalobce uplatnil z přijatých daňových dokladů, v nichž je jako dodavatel uvedena společnost EKVIVA, a. s. Důvodem neuznání odpočtů z předmětných daňových dokladů bylo neprokázání splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH dle § 72 odst. 1 zákona o DPH, tzn., že žalobce neprokázal skutečné přijetí plnění od společnosti EKVIVA, a. s.

II. Řízení před krajským soudem

[3] Závěry žalovaného žalobce napadl žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 3. 8. 2016 zamítl.

[4] Po rekapitulaci žaloby a vyjádření žalovaného přistoupil krajský soud k vypořádání žalobních námitek. Jako neopodstatněnou shledal námitku žalobce, že správce daně i původní žalovaný vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z žalobcovy daňové evidence, kterou žalobce neměl v držení a neměl ani možnost do ní nahlédnout, aby si posoudil správnost jejich skutkových zjištění. Správce daně převzal daňovou evidenci žalobce za rok 2009 při zahájení daňové kontroly dne 8. 3. 2011, od všech zapůjčených listin pořídil kopie a zapůjčené listiny poté vrátil více než 8 měsíců před vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 27. 2. 2012 a ze dne 5. 3. 2012. Po dobu, kdy měl listiny zapůjčené správce daně, žalobci nic nebránilo v tom, aby nahlížel do daňového spisu; tohoto práva však nevyužil.

[5] S ohledem na výše uvedené vyhodnotil krajský soud jako nedůvodnou i žalobcovu námitku, že jeho možnosti prokázat svá tvrzení byly od počátku omezeny jeho postavením soukromé osoby, která nemá žádné pravomoci umožňující jí zjišťovat rozhodné skutečnosti.

[6] Krajský soud dále konstatoval, že žalobce předal zapůjčené listiny Policii ČR v souvislosti s vyšetřováním hospodářské trestné činnosti až poté, co mu listiny vrátil správce daně. Z toho důvodu nemůže žalobce s úspěchem vytýkat žalovanému, že tyto listiny

neměl žalobce posléze v průběhu dalšího daňového řízení k dispozici. Předání listin policii se uskutečnilo mimo činnost správce daně a žalovaného. Nadto žalobci nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin pořídil pro své potřeby jejich kopie.

[7] Podle soudu nemůže založit nesprávnost rozhodnutí sdělení žalovaného, že žalobce mohl nahlížet do trestního spisu.

[8] Dále soud konstatoval, že listiny, které měl správce daně k dispozici, sice byly shodné s těmi, které zajistila Policie ČR při prověřování podezření z páchání hospodářské trestné činnosti R. V.. Soud však zdůraznil, že předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná. Výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce nemusejí být nutně shodné. Správce daně ani žalovaný nebyli povinni opatřovat si výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené vůči R. V., ani nebyli povinni seznámit se s obsahem trestního spisu a žalobce seznámit s výsledky tohoto úkonu.

[9] Krajský soud dále poukázal, že v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat svá tvrzení a za tím účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně; v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

[10] Soud následně připomněl, že ač je prokazování nároku na odpočet daně primárně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi tak nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107).

[11] Krajský soud se dále vyjádřil k obsahu poukazovaného trestního rozsudku. Uvedl, že R. V., který s žalobcem jednal za společnost EKVIVA, a. s., byl sice pravomocně zproštěn obžaloby z toho, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval mj. fiktivní faktury pro firmu J. P., čímž měl spáchat zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že se tento skutek stal. Krajský soud však zdůraznil, že z toho nelze dovozovat, že žalovaný pochybil, pokud žalobci neuznal nárok na odpočet DPH v souvislosti s údajně přijatým plněním od společnosti EKVIVA, a. s. Ačkoli bylo ve zprošťujícím trestním rozsudku konstatováno, že budované stavby stojí, trestní soud zároveň pravomocně uzavřel, že ze strany žalobce bylo předpokládáno, že faktury společnosti EKVIVA, a. s., předkládané odběratelům včetně žalobce R. V. odpovídají

faktickému stavu, a tedy, že společnost EKVIVA, a. s., za níž jednal R. V., stavební práce provedla svými pracovníky. Jako zásadní zjištění v trestním řízení krajský soud vyhodnotil to, že faktury vystavené údajně společností EKVIVA, a. s., které předložil R. V. žalobci, stejně jako pokladní doklady dané společnosti o přijatých platbách v hotovosti od žalobce, se neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., přičemž se nepodařilo objasnit, kde peníze skončily ani to, proč se uskutečněné zdanitelné plnění neodrazilo v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., a především pak v jejím daňovém přiznání.

[12] Závěry trestního soudu o tom, že žalobce neprokázal, že plnění vůči společnosti EKVIVA, a. s., se fakticky uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval, jsou v souladu se závěry, které učinil správce daně i žalovaný. E. K., předsedkyně představenstva společnosti EKVIVA, a. s., v rámci své svědecké výpovědi uvedla, že tato společnost nevystavila žádné faktury pro žalobce, že žalobci nedodala stavební práce ani materiál a kategoricky popřela jakoukoliv spolupráci společnosti EKVIVA, a. s. K fakturám a příjmovým pokladním dokladům uvedla, že neobsahují běžně vyžadované údaje a nikdy je neviděla, a že společnost EKVIVA, a. s., nikdy neproplácela v hotovosti. K osobě R. V. uvedla, že nebyl pověřen k vystupování za společnost EKVIVA, a. s., v roce 2009 s ním nejednala, a že v roce 2009 již pro danou společnost nepracoval.

[13] Krajský soud uzavřel, že v předmětné věci správce daně důvodně zpochybnil fyzické přijetí jednotlivých prací a stavebního materiálu od společnosti EKVIVA, a. s., které deklaroval žalobce. V předmětné věci žalobce předložil správci daně pouze části dvou stavebních deníků společnosti EUROVIA CS, a. s., z nich však nijak nevyplývalo, že by žalobce přijal stavební práce od společnosti EKVIVA, a. s.

[14] Námitky žalobce o tom, že žalovaný pominul důkazy ohledně toho, že žalobce pro společnost EUROVIA, a. s. zajistil provedení určitého díla, že toto dílo bylo skutečně provedeno, že toto dílo neprovedl žalobce, ale společnost EKVIVA, a. s., že žalobce za uvedené plnění odvedl příslušnou daň, a že obdržel faktury od společnosti EKVIVA, a. s., tak dle soudu nejsou důvodné. Žalovaný se správně soustředil na dokazování, zda společnost EKVIVA, a. s., je skutečně tím subjektem, který plnění žalobci poskytl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[15] Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí proti rozsudku městského soudu kasační stížností.

[16] Dle stěžovatele je napadený rozsudek nezákonný, neboť krajský soud nesprávně posoudil, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné a že stěžovateli nebyla omezena možnost prokázat svá tvrzení. Stěžovatel namítá, že žalovaný i správce daně vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z daňové evidence stěžovatele, jejichž správnost neměl stěžovatel možnost posoudit, neboť svoji daňovou evidenci neměl v držení a neměl ani možnost do ní nahlédnout. Závěr soudu o tom, že nemožnost žalobce nahlédnout do své daňové evidence neměla za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, je dle stěžovatele nesprávný, neboť dle jeho názoru nelze řádně přezkoumat rozhodnutí odkazující na důkazy, které ve správním spise nejsou a které nemá v držení ani daňový subjekt.

[17] Dle stěžovatele je nepravdivé tvrzení žalovaného obsažené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že měl stěžovatel ve smyslu § 65 odst. 1 trestního řádu právo nahlížet do trestního spisu vedeného v řízení proti R. V.. Stěžovatel uvádí, že z uvedeného ustanovení vyplývá, že do trestního spisu je oprávněn nahlédnout obviněný, poškozený, zúčastněná osoba a jejich obhájci a zmocněnci, nikoliv osoba, která vydala věc důležitou pro trestní řízení. Takovéto oprávnění by měl stěžovatel pouze tehdy, pokud by jeho účetnictví mělo být v rámci trestního řízení zabráno, což však navrženo nebylo.

[18] Stěžovatel je přesvědčen, že soud zcela pominul skutečnost, že žalobce protokol o předání své daňové evidence Policii ČR podepsat musel, a že jeho podpis posloužil pouze k legalizaci tohoto předání. Správce daně a policie jednali v úzké součinnosti, o čemž svědčí již to, že policie zahájila úkony trestního řízení na základě oznámení správce daně a na základě podkladů, které jí správce daně poskytl.

[19] Stěžovatel rovněž odmítá argumentaci soudu, že měl v době, kdy byla daňová evidence v držení správce daně, možnost této evidence nahlížet. Krajský soud pomíjí to, že nemohl předem znát znění napadených dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel se s výsledky zjištění správce daně ve věci kontroly DPH za zdaňovací období leden 2009 až prosinec 2009 se seznámil až po předání daňové evidence policii a již dne 4. 10. 2011 ve svém vyjádření ke kontrolním zjištěním namítnul, že nemá možnost se seznámit s podklady, z kterých správce daně při svých zjištěních vycházel.

[20] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s právním názorem soudu, že je v souladu se zákonem a Ústavou, aby skutková zjištění v rámci daňového řízení byla rozdílná od skutkových zjištění v rámci trestního řízení. Dle stěžovatele je v rozporu s principem právního státu, jestliže soud pominul rozpory mezi skutkovým stavem zjištěným v trestní věci vedené pod sp. zn. 49T 5/2012 a skutkovým stavem zjištěným v rámci daňového řízení.

[21] Stěžovatel poukazuje na odůvodnění trestního rozsudku ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49T 5/2012-926, z něhož vyplývá, že: (1) zdanitelná plnění byla provedena, (2) zdanitelná plnění byla provedena osobami pracujícími pro společnost EKVIVA, a.s., (3) stěžovatel jako objednatel obdržel od osoby jednající jménem společnosti EKVIVA, a.s., faktury, týkající se provedených plnění, (4) stěžovatel jako objednatel uhradil osobě jednající jménem společnosti EKVIVA, a.s., fakturované částky, (5) E. K. a K. V. jsou jako svědkové nevěrohodní, (6) E. K. přiznala, že D. B. a B. F. byli zaměstnanci společnosti EKVIVA, a.s. a že pro tuto společnost vykonávali práci.

[22] S odkazem na § 75 s. ř. s., podle kterého při přezkoumání napadeného rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který byl v době rozhodování správního orgánu, a § 77 odst. 2 s. ř. s., dle kterého soud vychází ve svém rozhodování ze skutkového a právního stavu zjištěného v rámci jím provedeného dokazování, stěžovatel. Podle žalovaného dále krajský soud pochybil, jestliže při svém rozhodování vycházel ze skutkových zjištění správce daně a žalovaného, nikoliv ze skutkového stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného. Na rozdíl od skutkových zjištění správce daně a žalovaného ze skutkového stavu zjištěného v rámci trestního řízení vyplynulo, že ke zdanitelným plněním došlo a že žalobce řádně provedl odpočet daně z přidané hodnoty.

[23] Stěžovatel se domnívá, že povinnosti vyplývající z důkazního břemena splnil návrhem na provedení důkazů, kterými je možno pravdivost jeho tvrzení potvrdit, když navrhl, aby byly opatřeny výsledky dokazování prováděného Policií České republiky v trestní věci vedené proti R. V., pod č. j. KRPU-7742/TČ-2011-040082-KUL. Tomuto návrhu však správce daně nevyhověl s odůvodněním, že správce daně ověřoval u policejního orgánu, zda v trestním spisu jsou založeny jiné doklady, než které žalobce předložil ke kontrole daně z přidané hodnoty, a že mu byla dána policejním orgánem negativní odpověď. Stěžovatel však namítá, že obsahem trestního spisu jsou také jiné důkazy než žalobcem předložené listiny, a že některé z těchto důkazů, jak vyplývá ze zmíněného trestního rozsudku, měly význam pro posouzení jeho daňové povinnosti.

[24] Stěžovatel soudu vytýká, že správnost napadeného rozhodnutí žalovaného vyvozuje rovněž z toho, že společnost EKVIVA, a.s., nezahrnula faktury vydané stěžovateli do svého účetnictví. Stěžovatel tvrdí, že tato samotná skutečnost není právním důvodem pro to, aby správce daně neuznal právo stěžovatele na základě těchto faktur provést odpočet DPH. Žalobce opět odkazuje na zmíněný trestní rozsudek, z jehož odůvodnění lze dovodit, že společnost EKVIVA, a.s. plnění uvedená v jejích fakturách předaných žalobci skutečně provedla.

[25] Stěžovatel dále soudu vytýká, že napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil, přestože skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech, a přestože byl v rozporu s daňovým řádem zamítnut návrh stěžovatele na doplnění dokazování, čímž byla ovlivněna zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného.

[26] Podle stěžovatele z provedených důkazů vyplývá, že (1) stěžovatel poskytnul společnosti EUROVIA, a.s. plnění zdanitelné daní z přidané hodnoty, (2) stěžovatel za uvedené plnění odvedl příslušnou DPH, (3) dílo, které bylo předmětem zdanitelného plnění, neprovedl ani stěžovatel, ani jeho zaměstnanci, (4) uvedené dílo provedla společnost EKVIVA, a.s., (3) stěžovatel obdržel fakturu na cenu uvedeného díla od společnosti EKVIVA, a.s, (5) stěžovatel zaplatil společnosti EKVIVA, a.s., fakturované částky.

[27] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 12. 7. 2017, ve kterém navrhl její zamítnutí. Zdůraznil, že správce daně vrátil stěžovateli zapůjčenou daňovou evidenci asi 9 měsíců před vydáním dodatečných platebních výměrů, a stěžovatel tak měl dostatek času se s ní seznámit. Po dobu zapůjčení daňové evidence správci daně (i po jejím vrácení) nadto stěžovateli nic nebránilo nahlížet do spisu u správce daně, což však neučinil. Jestliže stěžovatel tvrdí, že následně předal evidenci Policii ČR, žalovaný konstatuje, že takové předání je mimo činnost a pravomoc orgánů finanční správy. Stěžovateli rovněž nic nebránilo pořídit si před předáním listin policii kopie pro vlastní potřebu. Kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná, tudíž i výsledky daňového a trestního řízení nemusí být shodné. Závěry finančních orgánů jsou v souladu rozsudkem v trestní věci sp. zn. 49 T 5/2012. Ve vztahu ke sporným plněním nebyly splněny podmínky pro uplatnění odpočtu DPH vymezení v § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť stěžovatel neprokázal, že se daná plnění fakticky uskutečnila tak, jak je stěžovatelem deklarováno.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[28] Kasační stížnost je projednatelná, na základě posouzení uvedeného níže však Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71). Nejvyšší správní soud konkretizuje, že stěžovatel námitku nepřezkoumatelnosti uplatnil ve vztahu k rozhodnutí žalovaného, avšak jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78, č. 523/2005 Sb. NSS, nevezme-li krajský soud v úvahu nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu, pak je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů i jeho rozsudek.

[30] K nepřezkoumatelnosti rozsudků správních soudů i rozhodnutí správních orgánů je pak Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). V daném případě stěžovatel nepřezkoumatelnost namítal. Uvedl, že závěr soudu o tom, že nemožnost stěžovatele nahlédnout do své daňové evidence neměla za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, je dle stěžovatele nesprávný, neboť dle jeho názoru nelze řádně přezkoumat rozhodnutí odkazující na důkazy, které ve správním spise nejsou a které nemá v držení ani daňový subjekt. Nejvyšší správní soud shledává, že krajský soud opakovaně zdůrazňoval, že stěžovatel měl možnost nahlížet do daňového spisu vedeného v jeho věci, a to jak v době, kdy měl správce daně v držení stěžovatelovu evidenci, tak poté, co mu byla tato evidence vrácena (a poté, co stěžovatel evidenci předal Policii ČR). Daňový spis obsahuje kopie dokumentů z evidence stěžovatele, na základě kterých finanční orgány rozhodovaly, nelze jim tedy vytýkat, že by rozhodovaly na základě „důkazů, které ve spise nejsou“, jak činí stěžovatel, přičemž stěžovatel měl možnost do dokumentů nahlížet, avšak nevyužil jí. Rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné.

[31] Jestliže stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil, že stěžovateli nebyla omezena možnost prokázat svá tvrzení, Nejvyšší správní soud hodnotí tuto námitku jako nedůvodnou. Krajský soud správně poukázal na správní spis, ze kterého vyplývá, že správce daně převzal daňovou evidenci stěžovatele za rok 2009 při zahájení daňové kontroly dne 8. 3. 2011, a to v souladu s § 82 odst. 2 daňového řádu. Správce daně si od všech zapůjčených listin pořídil kopie a všechny zapůjčené listiny poté v souladu s § 82 odst. 4 daňového řádu vrátil dne 6. 6. 2011, tj. více než 8 měsíců před vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 27. 2. 2012 a ze dne 5. 3. 2012. Po dobu kdy měl listiny zapůjčené správce daně, stěžovateli nic nebránilo v tom, aby dle § 66 daňového řádu využil svého práva nahlížet do daňového spisu, tohoto práva však nevyužil. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem námitky v tomto směru shledává jako neopodstatněné.

[32] Stěžovatel dále namítl nepravdivost tvrzení žalovaného obsaženého v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že měl stěžovatel ve smyslu § 65 odst. 1 trestního řádu právo nahlížet do trestního spisu vedeného v řízení proti R. V.. Nejvyšší správní soud uvádí, že sdílí hodnocení krajského soudu. V rozhodnutí žalovaného je sice poukazované sdělení obsaženo, toto sdělení však nebylo způsobilé založit nezákonnost posuzovaného rozhodnutí žalovaného.

[33] Námitku, že krajský soud zcela pominul skutečnost, že stěžovatel protokol o předání své daňové evidence Policii ČR podepsat musel, a že jeho podpis posloužil pouze k legalizaci tohoto předání, hodnotí Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou, neboť okolnosti předání evidence policii byly pro řízení v nynější věci nepodstatné.

[34] Pokud jde o závěry daňového a trestního řízení v téže věci, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem zdůrazňuje, že předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neprokázání skutku v trestním řízení pak vede ke zproštění obžaloby, oproti tomu v daňovém řízení neprokázání tvrzených skutečností ovlivňuje daňovou povinnost. Výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné obchodní transakce tudíž nemusí být nutně shodné. Co se týče výsledků těchto řízení v předmětné věci, krajský soud se k nim důkladně vyjádřil na str. 6 a str. 9 svého rozsudku, kde konstatoval, že závěry trestního soudu jsou zcela v souladu se závěry, které učinil správce daně a potažmo i původní žalovaný v předmětné věci, a to o tom, že stěžovatel neprokázal, že plnění vůči společnosti EKVIVA, a. s., se fakticky uskutečnilo tak, jak stěžovatel deklaroval. Kasační námitka je nedůvodná.

[35] Námitka stěžovatele, kterou poukazoval na některé konkrétní skutečnosti obsažené v odůvodnění trestního rozsudku, a námitka ohledně skutkového a právního stavu, který vzal v úvahu krajský soud při svém rozhodování, nebyly obsahem žaloby, Nejvyšší správní soud je proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. vyhodnotil jako nepřípustné.

[36] V další námitce stěžovatel tvrdí, že své povinnosti vyplývající z důkazního břemene splnil návrhem na provedení důkazů (opatření výsledků dokazování prováděného Policií České republiky v trestní věci vedené proti R. V.), kterému však správce daně nevyhověl. Tato námitka nebyla obsahem žaloby, Nejvyšší správní soud ji proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. vyhodnotil jako nepřípustnou. Nad rámec Nejvyšší správní soud konstatuje, že v žalobě byla obsažena námitka, v níž stěžovatel žalovanému vytýkal to, že nevyužil možnosti získat důkazy potvrzující skutečnosti, které „zadokumentoval policejní orgán v trestním řízení proti R. V.," přičemž stěžovatel vyjádřil své přesvědčení, že správce daně a žalovaný byli povinni se s obsahem trestního spisu seznámit. Nejvyšší správní soud se v této otázce ztotožňuje s krajským soudem, který zdůraznil, že správce daně a žalovaný nebyli povinni opatřovat si výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené vůči R. V., ani nebyli povinni se seznámit s obsahem trestního spisu. Důvodem je skutečnost, že daňové orgány se stěžovatelem vedly svébytné daňové řízení nezávisle na probíhajícím trestním řízení s R. V.. Správce daně měl k dispozici daňové doklady, které mu poskytl stěžovatel, a ten je pak poskytl Policii ČR. Daňové orgány proto neměly ani

důvod seznamovat se s obsahem trestního spisu, popř. ověřovat, zda v trestním spise jsou i jiné doklady, než které mu předložil stěžovatel.

[37] Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl, že správnost napadeného rozhodnutí žalovaného vyvodil rovněž z toho, že společnost EKVIVA, a.s., nezahrnula faktury vydané stěžovateli do svého účetnictví, s tím, že tato skutečnost samotná není právním důvodem pro neuznání odpočtu DPH. Současně poukázal na trestní rozsudek, z jehož odůvodnění dle stěžovatele vyplývá, že společnost EKVIVA, a.s., plnění uvedená v jejích fakturách předaných stěžovateli skutečně provedla. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nezahrnutí faktur vydaných stěžovateli do účetnictví společnosti EKVIVA, a.s., nebylo jediným důvodem, na základě kterého správce daně neuznal právo stěžovatele na základě těchto faktur provést odpočet DPH. Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně rozebral všechny skutečnosti, které správce daně vedly k přijetí závěru o nesplnění podmínek pro nárok na odpočet DPH, konkrétně jednotlivé důvody, na základě kterých uzavřel, že stěžovatel dle § 72 odst. 1 zákona o DPH neprokázal skutečné přijetí plnění od společnosti EKVIVA, a. s., tak, jak bylo deklarováno.

[38] V dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti stěžovatele s cílem vyměřit DPH ve správné výši. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení důkazními prostředky (zejména účetnictvím a daňovými doklady).

[39] Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví, jiných povinných záznamů či tvrzení se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[40] Daňový subjekt pak dle rozsudku Nevyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 - 61, *„má především 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 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.“*

[41] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, vyložil, že: *„jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“* V nyní posuzované věci to znamená, že stěžovatel byl povinen tvrdit, chtěl-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal zdanitelné plnění.

[42] Dále, jak vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017 – 61, *„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. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 57/2012 - 26; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014 - 26; ze dne 8. 10. 2015, č. j. 4 Afs 186/2015 - 34; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17; ze dne 13. 4. 2016, č. j. 10 Afs 160/2015 - 32; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28; ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45; ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 109/2015 - 35; ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 246/2016 - 33; ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 35/2017 – 34, či ze dne 20. 7. 2017 č. j. 1 Afs 10/2017 - 39). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu.

[43] Identifikace a prokázání poskytovatele plnění (dodavatele) je primární podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně, přičemž bez prokázání osoby dodavatele je nadbytečné zkoumat případné prokázání naplnění dalších hmotněprávních podmínek odpočtu daně. Jelikož je v nynější věci spornou právě skutečnost, zda stěžovatel přijal plnění právě od jím označeného dodavatele, tj. společnosti EKVIVA, a. s., přistoupil soud k přezkumu této skutkové otázky.

[44] Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným i krajským soudem jako stěžejní hodnotí skutečnost, že E. K., předsedkyně představenstva společnosti EKVIVA, a. s., v rámci své svědecké výpovědi výslovně uvedla, že tato společnost nevystavila žádné faktury pro stěžovatele, které hradil, dále že tato společnost neprovedla stavební práce ani nedodala žádný materiál směrem k žalobci, přičemž konstatovala, že tato společnost v roce 2009 žádnou stavební činnost vůbec nevykonávala. Svědkyně popřela jakoukoliv spolupráci společnosti EKVIVA, a. s., se stěžovatelem a uvedla, že k uzavírání smluv za společnost EKVIVA, a. s., byla pověřena výlučně ona, přičemž tyto smlouvy nikdy neuzavírala pouze ústně. K fakturám a příjmovým pokladním dokladům pak tato svědkyně výslovně uvedla, že neobsahují údaje, které jsou jinak v běžných obchodních vztazích vyžadovány, nikdy je neviděla a ani neví, kdo je podepsal, přičemž své faktury společnost EKVIVA, a. s., nikdy neproplácela v hotovosti. K osobě R. V. uvedla, že nebyl pověřen k vystupování za společnost EKVIVA, a. s, v roce 2009 s ním nejednala ani od něj nepřevzala žádnou hotovost, a že v roce 2009 již pro danou společnost nepracoval. Této výpovědi pak

odpovídá skutečnost, že faktury ani pokladní doklady, které v daňovém řízení předložil stěžovatel jako vystavené společností EKVIVA, a. s., nejsou obsaženy v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., a to, že se zdanitelné plnění, které bylo dle stěžovatele uskutečněno společností EKVIVA, a. s., nepromítlo ani do jejího daňového přiznání.

[45] Lze tedy konstatovat, že správce daně důvodně zpochybnil přijetí jednotlivých prací a stavebního materiálu od společnosti EKVIVA, a. s., jak deklaroval stěžovatel, neboť statutární orgán dané společnosti výslovně popřel jakoukoli obchodní spolupráci i kontakt se stěžovatelem. Pro daný případ bylo nepodstatné, zda jednotlivé stavby ve skutečnosti byly „nějak a někým“ realizovány. V daňovém řízení bylo podstatné to, zda ze strany stěžovatele byly prokázány konkrétní skutečnosti o realizaci fakturovaného plnění, tedy to, že se jím tvrzené obchodní případy uskutečnily právě tak, jak bylo předloženými fakturami a příjmovými pokladními doklady deklarováno (tj. prokázání přijetí zdanitelného plnění od plátce uvedeného na daňovém dokladu).

[46] Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal realizaci plnění od jím označeného dodavatele dle předložených daňových dokladů, např. předložením smluv o dílo a předávacích protokolů, časových harmonogramů, objednávek apod. V předmětné věci však stěžovatel předložil správci daně ve fotokopiích pouze části dvou stavebních deníků společnosti EUROVIA CS, a. s., z nichž ovšem nevyplývalo, že by stěžovatel přijal stavební práce od společnosti EKVIVA, a. s., neboť o této společnosti není ve stavebních denících jakákoliv zmínka. Pro výše uvedené, Nejvyšší správní soud shrnuje, že krajský soud správně zhodnotil, že stěžovatel neprokázal realizaci plnění osobou označenou v předložených dokladech, proto soud již nepřistoupil k přezkumu části rozsudku krajského soudu vztahující se k prokazování dalších podmínek pro uplatnění odpočtu daně.

[47] Stěžovatel dále krajskému soudu obecně vytkl, že napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil, přestože skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá dle stěžovatele oporu ve spisech. Nejvyšší správní soud proto rovněž pouze obecně konstatuje, že soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl, přičemž odkazoval na obsah správního spisu, se kterým byly tyto závěry v souladu (srov. rozsudek ze dne 22. 3. 2005, č. j. 4 As 56/2003 – 76).

[48] Závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem i v posouzení poslední skupiny námitek. Stěžovatel namítl, že pro společnost EUROVIA, a. s. zajistil provedení určitého díla, dále že toto dílo bylo skutečně provedeno, že toto dílo neprovedl ani stěžovatel a ani jeho zaměstnanci, neboť dílo provedla společnost EKVIVA, a. s., dále že stěžovatel za uvedené plnění odvedl příslušnou daň, a že obdržel faktury od společnosti EKVIVA, a. s., tyto námitky však vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nemají opodstatnění. Ačkoli nebylo vyloučeno, že společnost EKVIVA, a. s. předmětné práce provedla, stěžovatel přijetí plnění od této společnosti neprokázal. Žalovaný proto nepochybil, jestliže se soustředil na dokazování, zda společnost EKVIVA, a. s., jakožto subjekt, který byl uveden na stěžovatelem přijatých fakturách a příjmových pokladních dokladech, je skutečně tím subjektem, který plnění stěžovateli poskytl.

V. Závěr a náklady řízení

[49] Žalobce se svými námitkami neuspěl; jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměl ve věci úspěch. Žalované žádné náklady nad rámec její běžné úřední činnosti nevznikly, proto jí soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

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

V Brně dne 2. května 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu