

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **JARÝ, s. r. o.,** se sídlem Doubravice 105, Pardubice, zastoupená JUDr. Alešem Popelkou, advokátem se sídlem třída Míru 92, Zelené Předměstí, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28772/13/5000-14305-706986, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 23. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2014 - 180,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Pardubicích (dále jen „správce daně“) na základě výsledku postupu k odstranění pochybností vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 30. 8. 2012, č. j. 329201/12/248912608314 (dále jen „platební výměr“), daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 629 242 Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru žalovaný zamítl (resp. v důsledku změny organizační struktury daňových orgánů změnil v platebním výměru pouze číslo účtu poskytovatele platebních služeb a ve zbytku platební výměr potvrdil) rozhodnutím ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28772/13/5000-14305-706986 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Rozhodnutí daňových orgánů byla založena zejména na závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno k odstranění pochybností

správce daně o shodě faktického stavu se stavem formálně-právním deklarovaným fakturou č. B14/2010 (u žalobkyně ev. č. 101101214) vystavenou společností ISTROSAN s. r. o. (dále jen „ISTROSAN“), na základě níž uplatnila nárok na odpočet daně ve zdaňovacím období srpen 2010.

[2] Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“) první žalobu zamítl, ale jeho rozsudek ze dne 28. 1. 2015, č. j. 52 Af 2/2014 - 92, Nejvyšší správní soud zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 2 Afs 32/2015 - 41, dále „první rozsudek NSS“). V novém rozsudku (ze dne 21. 3. 2016, č. j. 52 Af 2/2014 - 140) krajský soud zrušil rozhodnutí správce daně vydaná v obou stupních, neboť dospěl k závěru, že pro excesivní průběh postupu k odstranění pochybností nemůže obstát ani rozhodnutí o daňové povinnosti založené na jeho výsledcích. Druhý rozsudek krajského soudu však opět Nejvyšší správní soud zrušil s tím, že procesní postup správce daně byl sice chybný, ale žalobkyně se proti němu nebránila zásahovou žalobou a v tomto řízení, jehož předmětem je rozhodnutí o daňové povinnosti, uvedla pouze obecná tvrzení o porušení svých procesních práv, která nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Poté krajský soud vydal třetí rozsudek (označený v záhlaví, dále též „napadený rozsudek“), jímž žalobu v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu zamítl.

[3] Krajský soud zopakoval to, k čemu oba správní soudy dospěly již v předchozích fázích přezkumu, a to že správce daně vůči žalobkyni důvodně zahájil vytýkací řízení, jež konvertovalo v postup k odstranění pochybností, ale včas nepřešel do režimu daňové kontroly, ačkoli se účel původního postupu vyčerpal. Skutková zjištění pocházející z excesivně protrahovaného postupu k odstranění pochybností však nejsou jen pro to pro stanovení daně nepoužitelná. Zrušení rozhodnutí o daňové povinnosti by v souvislosti s nedostatky postupu k odstranění pochybností bylo možné dosáhnout pouze, pokud by bylo založeno na zjištěních z nezákonně opakovaného postupu k odstranění pochybností nebo takového postupu, který by proběhl po uplynutí lhůty pro stanovení daně, což se v případě žalobkyně nestalo.

[4] Pokud jde o posouzení, jestli se žalobkyni podařilo odstranit pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění od společnosti ISTROSAN, krajský soud uvedl, že svědecká výpověď pana N. byla hodnocena správně. Účastnil se obchodních vztahů pouze jako tlumočník a k předmětné dodávce Cu katod neuvedl konkrétní údaje prokazující její uskutečnění. Jeho výpověď byla důvodně správcem daně hodnocena jako nesourodá a obecná, navíc není důkaz o tom, zda tlumočil pro společnost ISTROSAN nebo pro jejího jednatele jako fyzickou osobu. Ani hodnocení výpovědí dalších osob (jednatelů společnosti ISTROSAN: Szaba a Anita Irály, Peto Bálinth a Edmund Szabó) není v rozporu s podklady obsaženými ve spise, jejich funkce ve společnosti byla pouze formální. Krajský soud považoval za správný závěr žalovaného, že úhrada zboží neprokazuje, že je žalobkyně fakticky přijala právě od společnosti ISTROSAN. Pochybnosti žalovaného o dodání předmětného zboží byly důvodné a související závěry (že přijímací protokol podepsala pouze žalobkyně a neuvádí se, kdo zboží předával; přiložená fotodokumentace neprokazuje, o jaké zboží šlo – zobrazuje pouze čelní stranu tahače s SPZ bez nákladového prostoru a chybí potvrzení dodavatele, které by ji spojovalo se spornou dodávkou; rozpory ve výpovědích jednatelů žalobkyně ohledně existence rámcové smlouvy) žalobkyně

v žalobě nezpochybňovala. Krajský soud uzavřel, že žalobkyně nevyužila možnosti poskytnuté jí správcem daně předložit či navrhnout důkazy, které by jeho pochybnosti rozptýlily. Podobně žalobkyně nevyvrátila zjištění správce daně, že registrace odběratele K. T. byla zrušena před datem uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný dostatečně v napadeném rozhodnutí vysvětlil, co konkrétně ho vedlo k závěru, že žalobkyně věděla či mohla vědět o podvodu na DPH (účastnila se účelového řetězce firem vytvořeného za účelem překrytí intrakomunitárního dodání zboží). Zopakoval závěr judikatury o tom, že je v jejím zájmu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromáždila potřebné důkazy. Zdůraznil, že prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale i záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Podle krajského soudu žalovaný nepochybil, když neprovedl důkaz výslechem řidiče nákladního vozidla, který údajně předmětné zboží dopravil 27. 8. 2010 do Pardubic. Cestou mezinárodního dožádání se o to pokusil, ale maďarské orgány na jeho žádost nereagovaly. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že tento důkaz ani nebyl potřebný, neboť skutkový stav byl dostatečně prokázán ostatními důkazy.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné právní posouzení krajským soudem a vady správního řízení.

[6] Stěžovatelka setrvala na svém názoru, že záměna jednoho procesního režimu za jiný měla dopad do jejích procesních i hmotných práv. Správce daně si může nezákonně prodlužovat lhůtu ke stanovení daně tak, že místo daňové kontroly vede postup k odstranění pochybností a nová tříletá lhůta začne běžet až pozdním zahájením daňové kontroly, ačkoli podmínky k přechodu do tohoto režimu byly splněny už dříve. Zmíněným postupem byla též dotčena právní jistota stěžovatelky, neboť si nemůže být jista, že u ní správce daně v budoucnu nezahájí (formálně první) daňovou kontrolu, ačkoli daňový řád opakovanou daňovou kontrolu zakazuje. Poukazuje také na rozdílný postup při ukončení daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností s tím, že záměnou těchto institutů byla zkrácena na právech. Trvá na tom, že oba postupy jsou natolik odlišné, že jejich záměna sama o sobě způsobuje nezákonnost vydaného platebního výměru, a požadavek soudu na uvedení konkrétního zkrácení jejích práv v důsledku pochybení správce daně považuje za absurdní. Stěžovatelka nesouhlasí s přístupem kasačního soudu k doktríně „ovoce z otráveného stromu“ a má za to, že její aplikace je otázkou výkladovou, není nutné zakotvení v daňovém řádu, přičemž judikatura správních soudů k tomu dosud nedozrála. Vytýká dále, že soud neakceptoval námitku, že vytýkací řízení společně s postupem k odstranění pochybností trvalo přes 20 měsíců, ačkoli podle judikatury nelze tento institut ponechat s ohledem na jeho účel bez lhůt. V jejím případě šlo o institut od počátku nevhodný. Považuje za nezákonný postup správce daně, který fakticky činil úkony, které měly být provedeny v rámci daňové kontroly, a důkazy využil tak, jako by ji vedl, což představuje porušení práv zaručených Ústavou a Listinou základních práv a svobod. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, jak Nejvyšší správní soud vypořádal námitku prekluze, a má za to, že správně měla být daňová kontrola zahájena dříve, a od toho okamžiku by běžela lhůta pro stanovení daně. Žádá o zodpovězení otázky,

zda důkazy získané v rámci nezákonného postupu před zahájením daňové kontroly mohou být použity v následné daňové kontrole. Důkazy pořízené v době od 21. 10. 2010 do 29. 6. 2012, kdy správce daně postupoval v rozporu se zákonem, nelze použít a platební výměr z nich vycházející je nezákonný.

[7] Kromě toho byl skutkový stav zjištěn nedostatečně. Podle stěžovatelky nelze dovodit existenci řetězce za účelem páchání podvodu na DPH, natož že by se na něm ona sama podílela. Nesprávný je i závěr, že nebylo prokázáno dodání zboží společností ISTROSAN, neboť faktický stav se shoduje s formálně-právním a v řízení nebyl prokázán opak. Stěžovatelce nelze přičítat k tíži, že svědek N. neuvedl konkrétně, o jakou dodávku či fakturu se jednalo a jak se k tvrzení o dodání společností ISTROSAN dopracoval. Podstatné je, že mu bylo jasné, jaké plnění se má na mysli a na otázku odpověděl tak, že k dodání Cu katod došlo; požadavek soudu, aby svá tvrzení prokázal, je nadbytečný. Zda svědka platila společnost nebo její jednatelé, je irelevantní. Stěžovatelka souhlasí, že výpovědi bývalých jednatelů ISTROSAN neprokazují jednoznačně uskutečnění transakce, nicméně dodání zboží nijak nezpochybnili. Trvá na výslechu řidiče nákladního vozidla, neboť nelze předjímat, jak bude svědek vypovídat, takže je závěr o tom, že řidič převážející náklad z bodu A do bodu B nemůže dodání zboží společností ISTROSAN ozřejmit, předčasný. Nepřipuštění výslechu je porušením jejích práv. Podle stěžovatelky byly nesprávně interpretovány výpovědi jejích jednatelů, neboť tvrzení, že byla uzavřena rámcová písemná smlouva a na dílčí obchody se již písemné smlouvy neuzavíraly, není v rozporu se sdělením, že písemné kupní smlouvy sepsány nebyly. Odůvodnění napadeného rozhodnutí neobsahuje vysvětlení, jak dospěl žalovaný k závěru, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla nebo mohla vědět.

III. Vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný se ztotožnil s napadeným rozsudkem a dodal, že je-li předmětem přezkumu zákonnost stanovení daně, je třeba zkoumat, jak se na něm nesprávně zvolený postup reálně odrazil, tj. zda byla některá práva daňovému subjektu upřena. Úvahy stěžovatelky v kasační stížnosti považuje za teoretické, bez spojitosti s jejím vlastním případem. Poukázal na to, že námitka prekluze již byla Nejvyšším správním soudem vypořádána s tím, že zásadní je okamžik zahájení vytýkacího řízení. O dotčení právní jistoty stěžovatelky nyní uvažovat nelze, neboť není možné predikovat, zda u ní vůbec bude daňová kontrola zahájena. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a za stěžovatelku jedná osoba s příslušným právnickým vzděláním. Kasační stížnost je tedy projednatelná, i když ne v rozsahu všech uplatněných námitek.

[10] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), avšak žádnou takovou neshledal.

[11] Případem, jehož půdorys načrtla stěžovatelka žalobou podanou v lednu 2014, se nyní Nejvyšší správní soud zabývá již potřetí. Ustanovení § 104 odst. 3 s. ř. s. brání tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zaobíral otázkami, na které již poskytl odpověď, a jeho závazný právní názor byl následným rozhodnutím krajského soudu respektován. Jsa sám vázán závěry vyslovenými ve svých předchozích dvou rozsudcích (č. j. 2 Afs 32/2015 - 41 a č. j. 2 Afs 74/2016 - 28), nemůže znovu vážit důvodnost výtek stěžovatelky shrnutých v odstavci [6] tohoto rozhodnutí. Zákonnost zahájení vytýkacího řízení konstatoval krajský soud ve svém druhém rozsudku (na straně 10) a Nejvyšší správní soud jeho úvahy v předcházejícím, druhém rozsudku č. j. 2 Afs 74/2016 - 28 aproboval (viz jeho odst. [12]), proto se nemůže prosadit námitka stěžovatelky, že šlo o postup od počátku nevhodný. Podobně byla již závazně vyřešena otázka prekluze (odst. [16] - [20] prvního rozsudku NSS) a použitelnosti skutkových zjištění opatřených v době, kdy již bylo namístě, aby správce daně přešel z postupu k odstranění pochybností do režimu daňové kontroly, pro stanovení daňové povinnosti (zejm. odst. [17] a [18] druhého rozsudku NSS). Nesouhlas stěžovatelky s právním názorem Nejvyššího správního soudu ohledně doktríny „ovoce z otráveného stromu“ nemůže být v této procesní situaci důvodem k jeho revizi právě kvůli principu vázanosti dřívějším vlastním rozhodnutím, vzpomínaným výše. Bez vztahu k přezkoumávané daňové povinnosti stanovené napadeným rozhodnutím by pak byly jakékoli úvahy soudu *pro futuro* o tom, zda by v případné budoucí daňové kontrole byla využitelná zjištění opatřená v rámci nezákonného postupu k odstranění pochybností.

[12] Kasační námitky stran řádného hodnocení důkazů a podloženosti závěru o tom, zda se stěžovatelce v průběhu daňového řízení podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně a žalovaného o shodě faktického stavu se stavem formálně-právním u sporné obchodní transakce, naopak přípustné jsou a Nejvyšší správní soud se k nim vysloví poprvé.

[13] Stěžejním důvodem, na němž žalovaný (správce daně) vystavěl svůj závěr o tom, že stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH, spočívá v přesvědčení správce daně sdíleném i krajským soudem, že se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o tom, že stěžovatelka obdržela ve sledovaném období zdanitelné plnění od společnosti ISTROSAN. Kasační argumentace se nese v obecné rovině a částečně je poznamenaná i mylným názorem stěžovatelky, že by jí ze strany daňových orgánů mělo být prokázáno, že se věci udály jinak, než ona sama tvrdí. Letitá judikatura Nejvyššího správního soudu však opakovaně vysvětluje principy přenosu důkazního břemene v případech obdobných tomu právě řešenému.

[14] Právní úprava nároku na odpočet je obsažena v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Dle § 72 odst. 1 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňovaných plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu je tato povinnost vykládána tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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.“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze předložené daňové doklady, ale základem je existence faktického přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný na http://nalus.usoud.cz/, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32). Ústavní soud v usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07 konstatoval: *„Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.*“

[15] Jelikož nárok na odpočet DPH není odvislý pouze od předloženého formálně správného daňového dokladu, ale také od prokázání fakticky uskutečněného zdanitelného plnění, je důležité rozložení důkazního břemene. Podle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, [s]*právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). Vyžaduje-li to průběh řízení, *může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence* (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje *skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem* [odstavec 5 písm. c)].

[16] Dle četné judikatury Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene (shrnuté např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případu jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví i jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti dokládat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne

22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 – 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 – 49).

[17] Argumentace stěžovatelky se nijak netýká přítomnosti důvodných pochybností na straně správce daně, ale zaměřuje se výhradně na tu fázi daňového řízení, kdy bylo hodnoceno, zda skutečnosti jí uvedené a důkazy jí navržené tyto pochybnosti vyvracejí, jejímž výsledkem mělo být, že nárok na odpočet DPH byl dán. Především je krajskému soudu třeba dát za pravdu v tom, že stěžovatelka v žalobě nikterak nezpochybňovala nedostatečnou vypovídací hodnotu svědeckých výpovědí jednatelů společnosti ISTROSAN, přijímacího protokolu a fotodokumentace. O výpovědi pana N., který na obchodech s touto společností participoval (minimálně) jako tlumočník, měla za to, že její relevanci pro unesení důkazního břemene k uskutečnění dodání zboží právě společností ISTROSAN není na újmu, že nezmiňuje tuto konkrétní dodávku ani způsob, jakým svědek povědomost o této konkrétní události získal. S ohledem na zaměření, kvalitu a propracovanost argumentace stěžovatelky v žalobě i kasační stížnosti, která je zásadně určující i pro obsah (a rozsah) argumentace soudů na ni reagující, dospěl Nejvyšší správní soud po prostudování obsahu správního spisu k závěru, že krajský soud nepochybil, když shledal skutková zjištění plynoucí z hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení za správná. Správce daně zcela důvodně usoudil, že to, co vyšlo ohledně sporného obchodního případu najevo, neprokazuje, že k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění skutečně došlo. Procesní odpovědnost za takový výsledek daňového řízení, který se stal podkladem pro stanovení daňové povinnosti, pak nese stěžovatelka, která neunesla důkazní břemeno ohledně skutečností, které správce daně relevantně zpochybnil. Přitom není rozhodné, zda reálně k dodání předmětného zboží společností ISTROSAN vůbec nedošlo, nebo stěžovatelka nedokázala ohledně tohoto obchodu zajistit a prezentovat dostatek důkazů, aby její nárok mohl být uznán; výsledek musí být tentýž. Na tom nic nemění, že Nejvyšší správní soud na rozdíl od krajského soudu nespatřoval rozpor v tvrzeních jednatelů stěžovatelky pánů J. aj. ohledně neexistence jednotlivých kupních smluv v písemné formě, což nevylučuje existenci písemné rámcové smlouvy, o níž se zmínil pouze pan J. Faktem zůstává, že žádná písemná smlouva ohledně sporné dodávky nebyla nikdy předložena. Tato nepřesnost ovšem nemůže vést k závěru o nedostatečném zjištění skutkového stavu správcem daně za situace, kdy důkazní břemeno, že dodání odpovídalo stavu deklarovanému předloženými (nedostatečnými) účetními doklady, tížilo stěžovatelku. Nejvyšší správní soud rovněž považuje za opodstatněný závěr krajského soudu, že důkaz výslechem řidiče kamionu nebyl nezbytný, když za dané situace nebylo od něj možné očekávat průlom v nazírání na reálnost uskutečnění jednoho konkrétního plnění právě od stěžovatelkou označeného dodavatele, a navíc se správce daně o opatření důkazního prostředku cestou mezinárodního dožádání alespoň pokusil. K porušení stěžovatelčiných procesních práv tak nedošlo. V daňovém řízení nemuselo být daňovými orgány prokázáno, že se faktický stav shodoval s formálně-právním, jak se domnívá stěžovatelka, takže nepostačovalo, že slyšení svědci dodání zboží nezpochybnili, naopak bylo třeba, aby sama stěžovatelka nabídla takové důkazy, které by byly způsobilé prokázat, že se obchodní případ udál tak, jak ona sama tvrdí. To se jí však v posuzovaném řízení nepodařilo [v podrobnostech lze pro stručnost odkázat na detailní odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakož i na hodnocení jednotlivých důkazů krajským soudem (str. 12-16 napadeného rozsudku)].

[18] Pokud jde o námitku stěžovatelky vytýkající žalovanému, že nebylo dostatečně prokázáno, že stěžovatelka o tom, že se účastní podvodu na DPH, věděla nebo měla vědět, a žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí nevysvětlil, jak k tomuto závěru dospěl, uvádí Nejvyšší správní soud následující. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na několika místech popsal princip podvodů na DPH a související judikaturu správních soudů i Soudního dvora (str. 13, 14). Z provedeného dokazování vzešly indicie, že do obchodů považovaných z hlediska DPH za pořízení zboží z jiného členského státu byla včleněna společnost ISTROSAN, která vystavovala formální daňové doklady za účelem překrytí intrakomunitárního dodání a umožnění stěžovatelce nezákonné uplatnění nároku na odpočet daně (z plnění, z něhož nebyla odvedena daň, tj. z pořízení zboží). Žalovaný však výslovně (na str. 26 napadeného rozhodnutí) zdůraznil, že za zásadní považuje závěr, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání shody faktického stavu se stavem formálním, deklarovaným daňovým dokladem. Nejvyšší správní soud výše uvedl, proč považuje závěry žalovaného a krajského soudu v této části za souladné se zákonem, poskytující dostatečnou oporu výroku o stanovení daňové povinnosti stěžovatelky. Proto je nadbytečné hodnotit, zda by obstála i argumentace žalovaného účastí stěžovatelky na podvodném řetězci, která jinak může představovat samostatný důvod pro odepření nároku na odpočet DPH.

V. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[20] Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti druhému z účastníků, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o kasační stížnosti netvrdil a ani ze spisu Nejvyššího správního soudu neplyne, že by mu nějaké náklady nad rámec jeho běžné činnosti vznikly, proto mu právo na jejich náhradu nemohlo být přiznáno.

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

V Brně dne 26. dubna 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu