

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **CPU TRADE s.r.o.**, se sídlem Rokytova 4259/1, Brno, zastoupená JUDr. Radkem Kellerem, advokátem se sídlem Jaselská 23, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2016, č. j. 3190/16/5300-21442-700225, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 6. 2018, č. j. 62 Af 38/2016 – 75,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně byla s platností od 8. 7. 2004 do 22. 6. 2016 registrována jako plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Na základě daňové kontroly Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně v souvislosti s vyměřením DPH za zdaňovací období únor 2009, květen 2009, červen 2009, září 2009, leden 2010 a únor 2010 neunesla své důkazní břemeno, a její daňovou povinnost tak nebylo možné stanovit dokazováním. Žalobkyně zároveň neprokázala, že se předmětná plnění uskutečnila a že je žalobkyně použila ke své ekonomické činnosti. Proto správce daně rozhodl dodatečnými platebními výměry o doměření DPH za použití pomůcek a uložení zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně (dále jen „rozhodnutí správce daně“).

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil k odvolání žalobkyně rozhodnutí správce daně tak, že DPH se doměřuje bez použití pomůcek (dále jen „napadené rozhodnutí“). Podle žalovaného, žalobkyně unesla své důkazní břemeno a daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním, jelikož žalobkyně spolupracovala se správcem daně a předkládala důkazní prostředky a daňovou evidenci, jejíž věrohodnost, správnost a úplnost správce daně relevantním způsobem nezpochybnil. Žalovaný dále napadeným rozhodnutím potvrdil částky doměřené DPH, jelikož v případě oprávněnosti uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli ABACEL TRADE s.r.o. (zdaňovací období leden 2010 a únor 2010) žalobce neprokázal, že se plnění uskutečnila tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech, že zboží bylo v souladu s § 13 odst. 2 a § 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě a že bylo skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Žalobkyně byla proto podle žalovaného povinna podle § 22 odst. 1 zákona o DPH přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Vedle toho žalovaný v souvislosti s oprávněností nároku na odpočet DPH v případě dodávek od NextTrade Europe s.r.o. (zdaňovací období září 2009 a leden 2010), Beckhan s.r.o. (zdaňovací období červen 2009), BREWARINA s.r.o. (zdaňovací období leden 2010 a únor 2010) a EGOWAY spol. s r.o. (zdaňovací období únor 2009 a únor 2010) dovodil, že žalobkyně neprokázala, že plnění přijala, resp. že jej použila ke své ekonomické činnosti. Žalobkyně tak neuplatnila odpočty DPH v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[3] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. V prvé řadě krajský soud shledal, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelného správního rozhodnutí, jelikož je z něj seznatelné, z jakých důvodů žalovaný považuje námitky žalobkyně za neopodstatněné, které skutečnosti žalovaný zohlednil a jakými úvahami se při rozhodování a hodnocení důkazů řídil. Krajský soud se dále zabýval otázkou, zda žalovaný a správce daně prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených daňových dokladů a zda byly splněny podmínky pro oprávněné uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH a pro přiznání nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH. Uvedl, že v případech, kdy daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění způsobem uvedeným na předložených účetních dokladech, má možnost uplatnit nárok na odpočet DPH, nejsou-li přítomny další skutečnosti, které přiznání tohoto nároku znemožňují, například účast daňového subjektu na daňovém podvodu či zneužití práva. Podle krajského soudu je bezpředmětná námitka žalobkyně, že žalovaný a správce daně měli uvést takové skutečnosti, ze kterých by bylo lze dovodit, že v souvislosti s daňovou povinností žalobkyně došlo k podvodu na DPH, o kterém se zřetelem na okolnosti žalobkyně měla a mohla vědět. Žalobkyně totiž neprokázala, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, jelikož předložila pouze formální důkazní prostředky, ze kterých nelze dovodit, že zboží bylo skutečně odesláno a přepraveno do jiného členského státu společnosti ABACEL TRADE s.r.o. Formální důkazní prostředky správce daně zpochybnil, jelikož na základě mezinárodního dožádání nebylo potvrzeno, že se zdanitelné plnění uskutečnilo podle předložených dokladů, ABACEL TRADE s.r.o. nepodává daňová přiznání, nekomunikuje a nepřebírá poštu, její registrace k DPH byla zrušena. Jednatel společnosti vypověděl, že

žádnou činnost pro společnost nevykonával. Krajský soud neshledal žádné pochybení správce daně či žalovaného při hodnocení žalobkyní předložených dokladů. Správce daně ani žalovaný přitom nemají povinnost relevantní důkazy sami vyhledávat. Žalobkyně má primárně povinnost dokázat vše, co tvrdí. Důkazní břemeno spočívá na správci daně jen v případě § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád"), kdy je správce daně povinen identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. Pokud tak učiní, je opět povinnost tvrdit a dokazovat na daňovém subjektu. Podle krajského soudu správce daně i žalovaný v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a pravidly logiky dospěli k závěru, že uskutečnění plnění pro společnost ABACEL TRADE s.r.o. nebylo na základě předložených dokladů prokázáno. Na výzvu, aby toto uskutečnění plnění žalobkyně dokázala, navrhla doplnění dokazování výslechy, místním šetřením přepravců a osob, které zboží převzaly (DME s.r.o., Š., K. Š. a TAMION s.r.o., skladník), „svědectvím" Raiffeisenbank a.s. ohledně identifikace původce a účelu připsaní prostředků na účet žalobkyně, dále také svědeckou výpovědí ALZA a.s., která s těmito osobami také obchodovala. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný není vázán důkazními návrhy daňového subjektu. Zásadní je schopnost důkazních prostředků potvrdit či vyvrátit tvrzené skutečnosti. Správce daně resp. žalovaný na důkazní návrhy nepřistoupil, přičemž řádně odůvodnil, z jakých důvodů je odmítl.

[4] K otázce, zda v případě dodávek od NextTrade Europe s.r.o. (zdaňovací období září 2009 a leden 2010), Beckhan s.r.o. (zdaňovací období červen 2009), BREWARINA s.r.o. (zdaňovací období leden 2010 a únor 2010) a EGOWAY spol. s r.o. (zdaňovací období únor 2009, únor 2010) žalobkyně prokázala, že plnění přijala, resp. že je použila ke své ekonomické činnosti, a tedy že uplatnila odpočty DPH v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, krajský soud dovodil, že odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek, jejichž splnění musí plátce správci daně prokázat. Na základě přezkumu skutečností vyplývajících ze spisu krajský soud uzavřel, že správce daně prokázal relevantní pochybnosti o tom, že se předmětná daňová plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně dokládala. Správce daně a žalovaný konkrétně identifikovali, z čeho pochybnosti vyplývají. Krajský soud shrnul, že žalobkyně je povinna v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu, na jehož základě uplatňuje nárok na odpočet DPH, a popsat jeho průběh bez jakýchkoliv podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který plnění poskytl. Žalovaný nepochybil, pokud odmítl důkazní návrhy žalobkyně. Není zároveň jeho povinností dále zjišťovat skutkový stav a prokazovat jej za žalobkyni, pokud ta své důkazní břemeno neunesla. V neposlední řadě krajský soud vyvrátil námitku žalobkyně vůči tomu, že žalovaný neuvedl, které konkrétní doklady za zboží a za přepravu trpí časovým nesouladem. Podle krajského soudu žalovaný tento závěr vztahuje pouze k dokladům o dodání zboží společnosti ABACEL TRADE s.r.o., jejichž nesoulady jsou konkrétně popsány ve zprávě o daňové kontrole. Pokud žalobkyně argumentovala, že existenci zboží prokazovala mimo jiné reklamacemi od některých obchodních partnerů, krajský soud uzavřel, že toto tvrzení je nekonkrétní a nemá oporu ve spise. Neshledal ani porušení § 92 odst. 7 daňového řádu či základních zásad podle § 5 odst. 1 a 3 a § 6 odst. 3 daňového řádu, jež žalobkyně namítala bez konkrétní specifikace. Obdobně nebylo zasaženo ani do práv žalobkyně podle čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Nedošlo ani k porušení

zásady legitimního očekávání žalobkyně v důsledku rozdílného postupu správce daně, jelikož se v případě transakcí se společností DAIMOS CMC s.r.o. nejedná o dlouhodobou a ustálenou praxi a tato transakce nebyla předmětem posouzení žalovaného.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž podrobně rekapituluje své žalobní body směřující proti napadenému rozhodnutí, na jejichž základě ho považuje za nezákonné a nepřezkoumatelné. Uvádí, že došlo k zásahu do jejích základních práv podle čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Své důkazní břemeno v daňovém řízení unesla, jelikož předložila řadu důkazů vztahujících se k dodání a k prodeji zboží, k jednotlivým fakturám a popsala a zdokumentovala způsob nabytí zboží, jeho přepravu i místo předání zboží kupujícímu, způsoby úhrady a dodání zboží. Naopak žalovaný nesplnil svou povinnost vyplývající ze zásady oficiality a porušil základní zásady správy daní. Stěžovatelka dále rekapituluje svou žalobní námitku, že odmítnout nárok na odpočet DPH lze pouze tehdy, pokud je nade všechnu pochybnost prokázáno, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět o tom, že jde o podvod a že je plnění součástí podvodu. Stěžovatelka však nebyla součástí podvodné transakce a neměla povědomí, že by její obchodní partneři byli součástí jakéhokoliv řetězce. Na podporu této argumentace zevrubně cituje právní úpravu podle Směrnice č. 2006/112/ES a několik rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Stěžovatelka dále uvádí, že správce daně je povinen prokázat, že má pochybnosti o důkazních prostředcích předložených daňovým subjektem. To musí prokázat pomocí konkrétních skutečností, na základě nichž může hodnotit nevěrohodnost důkazních prostředků. Jedině pak může přenášet důkazní břemeno na daňový subjekt. Tuto námitku opírá o rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Podle stěžovatelky bylo na žalovaném, aby doplnil odvolací řízení a předestřel takové skutečnosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvodné jednání v souvislosti s DPH, ale také na to, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo mohla vědět. Žalovaný zároveň pochybil, jelikož předložené důkazy nesprávně hodnotil. Stěžovatelka žalovanému vytýká, že poukazoval na časový nesoulad v uskutečnění plnění. Neuvedl však, které konkrétní doklady trpí časovým nesouladem a v čem spočívá. Na oprávněnost a neoprávněnost nároku na odpočet DPH podle stěžovatelky nemá vliv skutečnost týkající se subjektů jiných, o nichž neví nebo nemůže vědět. Zatímco tyto kasační námitky směřují proti postupu žalovaného a napadenému rozhodnutí, v závěru kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že krajský soud pouze potvrdil vrchnostenské postavení orgánů daňového řízení, které nutí daňový subjekt prokazovat po mnoha letech existenci zboží, které žalobce nakoupil a obratem prodal, přičemž k prokázání tvrzení nepostačují obvyklé doklady - objednávka, CMR, doklady o přepravě, faktury, doklady o bezhotovostních platbách, ale ani jiné doklady ve spise jako např. sériová čísla zboží a doklady o reklamaci. Zboží, které podle správce daně a žalovaného, ale i krajského soudu neexistovalo, prodala stěžovatelka dalším subjektům, které s ním dále obchodovaly. V těchto případech však správce daně existenci zboží nijak nezpochybnil. Postup žalovaného je v rozporu se základními zásadami daňového řádu, jelikož stěžovatelce není zřejmé, na základě jakých dalších důkazů by měla prokázat svůj nárok na odpočet DPH. Stěžovatelka namítá, že krajský soud se s námitkami vypořádal formalisticky v rozporu s přirozeným právem. Její námitky a daňový řád vyložil jednostranně k tíži stěžovatelky a bagatelizoval nesprávný

postup správce daně. Posouzení krajského soudu, že reálné uskutečnění zdanitelného plnění nebylo prokázáno, je nezákonné. Pokud by správce daně provedl všechny důkazy navržené stěžovatelkou v souladu s daňovým řádem, nedospěl by k takovému závěru.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka v kasační stížnosti téměř totožně opakuje žalobní body. Proto žalovaný odkázal na svá vyjádření v řízení před krajským soudem a napadený rozsudek, s nímž se zcela ztotožňuje. Stručně uvádí, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, jelikož je z něj zřejmé, na základě čeho bylo rozhodnuto, z jakých důvodů jsou námitky stěžovatelky nedůvodné, podle jakých právních norem žalovaný rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Napadené rozhodnutí nikterak nezasahuje do základních práv stěžovatelky. Žalovaný postupoval podle zásady volného hodnocení důkazů a odůvodnil pochybnosti o průkaznosti doložených důkazních prostředků. Tyto pochybnosti stěžovatelka nijak nevyvrátila. Žalovaný v poslední řadě uvádí, že k doplnění dokazování v odvolacím řízení došlo, s čímž byla stěžovatelka seznámena a měla možnost se vyjádřit. Nárok na odpočet DPH však stěžovatelka neprokázala.

III. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[7] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je oprávněna k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Stěžovatelka se domáhá zrušení napadeného rozsudku pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dále pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud akcentuje, že stěžovatelka povětšinou do své kasační stížnosti přepsala svou žalobní argumentaci, aniž by jakkoliv polemizovala se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Na straně 12 své rozsáhlé kasační stížnosti krajskému soudu pouze v obecné rovině vytýká, že potvrdil vrchnostenské postavení orgánů daňového řízení, že se s žalobními námitkami vypořádal formalisticky „v rozporu s přirozeným právem“ a vyložil je jednostranně k tíži stěžovatelky a bagatelizoval nesprávný postup správce daně. Stěžovatelka dále namítá nesprávné posouzení otázky, zda reálné uskutečnění zdanitelného plnění bylo prokázáno. Svou stížní argumentaci však v tomto ohledu odůvodňuje pouze konstatováním, že pokud by správce daně provedl všechny jí navržené důkazy v souladu s daňovým řádem, nedospěl by k závěru, že reálné uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno nebylo. Své námitky směřující proti rozsudku krajského soudu nijak blíže nerozvádí.

[10] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je zákonný požadavek uvedení důvodů kasační stížnosti naplněn i obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat. Avšak míra precizace kasačních bodů určuje to, jaké právní ochrany se stěžovateli u soudu dostane. Čím je kasační bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí jej. Není na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci stěžovatelova advokáta (podle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

[11] Ačkoliv by kasační stížnost měla především polemizovat s argumentací krajského soudu, stěžovatelka brojí vůči napadenému rozhodnutí žalovaného. Nespecifikuje přitom konkrétní okolnosti, na základě nichž s posouzením krajského soudu nesouhlasí. Absence námitek proti napadenému rozsudku v tomto případě sice primárně nepůsobí neprojednatelnost kasační stížnosti, avšak Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než přezkoumat napadený rozsudek meritorně v rozsahu, v němž jsou formulovány kasační námitky proti napadenému rozsudku. Nejvyšší správní soud proto pouze v obecné rovině zkoumal, zda se krajský soud správně vypořádal s žalobními námitkami stěžovatelky.

[12] V tomto ohledu důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] V prvé řadě Nejvyšší správní soud uvádí, že u napadeného rozsudku ani u napadeného rozhodnutí neshledal ničeho, co by mělo za příčinu jejich nepřezkoumatelnost. V souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu je jak z napadeného rozhodnutí, tak z napadeného rozsudku seznatelné, proč žalovaný a krajský soud považují námitky stěžovatelky za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzali za podklad svého rozhodnutí či rozsudku, proč považují skutečnosti předestřené stěžovatelkou za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodli a jakými úvahami se řídili při hodnocení důkazů (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/1992 - 23, publikovaný ve Správním právu pod č. 27/1994, nebo nověji rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 – 71).

[15] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem považuje za podstatu sporu otázku, zda správní orgány prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů, zda byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 zákona o DPH a dále zda stěžovatelka prokázala oprávněné uplatnění osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu podle § 64 odst. 1 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud podotýká, že

v obdobné věci stěžovatelky (týkající se stejné daně, ale jiného zdaňovacího období) již dříve rozhodoval, přičemž svým rozsudkem ze dne 10. května 2018, č. j. 4 Afs 215/2017 - 66, její kasační stížnost zamítl.

[16] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 téhož ustanovení prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[17] K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně, se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71: „*Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 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. (...) Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).*“

[18] Z rozsudku krajského soudu i obsahu správního spisu vyplývá, že pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených stěžovatelkou byly správcem daně a žalovaným dostatečně jasně vyjádřeny a podepřeny okolnostmi vyplývajícími z dokladů založených ve správním spise. Nejvyšší správní soud se s hodnocením správními orgány a krajským soudem zcela ztotožňuje a má za to, že správní orgány své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesly. Důkazní břemeno ohledně okolností tvrzených stěžovatelkou v přiznání k dani z přidané hodnoty ohledně uplatňovaných odpočtů tedy přešlo na stěžovatelku. Co se týče následných návrhů stěžovatelky na řádné doplnění dokazování výslechy, místním šetřením přepravců a skladovatelů, svědectví bank k prokázání odesílatelů a účelu poukázání

finančních prostředků, krajský soud správně posoudil, že rozhodující je důkazní hodnota navrhovaných důkazních prostředků pro dosud zjištěný skutkový stav. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem, že správce daně ani žalovaný není povinen přistoupit k provedení jakýchkoliv navrhovaných důkazních prostředků, jestliže tento svůj závěr řádně odůvodní. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný touto otázkou zabýval, přičemž zcela konkrétně odůvodnil, proč navržené důkazy nejsou s to prokázat, že daňové plnění se reálně uskutečnilo či že bylo použito k ekonomické činnosti stěžovatelky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry žalovaného jsou logické, srozumitelné a dostatečně odůvodněné, což ostatně přesvědčivě vysvětlil ve svém rozsudku již krajský soud. Krajský soud taktéž nepochybil, pokud uvedl, že je věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svého tvrzení zvolí. Co se týče námitky stěžovatelky, že pokud by byly jí navržené důkazy provedeny, reálné uskutečnění daňového plnění by se prokázalo, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka toto své obecné tvrzení nikterak nekonkretizuje ani v tomto ohledu přímo nepolemizuje s dílčími závěry krajského soudu a žalovaného.

[26] Stěžovatelka se mýlí, pokud dovozuje, že jí nárok na odpočet daně byl odmítnut pouze na základě okolností na straně jejích obchodních partnerů, resp. z důvodu neplnění jejich povinností ohledně DPH. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud přiléhavě vysvětlil, že rozsáhlá argumentace stěžovatelky judikaturou Soudního dvora EU ohledně kolotočových daňových podvodů a jejich prokazování se zcela míjí s meritem projednávané věci. Správce daně ani žalovaný totiž stěžovatelce nekladli za vinu účast v takovém podvodném řetězci, ani jí nevytýkali, že nebyla dostatečně obezřetná při volbě smluvních partnerů. Sporným bylo pouze reálné uskutečnění stěžovatelkou deklarovaných zdanitelných plnění a jejich použití k její ekonomické činnosti, resp. unesení důkazního břemene stěžovatelkou ohledně těchto skutečností. Žalovaný tedy stěžovatelku nevyzýval k tomu, aby prokázala, že nevěděla a nemohla vědět o podvodném jednání jejích obchodních partnerů, popř. jiných článků řetězce, ani stěžovatelku nesankcionovala za pochybení či nesplnění daňových povinností jejími obchodními partnery.

[27] Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný ve vztahu ke společnosti DAIMOS CMC s.r.o. dospěl údajně k odlišným závěrům. Stěžovatelka nevysvětlila, v čem spočívá ona srovnatelnost obou případů. I kdyby se vskutku jednalo o srovnatelné situace, lze souhlasit s krajským soudem, že ojedinělé rozhodnutí žalovaného nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky, které by mělo být chráněno správními soudy. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že žalovaný neporušil základní zásady daňového řízení a že nedošlo k zásahu do základních práv a svobod stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné

náklady nad rámec běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 17. října 2019

JUDr. Miluše
Došková
předsedkyně senátu