

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Vladimíra Doležala a Mgr. Radovana Havelce ve 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, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 6. 2018, č. j. 62 Af 37/2016 - 85,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalobkyně podala kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2016, č. j. 3158/16/5300-21442-700225, kterým byly k odvolání žalobkyně změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2014, č. j. 2972262/14/3002-24801-711251, ze dne 9. 7. 2014, č. j. 2974488/14/3002-24801-711251, ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974534/14/3002-24801-711251, ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974596/14/3002-24801-711251, ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974679/14/3002-24801-711251, ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974731/14/3002-24801-711251, ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974843/14/3002-24801-711251, ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974888/14/3002-24801-711251, a ze dne 10. 7. 2014, č. j. 2974901/14/3002-24801-711251, tak, že žalobkyni byla

doměřena daň z přidané hodnoty (dále také jako „daň“) a penále v jiné výši, než jak ji doměřil správce daně a nově byla určena jejich splatnost v náhradní lhůtě. Žalobkyni takto byla doměřena daň podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009, daňový řád, v celkové výši 4 300 243 Kč za zdaňovací období březen 2009 a březen 2010, duben 2010, květen 2010, červenec 2010, srpen 2010, září 2010, listopad 2010 a prosinec 2010 a stanoveno penále 20 %, tj. v celkové výši 860 045 Kč podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu.

[2] Správce daně ve svých rozhodnutích dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a za uvedená zdaňovací období proto nebylo možné stanovit její daňovou povinnost dokazováním dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Stanovil tak základ daně a daň prostřednictvím pomůcek podle § 98 odst. 1 stejného zákona. Žalovaný s tímto závěrem nesouhlasil a daň doměřil bez použití pomůcek. Současně však uzavřel, že v případě oprávněnosti uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu žalobkyně v konkrétních případech neprokázala, 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 „ZDPH“), 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. Tento závěr se týkal dodávek společnostem ABACEL TRADE s.r.o. ve zdaňovacích obdobích březen a duben 2010, OLGESTION s.r.o. ve zdaňovacích obdobích červenec a srpen 2010, SMART IMPORT EXPORT GmbH ve zdaňovacím období listopad 2010 a Triton Technology Aps ve zdaňovacím období prosinec 2010. Proto byla žalobkyně povinna podle § 22 odst. 1 ZDPH přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Ohledně odpočtů daně dospěl žalovaný na základě přijatých daňových dokladů od DAIMOS CMC s.r.o. (zdaňovací období březen 2010, duben 2010, květen 2010, červenec 2010, srpen 2010, září 2010, listopad 2010 a prosinec 2010) k závěru, že nelze spolehlivě prokázat existenci objektivních okolností, svědčících o vědomé účasti žalobkyně na podvodu s daní. Proto v této části odvolání žalobkyně vyhověl a s přihlédnutím k § 72 a násl. ZDPH snížil částky doměřené daně. Obdobně žalovaný potvrdil oprávněnost nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. ZDPH v souvislosti s plněním od dodavatele Backhan, s.r.o., a proto změnil údaje o doměřených daňových odpočtech za zdaňovací období březen 2009. Naopak v případě dodávek od společností HILLINGDON s.r.o. ve zdaňovacím období duben 2010, NextTrade Europe s.r.o. ve zdaňovacím období březen 2010, TKU INVEST s.r.o. ve zdaňovacím období listopad 2010 a prosinec 2010 a EGOWAY spol. s r.o. ve zdaňovacím období březen 2009 a duben 2010 žalovaný uzavřel, že žalobkyně neprokázala přijetí plnění, resp. jeho použití ke své ekonomické činnosti. Proto tyto odpočty daně nebyly uplatněny v souladu s § 72 odst. 1 ZDPH.

[3] Žalobním námitkám proti rozhodnutí žalovaného krajský soud nepřisvědčil. Předně odmítl námitku, poukazující na posouzení účasti daňových subjektů na daňových podvodech, neboť rozhodnutí žalovaného stojí na neprokázání dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu a neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů a nikoli na účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Pokud se žalovaný daňovými podvody vůbec zabýval, tak se závěrem, že účast žalobkyně na nich prokázána nebyla.

[4] Při podrobném hodnocení námitek, týkajících se osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, krajský soud potvrdil správnost závěru žalovaného o tom, že žalobkyně předložila pouze formální důkazní prostředky, ze kterých nelze dovodit, že zboží bylo skutečně odesláno a přepraveno společnostem ABACEL TRADE s.r.o., OLGESTION s.r.o., SMART IMPORT EXPORT GmbH a Triton Technology Aps. Jak správce daně zjistil, tyto společnosti nevykonávaly v předmětném období obchodní činnost. Žalobkyně neuvedla údaje o konkrétních osobách, které zboží převzaly a skutečnosti, z nichž by bylo možné ověřit zmocnění deklarovaného odběratele zboží. Žalobkyní předložené doklady neumožňovaly logický výklad o souvislosti s převzetím zboží uváděnými osobami, a další důkazní návrhy žalobkyně, k nimž byla správcem daně vyzvána, byly jen obecné, bez patřičné důkazní hodnoty, nebo nebylo jasné, jaká pro žalobkyni významná konkrétní tvrzení by důkazy měly prokázat. Svými návrhy se tak žalobkyně v podstatě snažila, aby potřebné konkrétní důkazy vyhledával žalovaný. Proto nebyly žalovaným správně vyslyšeny. Krajský soud v této souvislosti hodnotil, že neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Žalobkyně má primárně povinnost dokázat vše, co tvrdí. Důkazní břemeno spočívá na správci daně jen v případě předpokládaném § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. V případě, že je správce daně unese, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který jej v posuzované věci podle krajského soudu neunesl.

[5] Obdobné hodnocení bylo základem úvah u námitek, týkajících se nároku na odpočet daně. Také u společností HILLINGDON s.r.o., NextTrade Europe s.r.o., TKU INVEST s.r.o. a EGOWAY spol. s r.o. nebyla zjištěna jakákoli jejich obchodní činnost v předmětném zdaňovacím období. I zde krajský soud konstatoval zásadní skutková zjištění vyplývající ze spisu a uzavřel, že správce daně prokázal relevantní pochybnosti o tom, že se předmětná daňová plnění uskutečnila tak, jak žalobkyně dokládala předloženými doklady. Správce daně a žalovaný i v těchto případech konkrétně identifikovali, z čeho pochybnosti vyplývají. Krajský soud shrnul, že žalobkyně je povinna při pochybnosti správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu, na jehož základě uplatňuje nárok na odpočet daně, a popsat jeho průběh bez jakýchkoliv podezřelých nejasností či trhlin, a to i ve vztahu k subjektu, který plnění poskytl. V tomto ohledu soud vycházel z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9. 12. 2015, č. j. 3 Afs 163/2015-63. K námitce žalobkyně, že prokazovala existenci zboží jeho reklamacemi od obchodních partnerů, jimž mělo být zboží prodáno, soud ve správním spisu nenalezl žádnou písemnost, jíž by žalobkyně takové důkazy správci daně předložila, takovou písemnost sama žalobkyně ani nekonkretizovala. Námitka týkající se údajného časového nesouladu dokladů za zboží a za přepravu byla krajským soudem odmítnuta, neboť takový závěr žalovaný neučinil. Neprokázána totiž byla jakákoli souvislost předložených dokladů s tvrzenými dodávkami zboží. Ani zde tedy žalobkyně své důkazní břemeno neunesla, přičemž nebylo povinností žalovaného dále zjišťovat skutkový stav a prokazovat jej za žalobkyni.

[6] Krajský soud neshledal ani naříkané porušení základních zásad správy daní ve smyslu § 5 odst. 1 a 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu, či porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, anebo porušení práv žalobkyně zaručených čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobkyně v této souvislosti neuvedla příslušnou konkrétní argumentaci. V reakci na námitku o odlišném postupu správce daně v jiné její věci krajský soud uzavřel, že nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání žalobkyně, neboť dovolávat se lze pouze praxe dlouhodobé a ustálené. Zásada legitimního očekávání je navíc omezena mj. zásadou legality. Protože krajský soud nad rámec žalobních bodů nezjistil nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, žalobu zamítl.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost, z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.). Prakticky celá kasační stížnost stojí na argumentaci, jíž se žalobkyně vymezuje výlučně proti postupu správce daně a žalovaného. Žalovanému žalobkyně vytýká, že porušil základní zásady správy daní. Namítá, že nelze přenést kontrolní činnost a úkoly orgánů státu na osoby povinné k dani a odmítat jim nárok na odpočet daně proto, že u jiných subjektů jsou zjištěny nesrovnalosti. Na podporu této argumentace odkazuje na Směrnici č. 2006/112/ES a několik rozhodnutí Evropského soudního dvora. Žalobkyně dále poukazuje na principy, na nichž stojí dokazování v daňovém řízení, a v této souvislosti uvádí také odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Podle žalobkyně bylo na žalovaném, aby doplnil odvolací řízení a předestřel takové skutečnosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvodné jednání v souvislosti s daní z přidané hodnoty, ale také na to, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět mohla. Žalovaný zároveň předložené důkazy nesprávně hodnotil. Žalobkyně žalovanému vytýká, že poukazoval na časový nesoulad v uskutečnění plnění, neuvedl však, které konkrétní doklady trpí časovým nesouladem a v čem nesoulad spočívá. Na oprávněnost nároku na odpočet daně nemají podle žalobkyně vliv skutečnosti týkající se toliko subjektů jiných, o nichž neví nebo nemůže vědět. Žalobkyně namítá, že žalovaný nehodnotil výpis z jejího účtu, podává se z něj přitom, že za zboží vždy obdržela kupní cenu, resp. zaplatila kupní cenu; předložila i další (žalovaným ovšem nehodnocené) důkazy, které lze považovat za obvyklé pro prokázání zdanitelného plnění. Ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu žalobkyně namítá, že ze strany soudu jde pouze o potvrzení vrchnostenského postavení orgánů daňového řízení. Ty nutí daňový subjekt prokazovat po mnoha letech existenci zboží, které žalobkyně nakoupila a obratem prodala, přičemž k prokázání tvrzení nepostačují obvyklé doklady (objednávka, CMR, doklady o přepravě, faktury, doklady o bezhotovostních platbách), ale ani jiné doklady ve spisu jako např. sériová čísla zboží a doklady o reklamaci. Zboží, které podle správce daně a žalovaného, ale i krajského soudu neexistovalo, přitom prodala žalobkyně dalším subjektům, které s ním dále prokazatelně obchodovaly. V těchto případech však „*stát*“ existenci zboží nijak nezpochybnil. Nakonec žalobkyně krajskému soudu vytkla, že zcela pominul předložení dalších důkazů správci daně dne 23. 3. 2014, které prokazují správcem daně i soudem popírané uskutečnění zdanitelného plnění.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že text kasační stížnosti je v zásadě totožný s žalobou. Proto žalovaný odkázal na svá vyjádření v řízení před krajským soudem a na jeho rozsudek, s nímž se zcela ztotožňuje. K namítané nepřezkoumatelnosti napadených správních rozhodnutí uvedl, že

se obsáhle a věcně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně. Nesouhlasil ani s tím, že by postupem správních orgánů došlo k porušení ústavních a základních práv žalobkyně, neboť ten byl souladný se zákonem. Nedůvodná byla podle žalovaného i výtka, týkající se vad dokazování a unesení důkazního břemene. Správní orgány prokázaly relevantní pochybnosti o tom, že se obchodní případy udály tak, jak tvrdila žalobkyně. Tyto pochybnosti se žalobkyni nepodařilo vyvrátit. Přes námitku žalobkyně bylo také zřejmé, že v odvolacím řízení došlo k doplnění skutkových zjištění a žalobkyni byla dána možnost se k nim vyjádřit. Vzhledem k tomu žalovaný navrhoval kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu napadení a důvodů uplatněných v kasační stížnosti. Zkoumal přitom rovněž, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] Předně Nejvyšší správní soud podotýká, že v obdobné věci žalobkyně (týkající se stejné daně, ale jiných zdaňovacích období) již dříve rozhodoval, přičemž rozsudky ze dne 10. 5. 2018, č. j. 4 Afs 214/2017 - 66, ze dne 24. 5. 2018, č. j. 5 Afs 303/2017-67, a ze dne 11. 11. 2019, č. j. 3 Afs 317/2017 – 72, byly její kasační stížnosti zamítnuty. V naposledy zmíněné věci vedené pod spisovou značkou 3 Afs 317/2017, kdy žalobkyně napadla před krajským soudem rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2015, č. j. 23757/15/5300-21442-706367, jímž byl změněn dodatečný platební výměr správce daně o doměření daně a penále za zdaňovací období prosinec 2009, byly uplatněny totožné žalobní důvody a následně i důvody kasační stížnosti jako v této věci. Ty se týkaly i nyní posuzovaných skutkových okolností o obchodní činnosti žalobkyně a odběratele zboží, společnosti ABACEL TRADE s.r.o., resp. dodavatele zboží, společnosti EGOWAY spol. s r.o. Proto bude do jisté míry (podle obecnosti kasačních námitek) shodné i zdůvodnění posouzení kasační stížnosti s odůvodněním rozsudku č. j. 3 Afs 317/2017 - 72.

[11] I v této věci je nejprve nezbytné žalobkyni vysvětlit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se proto musí vztahovat právě k tomuto rozhodnutí. Směřují-li kasační důvody proti postupu ve správním řízení či výlučně proti správnímu rozhodnutí, a nikoliv proti závěrům krajského soudu, opírá se kasační stížnost o *„jiné důvody“* než které jsou uvedené v § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[12] Řízení ve správním soudnictví je pak ovládáno dispoziční zásadou, což platí i o řízení o kasační stížnosti. S výjimkami uvedenými v § 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.). Proto obsah stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srovnej rozsudky Nejvyššího správního 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).

[13] Jakkoliv žalobkyně v kasační stížnosti uváděla, že se domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., povětšinou do své kasační stížnosti přepsala svou žalobní argumentaci, aniž by polemizovala se závěry krajského soudu, uvedenými v napadeném rozsudku. Žalobkyně v kasační stížnosti více rozvedla svou argumentaci ohledně možnosti vyloučení nároku na odpočet daně v případě daňového podvodu, k tomu doplnila soudní judikaturu a namítala, že krajský soud nehodnotil nevyslyšení důkazních návrhů ze dne 23. 3. 2014. Ve zbytku je kasační stížnost s žalobou prakticky shodná. Žalobkyně se v kasační stížnosti proti závěrům uvedeným v rozsudku krajského soudu vymezila toliko potud, pokud se krajský soud ztotožnil s žalovaným v jeho závěrech o neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, a to přesto, že dokladované zboží stěžovatelka prodala dalším subjektům, ty s ním dále obchodovaly, přičemž v těchto dalších případech nebyla existence zboží ze strany orgánů daňové správy sporována.

[14] S ohledem na koncipování kasační stížnosti, resp. stížnostních bodů, se Nejvyšší správní soud z hlediska rozsahu přezkumu může vyjádřit prakticky jen k obecně namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a jeho závěrům ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelkou.

[15] Důvodům kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odpovídají jen obecné námitky, že krajský soud pouze potvrdil vrchnostenské postavení orgánů daňového řízení v souvislosti s tíží břemene důkazního a že krajský soud se s žalobními body vypořádal čistě formalisticky, v rozporu s přirozeným právem, kdy jednostranně vyložil daňový řád a námitky a bagatelizoval nesprávný postup správce daně. Takto formulované námitky je možno podřadit pojmu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, spočívající v nevypořádání žalobních námitek, jež se dotýkaly podstaty sporu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004). Stížnostní námitka, napadající pominutí předložení dalších důkazů dne 23. 3. 2014, je (procesní) skutečností uplatněnou žalobkyní teprve poté, kdy byl vydán napadený rozsudek krajského soudu. V žalobě, ani v jejím doplnění nebylo toto hodnocené pochybení zmíněno a proto se jím nemohl zabývat nejen krajský soud, ale nyní tak podle § 109 odst. 5 s. ř. s. nemůže činit ani Nejvyšší správní soud.

[16] Nejvyšší správní soud takové vady rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud se srozumitelným a přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a své úvahy řádně odůvodnil. Rovněž vzal potaz veškeré skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Ve světle níže uvedené úvahy o rozložení důkazního břemene vycházel krajský soud při tomto posouzení přirozeně ze skutkových závěrů žalovaného, a pokud je shledal správnými, nebyl žádný důvod k tomu, aby je jakkoli korigoval. To, že skutkové závěry a jejich právní hodnocení vyzněly v neprospěch žalobkyně, nemůže mít na hodnocení přezkoumatelnosti vliv. Žalobkyně neuvedla žádnou konkrétní procesní skutečnost, z níž by mohlo vyplývat, že se krajský soud nezabýval některou její námitkou. Proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá, než také jen obecně hodnotit, že napadený rozsudek přezkoumatelný je.

[17] Důvodnou pak Nejvyšší správní soud neshledává ani námitku nesprávného posouzení procesní právní otázky unesení důkazního břemene v daňovém řízení. 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*“.

[18] 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.* (myšlen daňový řád) *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).*“

[19] Z rozsudku krajského soudu, rozhodnutí žalovaného i obsahu správního spisu vyplývá, že pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených stěžovatelkou byly správcem daně a žalovaným jednoznačně vyjádřeny a podepřeny okolnostmi vyplývajícími z dokladů založených ve správním spise. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu se závěry krajského soudu ztotožňuje a má za to, že správce daně i žalovaný své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesli. V tomto ohledu lze odkázat na hodnocení dokladů předložených žalobkyní v daňovém řízení, provedené žalovaným v žalobou napadených rozhodnutích, resp. na další tam uvedené okolnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost těchto dokladů. Důkazní břemeno ohledně okolností tvrzených žalobkyní v přiznání k dani z přidané hodnoty ohledně uplatňovaných odpočtů tedy opět přešlo na žalobkyni.

[20] Jde-li o následné návrhy žalobkyně na doplnění dokazování výslechy, místním šetřením přepravců a skladovatelů, svědectví k prokázání odesílatelů či příjemců a účelu poukázání finančních prostředků, posoudil je krajský soud zcela v souladu s výše uvedeným principem rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Logický je v této souvislosti i jeho závěr, že důkazní hodnotu takových navržených důkazů je nutné posuzovat v kontextu již zjištěného skutkového stavu, tedy za situace, kdy byly údaje na formálních dokladech správcem daně relevantním způsobem a jednoznačně zpochybněny. I z žalobou napadeného rozhodnutí pak vyplývá, že se žalovaný touto otázkou zabýval, přičemž zcela konkrétně odůvodnil, proč navržené důkazy neprovedl, resp. proč předložené důkazy nejsou s to prokázat, že daňové plnění se reálně uskutečnilo, nebo že bylo použito k ekonomické činnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry žalovaného, jsou logické, srozumitelné a dostatečně odůvodněné. To ostatně přesvědčivě vysvětlil ve svém rozsudku krajský soud.

[21] Pokud jde o namítané následné obchodování zboží, žalobkyně v kasační stížnosti neuvádí, jaké konkrétní následné obchodní transakce, které mají prokazovat oprávněnost odpočtu daně, nebyly krajským soudem vzaty v potaz. Kasační stížnost neobsahuje žádnou konkrétní polemiku se závěry krajského soudu, nejsou zde tedy ani konkrétní okolnosti případu, které by mohl Nejvyšší správní soud věcně posoudit. I na tuto obecnou námitku lze ovšem vztáhnout výše uvedené závěry o relevanci a důkazní síle důkazů předložených žalobkyní v reakci na správcem daně zpochybněnou věrohodnost, průkaznost a úplnost jí předložených formálních dokladů. Doplnit lze, že prodaným „údajně nedodaným zbožím ze zahraničí“ se krajský soud zabýval v souvislosti se žalobkyní namítanými reklamacemi od jejích obchodních partnerů. Krajský soud konstatoval, že předložení těchto důkazů se ze správního spisu nepodává, sama stěžovatelka obchodní transakce, a z nich vycházející reklamace, blíže nekonkretizovala. S tímto závěrem žalobkyně v kasační stížnosti vůbec nepolemizuje, což jen dokresluje obecnost a věcnou nedostatečnost posuzované kasační námitky.

[22] V souladu s názorem krajského soudu lze doplnit, že celá rozsáhlá stížností argumentace, jíž žalobkyně vytýká správci daně, že neprokázal její účast na daňovém podvodu, resp. samotný daňový podvod, není pro věc významná. Rozhodnutí žalovaného nestojí na účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, nýbrž na neprokázání reálného uskutečnění žalobkyní deklarovaných zdanitelných plnění a jejich použití k její ekonomické činnosti.

[23] Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný ve vztahu k jinému zdaňovacímu období dospěl údajně k odlišným závěrům. Žalobkyně v kasační stížnosti nenamítá konkrétní okolnosti odkazovaného případu, které jsou srovnatelné s nyní posuzovanou věcí, její námitku tedy věcně posoudit nelze. Závěr krajského soudu, že ojedinělé rozhodnutí žalovaného nemohlo založit její legitimní očekávání, resp. že zásada legitimního očekávání je omezena zásadou legality, je pak odpovídající reakcí na obecné tvrzení žalobkyně učiněné v replice k vyjádření žalovaného.

[24] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně nebyla procesně úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. dubna 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu