



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **P. J.**, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Resslerova 1253, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 11. 2012, čj. 6699/12-1100-608497, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 11. 2013, čj. 31 Af 1/2013-45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Náchodě zahájil dle § 16 a § 21 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), dne 6. 4. 2010 u žalobce (dále jen „stěžovatel“) daňovou kontrolu, a to na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008; kontrola byla ukončena zprávou čj. 53849/12/268930601257. Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 5. 2012, čj. 109017/12/268917601964, vydaným Finančním úřadem v Trutnově, byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a penále v celkové výši 575 163 Kč. Stěžovatel podal odvolání, jež bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 2. 11. 2012,

čj. 6699/12-1100-608497, zamítnuto. Žalobu stěžovatele zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 14. 11. 2013, čj. 31 Af 1/2013-45 (dále jen „napadený rozsudek“), neboť se ztotožnil se závěry správních orgánů, dle kterých stěžovatel nedostal své důkazní povinnosti a nemohly mu tak být uznány některé jím uplatňované výdaje jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon a daních z příjmů“).

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[3] Namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho strohost, pokud jde o uvedení „*skutečných důvodů rozhodnutí*“, v napadeném rozsudku zcela absentují právní úvahy krajského soudu. Dle stěžovatele krajský soud nereagoval na všechny přehledně strukturované žalobní body, nýbrž odůvodnění napadeného rozsudku pojal „*souvisle o celé žalobě*“ a pouze obecně shrnul správnost a zákonnost postupu správních orgánů; reakce krajského soudu na žalobní námítky obsažené na sedmi stranách žaloby je podle stěžovatele nedostatečně uvedena pouze na jedné straně napadeného rozsudku. Zvýšeným nárokům na zpracování správní žaloby do žalobních bodů však má dle stěžovatele odpovídat i povinnost krajského soudu se s námitkami konkrétně vypořádat; stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46.

[4] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, dle něhož stěžovatel sice obstál v povinnosti prokázat uplatňované výdaje svými doklady, avšak následně „*pokud dalšími důkazy příjem zboží od konkrétního dodavatele neprokázal, pak lze mít za to, že soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním nenastal.*“ Stěžovatel namítl, že pokud unesl důkazní břemeno předložením dokladů, důkazní břemeno se přeneslo na správce daně a stěžovatel nebyl povinen cokoli dalšího prokazovat.

[5] Krajský soud navíc jen obecně uvedl, že správce daně unesl své důkazní břemeno, avšak toto tvrzení nijak neupřesnil. Nebylo zřejmé, na základě jakých konkrétních důkazů lze usuzovat na unesení důkazního břemene správcem daně a přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele. Dle stěžovatele správce daně pouze vyjádřil své subjektivní pochybnosti, avšak na jejich podporu neoznačil důkazy a s výsledky jejich provedení stěžovatele neseznámil. Správcem daně byly provedeny pouze důkazy navržené stěžovatelem. Stěžovatel připomenul v této souvislosti rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-125, a ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, s tím, že i v žalobě na ně odkazoval, avšak krajský soud namísto toho rozsáhle citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 29/2008-88, aniž by uvedl důvod jeho aplikace a aniž by vypořádal, jaký je vztah tohoto rozsudku ke dvěma rozsudkům uvedeným stěžovatelem v žalobě; dle stěžovatele je přitom zjevná nejednotnost citované judikatury.

[6] Stěžovatel byl dále přesvědčen, že krajský soud nekonzistentně reagoval na jeho námítku o excesivních požadavcích správních orgánů na jeho důkazní povinnosti. Stěžovatel namítl, že nemůže být odpovědný za nekontaktnost jednatelů dodavatelů zboží. Poukázal na to, že krajský soud na jedné straně uvedl, že „*samotná nekontaktnost dodavatelů nesebrála v případě žalobce zásadní roli*“ a stěžovatel za ni není odpovědný, avšak na druhé straně stěžovateli vytkl neprokázání dodání zboží těmito dodavateli, a to za situace předložení formálně bezvadných dokladů a nezpochybnění existence zboží.

pokračování

[7] Stěžovatel uvedl, že mu není zřejmé, jakými jinými prostředky, tj. „*dalšími doklady*“, mohl dodání zboží od konkrétních společností prokázat. Stěžovatel předložil dostatečné daňové doklady, pokladní doklady a dodací listy. Správní orgány naproti tomu dle stěžovatele nepředstřely jinou variantu skutkového děje, než který popsal stěžovatel.

[8] Stěžovatel rovněž namítl, že je činěn odpovědným za porušování daňových předpisů jinými daňovými subjekty. Krajský soud se dle stěžovatele k této námitce nijak konkrétně nevyjádřil, ač stěžovatel poukazyval i na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie; krajský soud jen obecně konstatoval, že správce daně postupoval v souladu s procesními pravidly a dbal o co nejuplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

[9] Krajskému soudu dále stěžovatel vytkl, že nijak nereagoval na žalobní námitku o neprovedení důkazu dotazem u vlastníka nemovitostí (tržnice), kdo byl nájemcem kójí, ve kterých stěžovatel zboží koupil. Stěžovatel v žalobě označil takový postup za nezákonný a vyslovil nesouhlas s tím, že správce daně použil informace z jiných daňových řízení a nahrazoval jimi řádné dokazování.

[10] Stěžovatel vyjádřil přesvědčení o nesprávném stanovení daně a poukázal na to, že správce daně zahrnul do základu daně příjem z prodeje zboží, avšak současně odmítl uznat daňový náklad vzniklý nákupem tohoto zboží; nebylo však sporu, že zboží musel stěžovatel nakoupit a následný příjem z jeho dalšího prodeje zdanil. I tato námitka zůstala dle stěžovatele krajským soudem nevypořádaná.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[11] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a označil je za jediné možné s ohledem na právní úpravu. Dle žalovaného se krajský soud zcela vypořádal s žalobními námitkami a své právní závěry řádně odůvodnil s odkazem na příslušná zákonná ustanovení, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu, který vyplývá z předloženého správního spisu. Žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě s tím, aby k němu bylo v kontextu s vyjádřením ke kasační stížnosti přihlédnuto.

[12] K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, a uvedl, že podstatná je kvalita rozsudku a jeho vypovídající hodnota v projednávané věci, nikoliv kvantita. K napadenému rozsudku je třeba přistupovat jako k celku a jako takový poskytuje odpovědi na žalobní námitky. Dle žalovaného z napadeného rozsudku vyplývá, z jakých skutkových i právních důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou. Krajský soud se v podstatných rysech ztotožnil se závěry Finančního ředitelství v Hradci Králové, které nejdříve podrobně popsal v reprodukční části rozsudku a poté je stručně zopakoval v rámci svých závěrů a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2012, čj. 9 Afs 71/2011-224. Dle žalovaného nebyla povinnost krajského soudu vyjadřovat se ke všem jednotlivým argumentům – dílčím tvrzením stěžovatele, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů (odkázal na nálezný Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04). Tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku koliduje s jeho následným vyvracením závěrů krajského soudu.

[13] Podle názoru žalovaného krajský soud dostatečně reagoval i na námitky stěžovatele ohledně unesení důkazního břemene správcem daně, a to výkladem hmotněprávních a procesněprávních ustanovení v kontextu s rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 27. 9. 2012, čj. 9 Afs 71/2011-224. Z rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové je zřejmé, jaké konkrétní důvodné pochybnosti správci daně vznikly, přičemž tyto byly formulovány také v jeho výzvě zaslané stěžovateli v rámci daňové kontroly. Otázka unesení důkazního břemene správcem daně byla za daného stavu dle žalovaného irelevantní, neboť správce daně se nedostal do situace neunesení důkazního břemene.

[14] Žalovaný dále citoval dvě pasáže z napadeného rozsudku, kterými mělo být reagováno na žalobní námitku stěžovatele o excesivních požadavcích správních orgánů na důkazní povinnosti stěžovatele a o nesprávném stanovení daňové povinnosti.

[15] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel namítl, že mu nemůže jít k tíži, pokud vedle tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku polemizuje se závěry krajského soudu; stěžovatel trval na tom, že krajský soud žalobní námitky v napadeném rozsudku nezpochybnil a nedostal své povinnosti konkrétně reagovat na vymezené žalobní body. Zopakoval, že krajský soud sice zmínil některou judikaturu Nejvyššího správního soudu, avšak nijak nereagoval na judikaturu citovanou v žalobě. Stěžovatel dále uvedl, že je třeba rozlišovat mezi vyjádřením pochybností (skutečnost, že pochybnosti byly stěžovateli sděleny, není sporná) a unesením důkazního břemene správcem daně ohledně těchto pochybností. Závěr o dostatečnosti pouhého sdělení pochybností je přitom v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Za nelogické a tautologické označil v této souvislosti tvrzení žalovaného, že unesení důkazního břemene správcem daně je irelevantní za situace, kdy se správce daně do důkazní nouze nedostal. K otázce důkazního břemene v daňovém řízení a prokázání výdajů uplatněných odkázal stěžovatel na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, čj. 5 Afs 74/2009-111.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky pro projednání kasační stížnosti, a proto přezkoumal v záhlaví označený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížnosti uplatněných důvodů, zkoumajе přitom, zda napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

IV.1 Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[17] Nejvyšší správní soud se nejdříve věnoval námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, avšak této přisvědčit nemohl. Je třeba souhlasit se stěžovatelem, že povinnosti žalobce uvést žalobní body odpovídá povinnost soudu se s nimi vypořádat, přičemž čím obecněji je formulován žalobní bod, tím menší konkrétnost lze očekávat ze strany soudu při jeho vypořádávání. Soud však nemá povinnost odůvodnění svého rozsudku strukturovat dle obsahu žaloby, byť by to mohlo být v některých případech pro přehlednost přínosné. Nemá ani povinnost, pokud jde o rozsah odůvodnění rozsudku, následovat rozsah žaloby. Stěžejní je, aby se krajský soud zaměřil na podstatu žalobních námitek a na ně přehledně a v souladu se zákonem reagoval. Nejvyšší správní soud má na rozdíl od stěžovatele za to, že krajský soud se žalobními body zabýval a z napadeného rozsudku je zřejmé, jaké zaujal k žalobním námitkám stanovisko; ostatně stěžovatel s těmito závěry polemizuje v kasační stížnosti. V projednávané věci nebyl shledán kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (k pojmu „nepřezkoumatelnosti“ srov. dále např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Afs 47/2003-130, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Afs 58/2003-75, nebo ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 Afs 5/2003-52).

pokračování

IV.2 Otázka unesení důkazního břemene stěžovatelem a správcem daně a navazující námitka nesprávnosti stanovené daně

[18] Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdil neunesení důkazního břemene správcem daně s tím, že stěžovatel nemusel po předložení dokladů povinnost nic dalšího ke svým výdajům prokazovat.

[19] Podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmu „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

[20] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "zákon o správě daní a poplatků"), účinný v době vedení řízení v projednávané věci, je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v 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. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi. (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, nebo ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62).

[21] V projednávané věci nebylo sporu o tom, zda stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno, neboť předložil formálně řádné daňové doklady. Tím přešlo důkazní břemeno na správce daně, na kterém tak bylo, aby popsal konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil tyto doklady za nevěrohodné a neprůkazné, a kvalifikovaně tím zpochybnil možnost uznat stěžovatelem uplatněné konkrétní výdaje jako výdaje uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Unesení této důkazní povinnosti bylo stěžovatelem zpochybněno.

[22] Ze správního spisu vyplývá, že při daňové kontrole po prošetření stěžovatelem předložených evidencí a daňových dokladů Finanční úřad v Náchodě zaslal stěžovateli výzvu ze dne 13. 5. 2010, ve které konstatoval formální bezvadnost stěžovatelových daňových dokladů vztahujících se ke konkrétním plněním, při kterých mělo dojít ke koupi zboží stěžovatelem od společností BOMARCO, spol. s r. o. (dále jen "BOMARCO"), SECURE, s. r. o. (dále jen "SECURE"), a SABICO, spol. s r. o. (dále jen "SABICO"). Současně však Finanční úřad v Náchodě stěžovatele vyzval k (dalšímu) prokázání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků skutečného přijetí plnění (zboží) od uvedených tří společností, a dále k prokázání provedení hotovostní úhrady za tato plnění uvedeným třem dodavatelům

tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech stěžovatele. Specifikoval své důvodné pochybnosti o souladu těchto dokladů se skutečností. Vycházel ze svých zjištění, k nimž dospěl prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu Brno I. Ve výzvě konstatoval ke společnosti BOMARCO, její vstup do likvidace dne 7. 6. 2008 a uvedl, že stěžovatel po tomto datu nečinil transakce s likvidátorem oprávněným jednat za společnost. Současně správce daně poukázal na nedosažitelnost (jediného) jednatele a společníka této společnosti na adresách uvedených v obchodním rejstříku a evidenci obyvatel, a dále nepředání ze strany společnosti účetnictví likvidátorovi. Ke společnosti SECURE, uvedl shodná zjištění ke stejnému (jedinému) jednatele a společníkovi, a dále poznatky, že tato společnost nemá faktické sídlo na adrese zapsané v obchodním rejstříku a je nekontaktní. Ke společnosti SABICO, uvedl nedosažitelnost jejího (jediného) jednatele a společníka na adrese zapsané v evidenci obyvatel a rovněž nedosažitelnost samotné společnosti na adrese zapsané v obchodním rejstříku s tím, že dle šetření tato zde nemá své faktické sídlo a bylo dále zjištěno, že společnost není (ani) známa žádnému z prodejců v tržnici na Olomoucké ulici v Brně.

[23] Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl. V jeho výzvě byly vyjádřeny relevantní pochybnosti, ze kterých jasně vyplynulo, že u daných tří společností nebylo možno plnění uskutečněné se stěžovatelem ověřit a potvrdit pro nedostupnost jejich účetnictví a evidencí, jednatele a společníci těchto společností byli na dostupných adresách nedosažitelní a adresy sídel společností byly fiktivní. Tyto pochybnosti správce daně dále konkretizoval a doplnil při jednání se stěžovatelem dne 31. 8. 2010 (čl. 29 správního spisu) konstatováním, že společnost BOMARCO, vstoupila do likvidace dne 7. 6. 2008, avšak daňové doklady obsahovaly (tj. i po tomto datu) označení společnosti bez dovětku o likvidaci. Dle opakovaných prohlášení likvidátora této společnosti tento žádné údaje o plněních realizovaných se stěžovatelem nemá, ač byly potřebné pro vedení účetnictví a podání daňového přiznání likvidátorem. Správce daně také konstatoval, že ani na dodacích listech předložených stěžovatelem nejsou uvedeny žádné konkrétní údaje - adresa skladu či provozovny, kde k předání zboží došlo, označení osoby, která zboží stěžovateli předala a případně převzala finanční hotovost (tyto údaje by prokazovaly faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno). Pro uvedené je i Nejvyšší správní soud názoru, že následně přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, neboť soulad stěžovatelových dokladů se skutečností byl kvalifikovaně zpochybněn.

[24] Dle Nejvyššího správního soudu byl stěžovateli poté poskytnut dostatečný prostor k dalšímu prokázání jeho původních tvrzení. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností a průběžně hodnotil i další důkazní návrhy stěžovatele (viz protokoly na čl. 29, 37, 48 a 51 správního spisu). Stěžovatel na podporu svých tvrzení navrhoval k důkazu objednávky, dodací listy, záznamy ze dvou knih jízd k prokázání přepravy zboží, a dále výslech svědků M. J. aj. H.. Za „důkaz“ k prokázání oprávněnosti výdajů označil i samotnou existenci zboží a jeho následný prodej jiným obchodním subjektům s tím, že příjem za následný prodej zboží zdanil. Po zhodnocení těchto důkazů správcem daně navrhl stěžovatel důkaz výpovědí svědkyně J. T.. Po té, kdy byla stěžovateli poskytnuta zpráva o daňové kontrole, stěžovatel dodatečně předložil k důkazu kopie dvou stránek z diáře uvedené svědkyně, a dále 5 fotografií a mapku adresy tržnice na Olomoucké ulici v Brně s tím, že navrhl prověřit od vlastníka – pronajímatele tržnice, kdo byl nájemcem kóji (zachycených na mapce a fotografiích) v době nákupu zboží stěžovatelem; stěžovatel v této fázi poprvé v daňovém řízení uvedl, že k nákupu došlo na tržnici v Brně, Olomoucká 61a.

[25] Přestože stěžovatel nevznesl konkrétní námitky proti hodnocení jednotlivých důkazů žalovaným a krajským soudem, Nejvyšší správní soud zde pro úplnost alespoň ve zkratce uvádí, že objednávky stěžovatel v daňovém řízení žádné nepředložil a pokud jde o existenci zboží

pokračování

a jeho částečný další prodej jiným podnikatelům (za účelem následného prodeje spotřebitelům), správní orgány ani krajský soud toto tvrzení stěžovatele nezpochybněly. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na svou judikaturu (srov. např. rozsudek ze dne 21. 9. 2011, čj. 9 Afs 4/2011-96), dle které správce daně příjmy daňového subjektu z prodeje zboží může považovat za daňově uznatelné, zatímco jím deklarované (avšak neprokázané) výdaje z pořízení tohoto zboží nikoliv. Dále Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným i krajským soudem konstatuje, že výpovědi dvou svědků (na čl. 35 a 36 správního spisu), jejichž knihy jízd byly současně předloženy, byly obecné a neprokázaly přijetí zboží od uvedených tří společností ani v hotovosti provedené (v dokladech stěžovatelem uváděné) platby těmito dodavateli. Nejvyšší správní soud má také za to, že žalovaným byla podrobně a přehledně vypořádána nevěrohodnost, neprůkaznost a účelovost výpovědi svědkyně, jež měla být údajně přítomna ve třech případech u výběru a placení zboží na tržnici. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožnil, neboť důkazy byly správně hodnoceny jak jednotlivě, tak ve vzájemné souvislosti. Logické a správné bylo v tomto kontextu rovněž negativní hodnocení (dodatečně předloženého) důkazu - dvou listů z diáře této svědkyně.

IV.3 Námitky excesivního výkladu důkazního břemene a přesunu odpovědnosti jiných subjektů na stěžovatele

[26] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatele, dle něhož po něm bylo požadováno dokazování nad rámec zákona. Shodně s krajským soudem je třeba uvést, že stěžovatel nebyl činěn odpovědným za nedosažitelnost uvedených tří společností a jejich jednatelů a společníků (dosažitelný byl dle spisu pouze likvidátor společnosti BOMARCO). Nekontaktnost dodavatelů nebyla stěžovateli kladena k tíži při hodnocení toho, zda jsou stěžovatelem předložené důkazní prostředky dostatečné k unesení jeho důkazního břemene. Tato skutečnost se však projevila v dalším postupu správce daně a měla vliv na to, jakými způsoby mohlo být prověřeno a prokázáno faktické uskutečnění výdajů stěžovatelem deklarovaných v daňových dokladech. Nekontaktnost dodavatelů se může stát podkladem pochybností, které vedou správce daně k vydání výzvy (srov. odst. [48] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37). Ostatně stěžovatel zjištění správních orgánů o fiktivních sídlech společností a nepobývání jednatelů a společníků na dostupných adresách nijak nevyvracel ani neuvedl žádnou jinou možnost (adresa, telefon, e-mail), jak uvedené tři dodavatele či jejich jednatele a společníky kontaktovat; uplatnění svých výdajů v tomto směru opíral jen o obecné tvrzení o existenci společností a jejich jednatelů, resp. o jejich zapsání do obchodního rejstříku a evidence obyvatel. Je třeba navíc zopakovat, že v projednávané věci nedosažitelnost společností a jejich jednatelů nebyla jedinou skutečností zakládající pochybnosti správce daně.

[27] Ke stěžovatelově otázce, jakými jinými důkazními prostředky než jím předloženými dokumenty by měl svá tvrzení prokazovat, nutno připomenout, že může jít o jakékoliv důkazní prostředky (za splnění podmínky jejich získání v souladu se zákonem). Nemusí se jednat jen o písemné dokumenty; ostatně toho si byl stěžovatel vědom, neboť o tom byl poučen a sám navrhoval i jiné typy důkazů.

[28] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že správní orgány nepředestřely jinou variantu skutkového děje, než který popsal stěžovatel, Nejvyšší správní soud uvádí, že ze zákona nevyplývá povinnost správních orgánů domýšlet a sdělovat stěžovateli jiné možné skutkové děje oproti průběhu transakcí, jenž byl popsán daňovým subjektem. V projednávané věci navíc nelze hovořit ani o tom, že by sám stěžovatel předestřel nějaký ucelený a podrobný skutkový průběh provedených a deklarovaných plnění. Obecně pouze tvrdil

nákup zboží u uvedených tří společností v Brně a odvoz zboží automobily dvou svědků. Poprvé po sdělení zprávy o daňové kontrole dodatečně uvedl pouze adresu tržnice, kde měl zboží nakoupit.

IV.4 Námitka opomenutého důkazu

[29] Ke stěžovatelově námitce o neprovedení důkazu dotazem u vlastníka objektu tržnice v Brně na Olomoucké ulici, zda uvedené tři společnosti měly v době nákupu zboží stěžovatelem pronajaty kóje vyobrazené na mapce a fotografiích, se krajský soud sice výslovně nevyjádřil, avšak tato skutečnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Z kontextu napadeného rozsudku, zejména z hodnocení provedených důkazů (svědeckých výpovědí, fotografií, zjištění správních orgánů o nedosažitelnosti společností), lze dovodit nadbytečnost tohoto důkazu. Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že k důkaznímu návrhu se podrobně vyjádřil Finanční úřad v Trutnově i žalovaný; správní orgány jeho provedení nevyhověly z důvodu neprůkaznosti skutečností stěžovatelem tvrzených a v dokladech deklarovaných. Dle Nejvyššího správního soudu správně vyhodnotily, že internetová mapa vyobrazuje toliko adresu celého objektu tržnice a fotografie nemají pro neurčitost místa pořízení důkazní hodnotu. Konkrétní kóje nebyly stěžovatelem označeny, přičemž i kdyby bylo dotazem zjištěno, že uvedení dodavatelé měli pronajaty v roce 2008 nějaké kóje v tržnici, nedokládalo by to uskutečnění transakcí tak, jak byly v předložených dokladech deklarovány. Podle Nejvyššího správního soudu se tak v projednávané věci nejedná o opomenutý důkaz ve smyslu judikatury Ústavního soudu a na ni navazující judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví. Je třeba v této souvislosti také připomenout, že správce daně není povinen provést každý z navržených důkazů, nýbrž jeho povinností je zabývat se všemi důkazními návrhy a tyto hodnotit dle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

IV.5 K nezákonnému užití důkazu provedeného v jiném daňovém řízení

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl opomenutí jeho námitky, že správní orgány nezákonně použily informace z jiných daňových řízení. Z obsahu žaloby bylo však ověřeno, že žalobní námitku tohoto obsahu stěžovatel ve lhůtě pro podání žaloby nevznesl. Stěžovatel ve své žalobě v rámci žalobního bodu o neprovedení jím navrženého důkazu (dotazem na vlastníka tržnice) zmínil správcem daně v jiném daňovém řízení provedené místní šetření za účelem prověření společnosti SABICO, na tržnici s tím, že jde o zjištění nekonkrétní. Nenamíтал však nezákonnost užití takových zjištění z jiného řízení, nýbrž dožadoval se pouze provedení důkazu jím navrženého. Dále stěžovatel namítl nezákonné uložení povinnosti zajistit účast zástupců dodavatelů, čímž pouze zpochybnil konkrétnost zjištění z jiného daňového řízení o tom, že tuto společnost prodejci v tržnici neznali. Nezpochybnil však užití tohoto zjištění jako jednoho z podkladů v jeho daňovém řízení. Námitku (resp. žalobní bod) tohoto charakteru vyslovil až při ústním jednání před krajským soudem dne 7. 11. 2013, tedy opožděně v rozporu se zásadou koncentrace (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

IV.6 Otázka vzájemného rozporu některých judikátů Nejvyššího správního soudu a námitka rozporu napadeného rozsudku s některými z nich

[31] Krajský soud v napadeném rozsudku odkázal, pokud jde o podrobnější výklad o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 29/2008-88, a ze dne 27. 9. 2012, čj. 9 Afs 71/2011-224. Po takto zrekapitulovaných obecných východiscích o důkazním břemenu krajský soud učinil své konkrétní úvahy a závěry ve stěžovatelově věci. Krajský soud nepovažoval okolnosti v jím citovaných dvou rozsudcích srovnatelné se skutkovým stavem věci

pokračování

stěžovatele. Shodně je vysvětleno rozložení důkazního břemene i v rozsudcích ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, na které poukázal stěžovatel. Uvedené čtyři rozsudky nejsou tedy ohledně pojetí rozložení důkazního břemene v rozporu (ve skutkových okolnostech je každý z těchto rozsudků zcela specifický a odlišný od věci stěžovatele). Pokud stěžovatel v žalobě zmínil posledně citované dva rozsudky v rámci své argumentace, podle níž unesl své primární důkazní břemeno předložením řádných účetních dokladů (v žalobě uvedl, že jeho účetní doklady jsou „*legitimním důkazním prostředkem*“, který nelze pominout na základě „*prostých, obecných a blíže nespecifikovaných subjektivních pochybností*“ správce daně), zatímco správce daně své následné důkazní břemeno neunesl, nelze z těchto dvou rozsudků dovodit důvodnost stěžovatelových námitek. Správcem daně konkretizované skutečnosti zpochybňující věrohodnost stěžovatelových daňových dokladů nebyly jen obecnými tvrzeními nebo argumenty iracionálními, jako tomu bylo ve věci čj. 1 Afs 75/2011-66 (srov. tam odst. [22] a [24]), které nemohly věrohodnost účetnictví žalobce zpochybnit. Krajský soud (ani žalovaný) také ve stěžovatelově věci netvrdil, že by daňové doklady nebyly „*legitimním důkazním prostředkem*“ (ostatně unesení primárního důkazního břemene stěžovatelem nebylo zpochybněno), správně však připomenul, že formálně řádné účetnictví samo o sobě nevypovídá o faktickém uskutečnění plnění, je-li správcem daně kvalifikovaně zpochybněno.

IV.7 Argumentace stěžovatele o rozporu napadeného rozsudku s právem EU

[32] Krajský soud podle stěžovatele opomenul jeho námitku, že měl nést odpovědnost za porušování daňových předpisů jinými subjekty, a též nereagoval na jím poukazovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Nejvyšší správní soud však této námitce nepřisvědčil. Stěžovatel v žalobě odkazoval na rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojené věci *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise* (C-354/03, C-355/03, C-484/04), a na rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojené věci *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (C-80/11, C-142/11). Argumentace těmito rozsudky se však míjí s podstatou stěžovatelovy věci. Dle těchto rozsudků není daňový subjekt povinen nést důsledky podvodného jednání svého obchodního partnera a správce daně není oprávněn tyto důsledky na daňový subjekt přenést. Stěžovatel však vůbec neprokázal, že jeho obchodním partnerem (dodavatelem) při nákupu zboží byly uvedené tři společnosti, proto není na místě jeho argumentace o neoprávněném přenesení tíživých důsledků (případného) podvodného jednání těchto tří společností na něj. Krajský soud na námitku stěžovatele reagoval v napadeném rozsudku dostatečně a přiléhavě tím, že jednak konstatoval nemožnost činit stěžovatele odpovědným za nedosažitelnost jeho dodavatelů a neplnění jejich povinností vůči správci daně, a dále (a to především) konstatoval neunesení důkazního břemene samotným stěžovatelem o faktickém uskutečnění plnění tak, jak bylo ve vztahu ke zpochybněným dodavatelům deklarováno. (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2011, čj. 1 Afs 51/2011-105, nebo ze dne 25. 9. 2014, čj. 9 Afs 57/2013-37).

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost dle § 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[34] Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. ledna 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu