



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Aleše Sabola 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 4. 10. 2017, č. j. 62 Af 101/2015-109,

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 :

[1] Žalobkyně podala kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně, jímž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2015, č. j. 23757/15/5300-21442-706367, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 7. 7. 2014, č. j. 2972818/14/3002-24801-711251, tak, že se daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 nedoměruje podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“). Ve zbytku žalovaný rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobkyni tak byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále také jako „*daň*“) podle § 143 a § 147 daňového řádu ve výši 1 947 886 Kč a stanoveno penále ve výši 389 577 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 svém rozhodnutí dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a za předmětné zdaňovací období tak nebylo možné stanovit její daňovou povinnost dokazováním dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Správce daně proto stanovil základ daně a daň prostřednictvím pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že se předmětná plnění uskutečnila způsobem dle předložených dokladů a 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 zboží bylo skutečně odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou. Žalobkyně dále neodstranila vytčené pochybnosti, neobjasnila veškeré skutečnosti prokazující uskutečnění plnění v tuzemsku a neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil k odvolání žalobkyně rozhodnutí správce daně tak, že daň doměřil bez použití pomůcek (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“). 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 nepochybnil. Žalovaný dále napadeným rozhodnutím potvrdil částky doměřené daně, jelikož v případě oprávněnosti uplatnění osvobození při dodání zboží do jiného členského státu odběrateli ABACEL TRADE s.r.o., žalobkyně 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 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 proto byla povinna podle § 22 odst. 1 zákona o DPH přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Na základě dokladů přijatých od dodavatele m13 production s.r.o. žalobkyně neprokázala oprávněnost uplatněných odpočtů daně, oprávněnost odpočtů pak žalobkyně neprokázala ani v případě dokladů přijatých od dodavatelů BREWARINA s.r.o. a EGOWAY spol. s.r.o. Žalovaný tedy konstatoval, že u dotčených zdanitelných plnění žalobkyně neprokázala, že uplatnila oprávněně osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu, a že plnění přijala od jí deklarovaných dodavatelů. Žalobkyně tak neuplatnila odpočty daně v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

[4] Žalobu proti napadenému rozhodnutí Krajský soud v Brně (dále jen „*krajský soud*“) v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Bezpředmětnou shledal soud námitku žalobkyně poukazující na soudní judikaturu vztahující se k účasti daňových subjektů na daňových podvodech. Rozhodnutí žalované stojí na neprokázání dodání zboží osobě registrované k dani v jiném členském státu a neprokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, nikoliv na účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Naopak žalobkyně neprokázala, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si nárokuje odpočet daně, skutečně došlo, jelikož předložila pouze formální důkazní prostředky, ze kterých nelze dovodit, že zboží bylo skutečně odesláno a přepraveno do jiného členského státu společností 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, společnost ABACEL TRADE s.r.o., nepodává daňová přiznání, nekomunikuje a nepřebírá poštu, její registrace k dani z přidané hodnoty byla zrušena ke dni 31. 5. 2010. Jednatel této společnosti vypověděl, že žádnou činnost pro společnost nevykonával. Krajský soud neshledal žádné pochybení správce daně či žalovaného při hodnocení žalobkyní předložených dokladů. Konstatoval, 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. Ohledně důkazů předložených žalobkyní k prokázání uskutečnění plnění pro společnost ABACEL TRADE s.r.o. (výsledky, místní šetření u přepravců a osob, které zboží převzaly, svědectví Raiffeisenbank a.s., ohledně identifikace původce a účelu připsání prostředků na účet

pokračování

žalobkyně, svědectví společnosti ALZA a.s.) se krajský soud ztotožnil s postupem žalovaného, pokud tyto důkazy neprovedl. Takto formulovanými návrhy totiž žalobkyně nepřipustně přenášela důkazní břemeno zpět na správce daně.

[5] Jde-li o transakce se společnostmi m13 production s.r.o., BREWARINA s.r.o. a EGOWAY spol. s r.o. žalobkyně neprokázala, že plnění použila pro svou ekonomickou činnost v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. 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 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 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, již by žalobkyně takové důkazy správci daně předložila, takovou písemnost sama žalobkyně ani nekonkretizovala. Krajský soud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným, pokud žalovaný u některých dílčích pochybností neidentifikoval, které konkrétní doklady za zboží a za přepravu trpí časovým nesouladem a jakým. Za situace, kdy byly zpochybněny samotné předložené doklady, nemohl by být závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobkyní změněn ani v případě, kdy by bylo prokázáno zaplacení peněžní částky dodavateli. Není pak povinností žalovaného dále zjišťovat skutkový stav a prokazovat jej za žalobkyni, pokud ta své důkazní břemeno neunesla. Krajský soud neshledal ani porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, nedošlo pak podle něj ani k porušení zásady legitimního očekávání žalobkyně v důsledku rozdílného postupu správce daně. V reakci na repliku stěžovatelky k vyjádření žalovaného k žalobě, v níž namítla, že správce daně postupoval v jiné její věci odlišně, krajský soud uvedl, že dovolávat se lze pouze praxe dlouhodobé a ustálené, navíc zásada legitimního očekávání je omezena mj. zásadou legality.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). Prakticky celá kasační stížnost stojí na argumentaci, již se stěžovatelka vymezuje výlučně proti postupu správce daně a žalovaného. Žalovanému stěžovatelka vytýká, že porušil základní zásady správy daní. Za spekulativní označuje jeho úvahu o simulaci obchodních transakcí, jichž se stěžovatelka účastnila. V této souvislosti také namítá, že odmítnout nárok na odpočet daně 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 poukazuje na principy, na nichž stojí dokazování v daňovém řízení, a v této souvislosti uvádí judikaturu Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Podle stěžovatelky bylo na žalovaném, aby doplnil odvolací řízení a předeštl takové skutečnosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvodné jednání v souvislosti s daní z přidané hodnoty, ale také na to, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo vědět mohla. Žalovaný zároveň 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 nesoulad spočívá. Na oprávněnost nároku na odpočet daně podle stěžovatelky nemají vliv skutečnosti týkající se toliko subjektů jiných, o nichž neví

nebo nemůže vědět. Stěžovatelka namítá, že žalovaný nehodnotil výpis z jejího účtu, podává se z něj přitom, že za zboží vždy obdržela kupní cenu; předložila i další (žalovaným ovšem nehodnocené) důkazy, které lze považovat za obvyklé pro prokázání přijetí zdanitelného plnění.

[7] Ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu stěžovatelka namítla, že ze strany správního soudu jde pouze o potvrzení vrchnostenského postavení orgánů daňového řízení. Ty nutí daňový subjekt prokazovat po mnoha letech existenci zboží, které stěžovatelka 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 stěžovatelka dalším subjektům, které s ním dále prokazatelně obchodovaly. V těchto případech však „*stát*“ existenci zboží nijak nezpochybnil.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. 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. Žalovaný postupoval podle zásady volného hodnocení důkazů a odůvodnil pochybnosti o průkaznosti doložených důkazních prostředků. Tyto pochybnosti stěžovatelka nijak nevyvrátila. Nárok na odpočet daně stěžovatelka neprokázala.

[9] K vyjádření žalovaného podala stěžovatelka repliku, v níž poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Plzni sp. zn. 30 Af 40/2015, který dle stěžovatelky posuzoval stejnou skutkovou situaci (účastníci popíraných obchodních transakcí jsou stejní) a za podobné argumentace žalovaného rozhodl zcela opačně než krajský soud v předmětné věci. Dle stěžovatelky není možné, aby v právním státě stejnou obchodní situaci posuzovaly soudy a správci daně zcela odlišně, a aby stejná situace byla vyhodnocena jednou ve prospěch daňového subjektu a podruhé v neprospěch. Stejně tak má stěžovatelka za to, že není možný výklad provedený krajským soudem v tom směru, že pokud správní orgán rozhodl ve stejné věci v minulosti odlišně, pak zásada legitimního očekávání účastníka správního řízení nemá absolutní hodnotu, ale je omezena např. zásadou legality. Takové tvrzené omezení jedné zásady zásadou druhou je dle názoru stěžovatelky nesprávně vykládáno a činí vrchnostenský výkon práva státu zcela odtržený od základních zásad, kterými je a má být vedeno daňové řízení, jakož i správní soudnictví.

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, zkoumal přitom rovněž, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody, které lze v kasační stížnosti s úspěchem uplatnit, se 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 jen o „*jiné důvody*“ než důvody uvedené v § 103 s. ř. s. Taková kasační stížnost je dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[13] 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

pokračování

(§ 109 odst. 4, věta před středníkem, s. ř. s.), a proto preciznost ve formulaci obsahu 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).

[14] Jakkoliv stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, 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. Stěžovatelka v kasační stížnosti více rozvedla svou argumentaci ohledně možnosti vyloučení nároku na odpočet daně v případě daňového podvodu a k tomu doplnila soudní judikaturu; ve zbytku je kasační stížnost s žalobou prakticky shodná. Stěžovatelka 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.

[15] S ohledem na koncipování kasační stížnosti, resp. stížnostních bodů, se soud z hlediska rozsahu přezkumu může vyjádřit prakticky jen k obecně namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu a jeho závěrům ohledně unesení důkazního břemene stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud podotýká, že v obdobné věci stěžovatelky (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, a ze dne 24. 5. 2018, č. j. 5 Afs 303/2017-67, její kasační stížnosti zamítl.

[16] Soud zprvu konstatuje, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nepřezkoumatelnost spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Ve smyslu ustálené judikatury zdejšího soudu lze za nepřezkoumatelné považovat rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak fakticky krajský soud rozhodl, jak posoudil jednotlivé žalobní námitky, zda jeho úvahy vycházely z řádně zjištěného skutkového stavu a zda tento stav správně podřadil pod relevantní právní úpravu. 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. Důvodnou pak soud neshledává ani námitku nesprávného právního posouzení otázky unesení důkazního břemene v daňovém řízení.

[17] 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: „*Rozložení důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. náleží 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 neproказuje, 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).“

[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 stěžovatelkou v daňovém řízení provedené žalovaným na straně 7 až 9 žalobou napadeného rozhodnutí, resp. na další tam uvedené okolnosti vyvracející věrohodnost a průkaznost těchto dokladů. Důkazní břemeno ohledně okolností tvrzených stěžovatelkou v přiznání k dani z přidané hodnoty ohledně uplatňovaných odpočtů tedy opět přešlo na stěžovatelku.

[20] Jde-li o následné návrhy stěžovatelky na doplnění dokazování výslechy, místním šetřením přepravců a skladovatelů, svědectví k prokázání odesílatelů 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 (u společnosti ABACEL TRADE s.r.o.), resp. kdy správce daně prokázal relevantní pochybnosti o tom, že se konkrétní případy uskutečnily tak, jak prostřednictvím dokladů předestřela stěžovatelka (v případě společností m13 production s.r.o., BREWARINA s.r.o. a EGOWAY spol. s r.o.). 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 či že bylo použito k ekonomické činnosti stěžovatelky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěry žalovaného, jsou logické, srozumitelné a dostatečně odůvodněné. To ostatně přesvědčivě vysvětlil ve svém rozsudku krajský soud, s jeho závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[21] Pokud jde o namítané následné obchodování zboží, stěžovatelka 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 stěžovatelkou v reakci na zpochybnění věrohodnosti průkaznosti a úplnosti jí předložených formálních dokladů

pokračování

správce daně. Doplnit lze, že prodaným „údajně nedodaným zbožím ze zahraničí“ se krajský soud zabýval v souvislosti se stěžovatelkou namítanými reklamami 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 stěžovatelka v kasační stížnosti vůbec nepolemizuje, což jen dokresluje obecnost a věcnou nedostatečnost posuzované kasační námitky.

[22] Lze doplnit, že celá rozsáhlá stížností argumentace, jíž stěžovatelka vytyká správci daně, že neprokázal její účast na daňovém podvodu, resp. samotný daňový podvod, není pro věc významná. Jak již ve svém rozsudku konstatoval krajský soud, rozhodnutí žalovaného nestojí na účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, nýbrž na neprokázání reálného uskutečnění stěžovatelkou deklarovaných zdanitelných plnění a jejich použití k její ekonomické činnosti. Z tohoto důvodu také není případný poukaz stěžovatelky na rozsudek Krajského soudu v Plzni, který právě ze situace, kdy přijaté zdanitelné plnění součástí daňového podvodu (dle tvrzení správce daně) bylo, vycházel.

[23] Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný ve vztahu k jinému zdaňovacímu období dospěl údajně k odlišným závěrům. Stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítá konkrétní okolnosti 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 stěžovatelky učiněné v replice k vyjádření žalovaného. Pro úplnost soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného předložené stěžovatelkou v řízení před krajským soudem se týkalo jiného zdaňovacího období a jiných dodavatelů.

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

[25] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní 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.

V Brně dne 11. listopadu 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu