



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **LUKOP spol. s r. o.**, Tasovice 309, zastoupená JUDr. Janem Juračkou, advokátem ve Znojmě, Tovární 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2006, čj. 14144/06-1300-701922, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2008, čj. 29 Ca 359/2006 - 50,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad ve Znojmě dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 12. 2005, čj. 131280/05/346914/0142, žalobkyni (dále „stěžovatelka“) doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2004 ve výši 132 576 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru brojila stěžovatelka odvoláním k žalovanému, který jej rozhodnutím ze dne 15. 11. 2006, čj. 14144/06-1300-701922, zamítl.

Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka u Krajského soudu v Brně žalobou ze dne 27. 12. 2006. Krajský soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2008, čj. 29 Ca 359/2006 - 50, žalobu zamítl.

Stěžovatelka podala proti tomuto rozsudku kasační stížnost, ve které uplatnila důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a dále důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vadu řízení. Kasační stížnost byla doručena Nejvyššímu správnímu soudu dne 15. 4. 2009.

Stěžovatelka namítá, že názor finančních orgánů a soudu o tom, že předložené doklady nejsou dostatečným důkazem o uskutečnění obchodního případu, je vadný. V řízení před finančními orgány předložila daňové doklady, dodací listy, příjmové doklady a výdajové pokladní doklady, které prokázaly veškeré sporné skutečnosti.

Stěžovatelka v další námitce uvádí, že nakoupila v roce 2004 prostředky k chemické ochraně a výživě rostlin a všechny je v rámci tohoto roku spotřebovala. Nemůže proto doložit, že výše uvedené prostředky skutečně skladovala. Finanční orgány nepostupovaly správně, protože požadovaly prokázání plnění, přestože předmětné zboží stěžovatelka již během roku 2004 spotřebovala. Dle jejího názoru se tímto požadavkem správních orgánů tak zkomplikovala její důkazní situace, že by mohlo nastat, že „z libovůle finančního úřadu jí v budoucnu nebude uznán jakýkoli výdaj“.

Stěžovatelka namítá, že jí krajský soud neposkytl ochranu před jednáním správních orgánů a jejich rozhodnutí nezrušil. Uvádí dále, že se orgány činné v trestním řízení ztotožnily s obranou stěžovatelky a nezahájily trestní stíhání jednatele stěžovatelky, což potvrzuje, že její jednání nebylo vadné.

Z předložených spisů vyšly najevo následující skutečnosti:

Stěžovatelka ve zdaňovacím období červen 2004 uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě daňových dokladů: faktury č. 04/05/079 a faktury č. 04/05/089, které vystavila společnost TGT COMPANY, s. r. o. Předmětem plnění byl nákup prostředků pro chemickou ochranu a výživu rostlin.

Finanční úřad měl pochybnosti o celkovém množství nakupovaných chemických postřiků a jejich použití, neboť měl za to, že byly opatřeny v neúměrně velkém množství, a proto u stěžovatelky provedl daňovou kontrolu. Zjistil, že stěžovatelka uváděla v dokumentaci spotřebu chemických přípravků na jiné plodiny, ve vyšších koncentracích a jiných agrotechnických lhůtách, než uvádí metodika jejich užívání. Předmětné chemické prostředky neuvedla ani ve formuláři pro zápis chemických přípravků na ochranu rostlin a výkonů ochrany rostlin pro rok 2004, který předložila Státní rostlinolékařské správě.

Pro doložení sporných skutečností dodala stěžovatelka daňové doklady, dodací listy, příjmové doklady a výdajové pokladní doklady, vystavené společností TGT COMPANY, s. r. o., s podpisem jednatele Davida Jeřábka.

David Jeřábek při svědecké výpovědi uvedl, že předmětné faktury a doklady nevystavil, peníze v hotovosti nepřevzal a doklady o převzetí nepodepsal. V době, kdy měly být doklady vystaveny, se nacházel v zahraničí. Faktury mohly být dodatečně vytištěny na čisté papíry, které již dříve podepsal.

Finanční úřad předložené doklady a faktury neuznal jako věrohodný důkaz. Vyzýval proto stěžovatelku, aby dodala jiné důkazy, které by osvědčily, že chemické prostředky nakoupila a skutečně spotřebovala. To ale stěžovatelka neučinila, pouze ve vyjádření popsala, jaké množství chemických látek a na jaké plodiny je použila, bez dalších důkazů podporujících její tvrzení.

Dle finančního úřadu stěžovatelka neunesla důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), a proto jí dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za červen 2004.

Stěžovatelka brojila proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním k žalovanému, který se ztotožnil s rozhodnutím finančního úřadu a odvolání zamítl.

Následně podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 19. 12. 2008, čj. 29 Ca 359/2006 - 50, žalobu zamítl.

Krajský soud uvedl, že skutečnost, zda stěžovatelka objasnila důvod nákupu chemických přípravků, včetně jeho rozsahu, není ještě pro věc určující. K neuznání sporného odpočtu došlo totiž z jiného důvodu. Stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění tak, jak jej deklarovala na předložených dokladech. Dle krajského soudu proto neunesla důkazní břemeno. Předložení pouhých účetních dokladů k prokázání faktického uskutečnění plnění za existence důvodných pochybností správce daně nepostačuje k unesení důkazního břemene.

Výpověď Davida Jeřábka nebyla jediným důkazem, který zpochybňoval tvrzení stěžovatelky. Stěžovatelka nepředložila žádné věrohodné důkazy, finanční orgány proto oprávněně doměřily daň z přidané hodnoty.

Dle krajského soudu ani usnesení Policie ČR ze dne 3. 5. 2007, které předložila stěžovatelka, není pro věc relevantní. Základem daňového řízení je prokázat, zda daňový subjekt uskutečnil tvrzená zdanitelná plnění. Orgány činné v trestním řízení naopak zkoumají, zda byly naplněny všechny znaky skutkové podstaty trestného činu.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Přezkoumal proto důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Věc posoudil takto:

Podle § 31 odst. 9 d. ř. prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Stěžovatelka v daňovém řízení předložila daňové doklady, dodací listy, příjmové doklady a výdajové pokladní doklady, vystavené společností TGT COMPANY, s. r. o.

Nejvyšší správní soud stabilně vychází z právního názoru, vyjádřeného např. v rozhodnutí zveřejněném pod č. 94/2004 ve Sb. NSS: *Ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.* Faktury a doklady však neprokazovaly stěžovatelčina tvrzení a byly nevěrohodné, protože je finanční orgány na základě dalších důkazů účinně zpochybnil. Doklady byly podepsané jednatelem společnosti TGT COMPANY, s. r. o., který vyloučil, že by je vystavil.

Obdobnými případy se již Nejvyšší správní soud zabýval, například v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72: *Účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vší pochybnost prokázáno, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý.*

Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.

V rámci daňového řízení je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění plnění, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění i fakticky došlo. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat.

Finanční orgány měly pochybnosti nejen o fakturách, ale i o tom, zda stěžovatelka skutečně použila chemické prostředky, které dle svého tvrzení zakoupila. Z formuláře pro Státní rostlinolékařskou správu a z dalších dokumentů vyplývají jiná množství postřiků. Finanční orgány požadovaly předložení jakýchkoli důkazů o koupi a použití chemických prostředků. Stěžovatelka mohla navrhnout výslech svědků, předložit fotodokumentaci, atd., což ani po výzvě neučinila. Je proto lichá námitka, že kvůli spotřebování chemických prostředků nebylo možné jejich použití nijak doložit, a proto že byla stěžovatelka neprávem poškozena. Svým postupem nevyvrátila pochybnosti o tom, že jejím cílem bylo zneužití dokladů pro snížení daně.

Ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. stanoví, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Důkazní břemeno stěžovatelky dle § 31 odst. 9 d. ř. nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 d. ř. na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele.

Jak bylo v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, dále uvedeno: Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Z výše uvedených skutečností vyplývá, že stěžovatelka tuto podmínku nesplnila, protože neprokázala, že zdanitelná plnění použila při výkonu své ekonomické činnosti.

Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdila, že v daňovém řízení nepochybila, což dle jejího názoru potvrdily i orgány činné v trestním řízení. Proti jednateli stěžovatelky totiž nebylo zahájeno trestní stíhání. Jak již správně uvedl krajský soud, řízení před správcem daně a trestní řízení jsou dva zcela odlišné druhy řízení. Ze skutečnosti, že nebylo zahájeno trestní řízení, nevyplývá, že daňové doklady předložené stěžovatelkou jsou věrohodné, a že finanční úřad neměl dodatečně vyměřit daň. Cílem trestního řízení je rozhodnout o vině a trestu, v řízení před správcem daně správné vyměření daně.

Rozhodnutí krajského soudu je tedy nezákonné a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, který by měl právo na náhradu nákladů řízení, Nejvyšší správní soud jejich náhradu nepřiznal,

neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu nad rámec běžné úřední činnosti jakékoliv náklady řízení vznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 21. května 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu