



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **Ing. Soňa Krčová**, insolvenční správkyň dlužníka DELEKTRO, spol. s r. o., se sídlem Moráňská 2, Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2016, č. j. 62 Af 103/2014 – 92,

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.

[1] Platebními výměry ze dne 8. 11. 2013 Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2009 až červenec 2010, a současně rozhodl o zákonné povinnosti žalobkyně uhradit penále.

[2] Rozhodnutím ze dne 6. 10. 2014, č. j. 24972/14/5000-14303-711309, Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo výše uvedené platební výměry.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 25. 8. 2016, č. j. 62 Af 103/2014 – 92.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve vymezil spornou otázku spočívající v prokázání přijetí zdanitelných plnění od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o., a to granulátu pro výrobu polystyrenu a jeho následný prodej společnosti CHEMIX UNION s. r. o. Jestliže správce daně oprávněně zpochybnil věrohodnost daňových dokladů, kterými žalobkyně doložila nárok na odpočet DPH, byla žalobkyně povinna prokázat uskutečnění zdanitelného plnění pro svoji ekonomickou činnost jiným způsobem. Byť byly daňové doklady, kterými žalobkyně prokazovala nadměrný odpočet DPH, formálně bezvadné, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázat existenci zdanitelného plnění, pokud jsou o faktickém stavu pochybnosti. Žalobkyně byla povinna prokázat jednak to, že zdanitelné plnění bylo fakticky realizováno, že došlo k faktickému přijetí zdanitelných plnění v rozsahu odpovídajícím fakturám od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o. a poté, že tato přijatá zdanitelná plnění byla následně použita pro její ekonomickou činnost a v tomto rozsahu dodána společnosti CHEMIX UNION s. r. o. Z výpovědí svědků sice vyplynulo, že „nějaké“ dodávky pro společnost BACHL, spol. s r. o. společnost CHEMIX UNION s. r. o. realizovala, ovšem některé dodávky nemohly být uskutečněny tak, jak je na fakturách uvedeno. Podle názoru krajského soudu žalobkyně zjevně směšuje trestněprávní aspekty věci s aspekty daňovými. Specifikum správního soudnictví však spočívá v přezkumu činnosti správních orgánů, a nikoli ve zkoumání trestněprávní odpovědnosti účastníků řetězce obchodování s granulátem. Předmětem přezkumu je pouze unesení důkazního břemene žalobkyně v daňovém řízení. Vzhledem se správnosti závěru žalovaného, že žalobkyně neprokázala v daňovém řízení oprávněnost uplatnění daňového odpočtu, bylo nadbytečné doplňovat dokazování trestním spisem Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 39 T 2/2013, účetní závěrkou a výroční zprávou společnosti BACHL, spol. s r. o. či posudkem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[6] Namítla, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rozporu s § 8 odst. 1 a § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[7] Relevantními důkazy prokazujícími přijatá zdanitelná plnění jsou v první řadě daňové doklady. Veškeré doklady, kterými stěžovatelka prokazuje zdanitelná plnění, korespondují jejímu tvrzení o poskytnutí zdanitelného plnění, tedy o dodávkách předmětného zboží - granulátu pro výrobu polystyrenu. Rovněž je nesporné, že těmito daňovým dokladům odpovídají bankovní operace, z nichž nepochybně vyplývá, že v souladu s těmito doklady bylo plněno a účtované částky byly řádně uhrazeny.

[8] Výše uvedené důkazy nezůstaly osamoceny a ve svém souhrnu s ostatními důkazy a tvrzeními skutečnostmi prokazují, že zdanitelné plnění poskytnuto bylo. Dalšími důkazy jsou zejména výpověď svědka Ing. Sergeje Širjajeva, jednatele společnosti CHEMIX

pokračování

UNION s. r. o., který potvrdil uskutečnění dodávek konečnému odběrateli společnosti BACHL, spol. s r. o., jakož i existenci pohledávek s uvedením množství suroviny, termínu plnění a jejich akceptací. Dále také výpověď svědka R. H., bývalého provozního ředitele společnosti BACHL, spol. s r. o., který potvrdil, že dodávaný granulát osobně přebíral a kontroloval jeho množství. Výpověď svědka R. H. je částečně potvrzována výpověďmi dalších svědků, zaměstnanců společnosti BACHL, spol. s r. o., zejména výpověďmi svědků S., Z., Š., S., K., J. a R.

[9] Dalším zásadním důkazem je posudek Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, neboť po odborné stránce prokazuje, jaké množství suroviny společnost BACHL, spol. s r. o. ke své produkci v předmětném období potřebovala, a že tohoto objemu nebylo možno dosáhnout bez granulátu dodávaného stěžovatelkou. Krajský soud pochybil, pokud v napadeném rozsudku konstatoval, že tento důkaz je nadbytečný z hlediska důkazního břemene stěžovatelky.

[10] Pokud stěžovatelka poukazovala na průběh a výsledky trestních řízení, ve kterých byla stejná záležitost projednávána, činila tak proto, že v těchto řízeních bylo prováděno rozsáhlé dokazování, ze kterého vyplývají skutečnosti mající nepochybný význam i pro daňové řízení. Takto zjištěné skutečnosti vyvracejí v některých směrech závěry krajského soudu uvedené v napadeném rozsudku, jakož i předcházející závěry daňových orgánů.

[11] V projednávané věci nebyly zjištěny žádné nedostatky týkající se vedení účetnictví a dokladů o nákupu a následném prodeji zboží. Stěžovatelka navíc v průběhu řízení vyhověla požadavkům správce daně a k prokázání svých tvrzení označila řadu důkazů. Stěžovatelka postupovala v souladu s ustálenou soudní praxí, podle které se důkazní břemeno zatěžující daňový subjekt vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt v daňovém přiznání povinen uvést a vážících se výlučně k daňové povinnosti daňového subjektu. Je na správci daně, aby prokázal důvodné pochybnosti, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Pokud tyto pochybnosti prokáže, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt. Správce daně tyto důvodné pochybnosti neprokázal, kdežto stěžovatelka unesla ke skutečnostem tvrzeným v daňových přiznáních důkazní břemeno.

[12] V neposlední řadě je podle stěžovatelky zapotřebí zdůraznit, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce daně neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.

[13] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem je stěžovatelka přesvědčena, že správce daně nepostupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a § 72 a § 73 zákona o DPH. Na základě provedeného dokazování totiž nelze dovodit, že zdanitelná plnění ve skutečnosti neproběhla tak, jak jsou deklarována na příslušných dokladech, a že stěžovatelka neprokázala oprávněnost nároku na odpočet DPH.

[14] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[15] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu, včetně jeho odůvodnění a neshledává jej nezákonným. Krajský soud se v tomto rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky.

[16] Stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a oprávněnost nároku na odpočet DPH neprokázala. Pokud stěžovatelka správci daně předložila část dokladů, jež nekorespondují s fakticitou deklarovaného plnění, jsou pro zákonnost napadeného rozhodnutí o odvolání zcela irelevantní pohnutky stěžovatelky, jež ji vedly k vystavení faktur na fiktivní plnění. Odvolává-li se dále stěžovatelka na ustálenou obchodní praxi ohledně časového nesouladu dodávek podle vystavených dokladů, bylo na ní, aby jiným způsobem prokázala skutečný průběh a rozsah obchodních transakcí.

[17] Stěžovatelka nepředložila takové důkazy, které by prokázaly fakticitu jí deklarovaných transakcí. Stěžovatelce nic nebránilo zvolit si způsob realizace svých obchodů, který neustále popisuje a odvolává se na něj, nicméně pak musela být zároveň schopna prokázat relevantními důkazními prostředky, že k uskutečnění obchodních transakcí podle faktur fakticky došlo tak, jak bylo deklarováno. Skutečnosti, které vyplynuly z dalšího dokazování, nepřispěly k unesení důkazního břemene. Je třeba zdůraznit, že břemeno tvrzení a břemeno důkazní leží v daňovém řízení primárně na straně daňového subjektu.

[18] Krajský soud konstatoval, že postup správce daně při provádění důkazů byl plně v souladu se zákonem. Žalovaný tudíž nikterak nepochybil, jestliže tento postup v napadeném rozhodnutí potvrdil. Stěžovatelkou předloženými důkazními prostředky, včetně důkazních prostředků předložených v průběhu odvolacího řízení, se žalovaný zabýval v dostatečném rozsahu, o čemž svědčí jejich podrobné posouzení v napadeném rozhodnutí.

[19] S ohledem na uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Ze správního spisu vyplývá, že dne 17. 1. 2012 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období leden 2009 až červenec 2010. Na základě výsledků daňové kontroly zachycených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1384978/13/2913-05401-703007, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala

pokračování

přijetí zdanitelných plnění, která spočívala v dodávkách granulátu na výrobu extrudovaného polystyrenu od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o., a rovněž neprokázala uskutečnění přepravy tohoto granulátu společností ALFAWAK s. r. o. pro svého odběratele společnost CHEMIX UNION s. r. o., která dále dodávala granulát společnosti BACHL, spol. s r. o. Stěžovatelka tak neoprávněně uplatňovala z těchto plnění nárok na odpočet DPH. Na základě tohoto zjištění správce daně vydal dodatečné platební výměry, přičemž odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl a platební výměry potvrdil.

[23] Podstatou kasační stížnosti je tvrzení stěžovatelky, že unesla v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť jí předložené formálně bezvadné daňové doklady v souhrnu s ostatními důkazy prokazují oprávněnost jejího nároku na odpočet DPH.

[24] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho zákonný nárok na odpočet DPH. Prokazování nároku na odpočet DPH je nejen záležitostí formální (předložení příslušných daňových dokladů), ale také záležitostí skutkovou (k uskutečnění zdanitelného plnění musí fakticky dojít). Nárok na odpočet DPH tedy nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je uvedeno v dokladech předložených daňovým subjektem (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54, nebo ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67).

[25] Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jí tvrzených skutečností spočívá na stěžovateli. Jak vyplývá ze správního spisu, v průběhu daňové kontroly na základě zjištěných nesrovnalostí v dopravě granulátu (fiktivní faktury na přepravu, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost ALFAWAK s. r. o.) a dále nesouladu mezi nákupy a prodeji granulátu a jeho zůstatky na skladu vznikla správci daně oprávněná pochybnost, zda byl předmětný granulát stěžovatelkou nakoupen od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o. a následně ve stejném rozsahu dodán společnosti CHEMIX UNION s. r. o. tak, jak je formálně deklarováno fakturami. Správce daně proto stěžovatelku vyzval k prokázání uvedených skutečností. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala tím, že navrhla provést svědecké výpovědi pana J. K., bývalého jednatele společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o., Ing. Sergeje Širjajeva, jednatele společnosti CHEMIX UNION s. r. o. a následně i pana R. H., bývalého výrobního ředitele společnosti BACHL, spol. s r. o.

[26] J. K. odmítl podat svědeckou výpověď s odůvodněním, že by si tím mohl způsobit nebezpečí trestního stíhání (viz protokol ze dne 24. 9. 2012, č. j. 83981/12). Svědeckou výpověď Ing. Sergeje Širjajeva správce daně neosvědčil za důkaz o pořízení předmětného granulátu od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o. a jeho následného dodání společnosti CHEMIX UNION s. r. o. Důvodem bylo, že výpověď obsahovala řadu rozporuplných tvrzení (např. ve vztahu k předávání dodacích listů, kontrole množství a kvality dodaného granulátu či jeho přítomnosti v místě nakládky). Navíc svědek byl

přítomen pouze u některých nakládek granulátu u stěžovatelky (za účelem přepravy do společnosti BACHL, spol. s r. o.) a jeho vykládek ve společnosti BACHL, spol. s r. o. V případě jeho přítomnosti při některých nakládkách granulátu ve skladu stěžovatelky nebyl schopen uvést, zda se jednalo o dodávku právě od společností DEFAL s. r. o. nebo VELBUR s. r. o., které ostatně ani neznal. Rovněž nebyl schopen říct, kdo přesně z přepravců měl odběrateli zboží předávat a kdo zboží ze společnosti BACHL, spol. s r. o. přebíral. Správce daně dále dospěl k závěru, že ani provedenou svědeckou výpovědí R. H. nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění – dodávek granulátu od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o. Tvrzení svědka, že za společnost BACHL, spol. s r. o. výlučně on sám přebíral granulát od společnosti CHEMIX UNION s. r. o. a potvrzoval dodací listy, bylo totiž vyvráceno svědeckými výpovědi zaměstnanců společnosti BACHL, spol. s r. o., kteří měli v hlavní náplni práce mimo jiné příjem granulátu (R. S., M. Z. a T. J.) nebo příležitostně prováděli vykládku granulátu (J. B., M. K., J. K., R. L., L. M., M. R., T. V. a Z. Ž.). Tito zaměstnanci, kteří osobně prováděli vykládku granulátu, shodně uvedli, že dodací listy přebírali od řidičů oni sami a potvrzovali je razítkem a podpisem a že toto nedělal pan H. Kopie výpovědí těchto svědků získal správce daně při nahlížení do trestního spisu sp. zn. 3 To 72/2013 u Vrchního soudu v Olomouci. V této souvislosti je třeba poukázat i na to, že svědek R. H. stěžovatelku ani neznal a jeho výpověď se týkala výlučně způsobu přebírání dodávek granulátu ve společnosti BACHL, spol. s r. o., z nichž některé realizovala společnost CHEMIX UNION s. r. o. Z uvedených skutečností je zřejmé, že závěr správních orgánů i krajského soudu, že provedené svědecké výpovědi neprokazují faktické uskutečnění zdanitelného plnění a tím i vznik nároku na odpočet DPH, je správný.

[27] Podle stěžovatelky krajský soud pochybil, když odmítl provést důkaz znaleckým posudkem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně označeným jako „*Protokol – potvrzení úbytku hmotnosti a změny objemové hmotnosti expandovaného polystyrenu*“.

[28] Podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné.

[29] V daném případě krajský soud pro nadbytečnost neprovedl stěžovatelkou navržené důkazy (znalecký posudek Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, spis Krajského soudu v Brně ve věci sp. zn. 39 T 2/2013, účetní závěrka a výroční zpráva společnosti BACHL, spol. s r. o.). Tento postup odůvodnil tím, že by to bylo nadbytečné vzhledem k tomu, že břemeno tvrzení a důkazní leží v daňovém řízení primárně na straně daňového subjektu a závěr žalovaného o tom, že stěžovatelka v daňovém řízení oprávněnost uplatnění daňového odpočtu neprokázala, je zcela správný. Krajský soud dále ve vztahu k předmětnému posudku uvedl, že na něj stěžovatelka poukazovala již v odvolacím řízení, aniž by však tento v daňovém řízení předložila, a že žalovaný se jím přesto zabýval. Podle žalovaného tento posudek popisuje procesy při výrobě expandovaného polystyrenu, a proto nemůže být důkazem o pořízení granulátu od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o. a jeho následném dodání společnosti CHEMIX UNION s. r. o. Podle názoru krajského soudu stěžovatelka v podané žalobě s tímto závěrem konkrétně nepolemizovala a neuváděla, které pasáže posudku se měly týkat jejích vlastních obchodních transakcí, jejichž realizaci v deklarovaném rozsahu zpochybnil správce daně.

pokračování

[30] Dokazování ve správním soudnictví má jiný charakter než dokazování v řízení občanskoprávním nebo trestním. Správní soudnictví je především v žalobním řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. kontrolou zákonnosti rozhodovací činnosti veřejné správy. V tomto řízení proto soud vychází ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy správní orgán vydal rozhodnutí soudem přezkoumávané (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav, než jaký byl předmětem přezkoumávaného rozhodnutí. Soud zkoumá, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda na základě takto zjištěného stavu věci správně a v souladu se zákonem rozhodl. V případě nedostatků ve zjištění skutkového stavu správním orgánem soud konstatuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit. Zjistí-li, že je nutné jen ověřit některé skutečnosti zjištěné správním orgánem, provede dokazování v tomto směru sám, stejně tak provede doplnění dokazování, avšak v nezbytném rozsahu potřebném pro rozhodnutí ve věci. Soud má právo posoudit a rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, ale toto právo ho nezavazuje povinnosti takový postup odůvodnit a vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy není nutno provést. V této věci krajský soud tuto povinnost splnil a dostatečným způsobem zdůvodnil, proč neprovedl navržené důkazy. Takový procesní postup krajského soudu má oporu v soudním řádu správním, a proto ani tato stížní námitka není důvodná.

[31] Obecná námitka stěžovatelky, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce daně neví nebo nemůže vědět, je pro posuzovanou věc bezpředmětná. V tomto případě totiž důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH byla skutečnost, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, které se týkalo výhradně jejích vlastních obchodních transakcí.

[32] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Je tomu tak proto, že v daňovém řízení neprokázala faktické pořízení granulátu od společností DEFAL s. r. o. a VELBUR s. r. o. a jeho následný prodej společnosti CHEMIX UNION s. r. o.

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 2. února 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu