



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **I., spol. s r. o.**, zastoupené Mgr. Tomášem Winterem, advokátem se sídlem v Plzni, Koperníkova 21, za účasti **Finančního ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Háčkova 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 10. 2006, č. j. 58 Ca 11/2005 - 33,

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 :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 11. 10. 2006, č. j. 58 Ca 11/2005 - 33 zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 12. 2004, č. j. 12755/04-130-B, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Plzni ze dne 18. 4. 2003, č. j. 137948/03/138512/2234, jímž byla stěžovatelce dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 1999 ve výši 1717 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění deklarovaného plnění, které by zakládalo nárok na odpočet DPH, jak ho uplatnila v podaném daňovém přiznání. Stěžovatelka totiž neunesla důkazní břemeno při uplatnění nároku na odpočet DPH u plnění deklarovaného dokladem č. 3/99, resp. FP 990078, jehož předmětem mělo být dodání zboží, a to 37 m² zámkové dlažby dodavatelkou E. P. (Ž.). Krajský soud vyložil ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) tak, že prokazování nároku na odpočet DPH je ve smyslu jeho druhého odstavce prvotně záležitostí řádného daňového dokladu, ale

za respektování zásady souladu mezi stavem skutečným a formálně právním podle ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nepostačuje pouze formální prokázání nároku perfektním daňovým dokladem, jak to učinila stěžovatelka. Je též nezbytné, aby bylo prokázáno, že ke zdanitelnému plnění mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem skutečně došlo. Krajský soud též neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nicotným aktem, jak stěžovatelka primárně namítala.

Stěžovatelka v kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě uplatnila důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatelka namítala, že k výzvě správce daně v průběhu daňové kontroly prokázala, že předmětné zboží obdržela a převzala na sklad, zaplatila a ze skladu i vydala na jednotlivé akce, tedy zboží i spotřebovala. Toto své tvrzení řádně doložila přijatými fakturami, dodacími listy, doklady o bezhotovostním uhrazení faktur, výdejky z skladu na jednotlivé realizované stavby, jakož i vydanými fakturami pro své odběratele. Jednoznačně tedy prokázala, že vynaložený výdaj byl použit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť byla zachována věcná shoda mezi dosaženými příjmy a výdaji. Jelikož svou zákonnou důkazní povinnost splnila, přešla tato povinnost na správce daně a bylo proto na něm, aby ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné, nesprávné nebo neodpovídají skutečnému stavu věci. Z tohoto důvodu krajský soud nesprávně posoudil právní otázku rozdělení důkazního břemene. Z důkazů provedených správci daně obou stupňů však nelze v žádném případě učinit jednoznačný závěr o tom, že se zdanitelné plnění nestalo a nebyla jimi ani vyvrácena věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů jí vedených. Napadené správní rozhodnutí proto nemá ani oporu v provedených důkazech. Vzhledem k těmto skutečnostem navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovilo nesouhlas s argumentací stěžovatelky, že unesla důkazní břemeno. Listinné důkazy, které předložila, totiž nebyly, s ohledem na zjištěné skutečnosti v průběhu daňové kontroly, osvědčeny jako důkazy. V důsledku toho pak stěžovatelka neprokázala nárok na odpočet DPH. Nesprávná je i argumentace stěžovatelky, že „daňový subjekt prokázal, že vynaložený výdaj byl použit na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů, když byla zachována věcná shoda mezi dosaženými příjmy a výdaji“. Je tomu tak proto, že vůbec nesouvisí s doměrkem DPH. Správce daně v předmětné věci totiž neověřoval oprávněnost uplatněných výdajů ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ale ověřoval, zda byly naplněny podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH v souladu se zákonem o DPH. Nelze také souhlasit s názorem stěžovatelky, že pouhým předložením účetních dokladů daňový subjekt splnil svoji důkazní povinnost a že je pak již na správci daně, aby prokázal, že předložené doklady neodpovídají skutečnému stavu věci. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení o kasační stížnosti není úkolem soudu, tak jak byl povinen krajský soud, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je zejména posoudit, zda předchozí řízení

naplňuje či nenaplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu a stěžovatel se jejím prostřednictvím domáhá zrušení tohoto rozhodnutí. V kasační stížnosti je proto nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. s příslušnými částmi odůvodnění napadeného rozsudku a konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah krajského soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení právních předpisů tím byla porušena. Pokud by se pak krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, bylo by na místě jej uvést a v kasační stížnosti namítat důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku rozdělení důkazního břemene. Byť tato stížní námitka není zcela pregnantně formulována a rovněž argumentace k tomuto stížnímu důvodu je více než nepřesná, když uvádí „vynaložený výdaj byl použit na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“, lze s ohledem na obsah použité argumentace dovodit, že stěžovatelka v podstatě namítá nesprávný výklad ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 31 odst. 8, 9 zákona o správě daní a poplatků podaný v napadeném rozsudku krajským soudem.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH nárok na odpočet DPH má plátce, pokud jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Podle odst. 2 citovaného ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního předpisu.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle odst. 8 písm. c) citovaného ustanovení existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem prokazuje správce daně.

Z takto zákonodárcem vymezené důkazní povinnosti pro daňové řízení je nesporné, že důkazní povinnost je mezi správcem daně a daňové subjekty rozdělena nerovně. Platí totiž, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Oproti tomu správce daně prokazuje pouze skutečnosti taxativně vymezené v ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Pro daňové řízení je tak charakteristická zásada, kterou vyjádřil ve svém usnesení ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV. ÚS 19/02 Ústavní soud. Není totiž povinností správce daně dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale naopak je povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit. Obdobně se k otázce důkazního břemene již dříve vyjádřil i Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89 vyslovil závěr, že podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže být taková skutečnost vykládána k tíži správního orgánu. Obdobně Nejvyšší správní

soud v rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125 vyslovil právní názor, podle kterého daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že u stěžovatelky byla správcem daně za zdaňovací období únor 1999 provedena kontrola DPH. V jejím průběhu správci daně vznikly, zejména s ohledem na výsledek daňové kontroly provedené u dodavatelky E. P. (Ž.), pochybnosti o faktickém uskutečnění plnění deklarovaného dokladem č. 3/99, resp. FP 990078. Výzvou ze dne 13. 1. 2003, č. j. 6429/03/138934/1606 byla stěžovatelka vyzvána k prokázání deklarovaného přijatého plnění. Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků měla stěžovatelka povinnost prokázat faktické uskutečnění deklarovaného přijatého plnění, což je elementární předpoklad vzniku nároku na odpočet DPH podle § 19 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatelka však nenavrhla relevantní důkazy, jimiž by prokázala nárok na odpočet DPH, tj. prokázala uskutečnění deklarovaného plnění též po stránce faktické (tj. co do jeho průběhu a výsledku). Správci daně pouze sdělila, že zboží za ni přebírali zaměstnanci S. a J. Poté v odvolacím řízení navrhla i provedení důkazu výslechem svědka Ing. S. H. Tvrzení stěžovatelky o přebírání zboží zaměstnanci S. a J. však nebylo svědeckými výpověďmi těchto osob prokázáno. Svědek J. totiž do protokolu ze dne 4. 8. 2003 uvedl, že v roce 1999 do skladu zámkovou dlažbu nepřebíral, že E. P., P., Ž. nezná, tuto neviděl a nikdy přes ni nezajišťoval žádnou dodávku zboží. Svědek S. také vypověděl, že žádnou dlažbu v roce 1999 do skladu nepřebíral, na to že by v témže roce zařizoval dodávky zámkové dlažby si nevzpomíná a E. P., P., Ž. nezná a nikdy ji neviděl. Rovněž i svědek Ing. S. H. do protokolu ze dne 15. 9. 2003 uvedl, že neví, od koho stěžovatelka zámkovou dlažbu nakoupila a že nikdy nebyl přítomen jejímu předávání. Uskutečnění tohoto plnění neprokazuje ani výpověď E. P. (Ž.) ze dne 15. 9. 2003, v níž svědkyně uvedla, že nikdy žádné zboží, natož 5 kamiónů zámkové dlažby, v areálu V. 28 neuskladnila, toto zboží nikdy neviděla, nepřebírala ho a ani ho nepředávala. Pokud jde o fakturaci sdělila, že faktury vystavovala podle pokynů pana D., s nímž také v bance vyzvedávala peníze z účtu. Domluvenou částku z každé faktury pak předala jeho prostřednictvím zpět stěžovateli.

Krajský soud tak podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybil při výkladu ustanovení § 19 zákona o DPH ve vazbě na ustanovení § 31 odst. 8, 9 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se obsáhle a v dostatečném rozsahu zabýval skutkovými tvrzeními stěžovatelky o uskutečnění deklarovaného plnění, přičemž shodně s finančním ředitelstvím dospěl důvodně k závěru, že stěžovatelka neprokázala faktické uskutečnění deklarovaného přijatého plnění od dodavatelky E. P. (Ž.). Je tomu tak proto, že v průběhu daňové kontroly nepředložila takové důkazní prostředky, kterými by bylo prokázáno faktické uskutečnění předmětného deklarovaného plnění. Samotná faktura totiž ještě není dostatečným důkazem o tom, že zdanitelné plnění se fakticky uskutečnilo.

Pokud stěžovatelka namítala, že splnila svou zákonnou povinnost a bylo na správci daně, aby v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že předložené doklady jsou nevěrohodné nebo nesprávné, jedná se o námitku zcela nepřijatelnou. V předmětné věci bylo totiž rozhodnutí správních orgánů založeno na neprokázání faktického uskutečnění deklarovaného plnění stěžovatelkou a nikoliv na tom, že by účetnictví stěžovatelky bylo nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 28. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu