



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 žalobce: **LUKOP spol. s r. o.**, Tasovice 309, zastoupený 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 10. 10. 2006, čj. 14569/06-1200-701607, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2008, čj. 29 Ca 326/2006 – 52,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** 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. 131259/05/346914/0142, vyměřil žalobkyni (stěžovatelce) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 398 720 Kč.

Proti dodatečnému platebnímu výměru brojila stěžovatelka odvoláním k žalovanému, který jej rozhodnutím ze dne 10. 10. 2006 zamítl.

Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka u Krajského soudu v Brně žalobou ze dne 15. 11. 2006. Krajský soud rozsudkem ze dne 28. 3. 2008, čj. 29 Ca 326/2006 - 56, 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 8. 7. 2008.

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.

Z předložených spisů vyšly najevo následující skutečnosti:

Stěžovatelka zahrнула do daňových nákladů faktury na částku 1 424 714 Kč za chemické postřiky, které vystavila společnost TGT COMPANY s. r. o. Finanční úřad měl pochybnosti o celkovém množství nakupovaných chemických postřiků a jejich použití, a proto provedl u stěžovatelky 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 OR 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 důkaz uplatněných nákladů. 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 příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 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 28. 3. 2008, čj. 29 Ca 326/2006 - 52, žalobu zamítl.

Krajský soud uvedl, že skutečnost, zda stěžovatelka objasnila důvod nákupu chemických přípravků, včetně jeho rozsahu, není pro věc tak podstatná. K neuznání sporných nákladů 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 pochybností správce daně nepostačuje k unesení důkazního břemene.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozsudku krajského soudu neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout 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.

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

*Jak již bylo uvedeno 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 neprokazovaly stěžovatelčina tvrzení a byly nevěrohodné, protože je finanční orgány na základě dalších důkazů zpochybnily. Doklady byly podepsané jednatelem společnosti TGT COMPANY s. r. o., který vyloučil, že by je vystavil.

*Obdobnými případy se již Nejvyšší správní soud zabýval, na příklad 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 vše 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 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.*

To, že finanční orgány rozhodly v neprospěch stěžovatelky, neznamená, že jejich rozhodnutí bylo vadné. Krajský soud se po prozkoumání všech skutečností sice ztotožnil s jejich názorem, ale věc posoudil samostatně, a tím poskytl možnou ochranu právům stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud, který neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, 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 nevyplyvá, že by mu nad rámec běžné úřední činnosti jakékoliv náklady řízení vznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2009

JUDr. Michal Mazanec  
předseda senátu