



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

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: **J. B.**, zastoupený Mgr. Marcelou Horákovou, advokátkou v Olomouci, Riegrova 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava – Moravská Ostrava, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 4. 2006, čj. 5751/110/2005, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 6. 2007, čj. 22 Ca 191/2006 - 22,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **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 v Olomouci vyměřil žalobci (stěžovateli) dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 1. 2005 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 67 664 Kč. Finanční úřad zpochybnil smlouvu o dílo, kterou uzavřel stěžovatel se společností Domastav s. r. o. Podle této smlouvy prováděla jmenovaná společnost pro stěžovatele uklízení práce. Správce daně však dospěl k závěru, že tyto práce ze strany společnosti Domastav s. r. o. fakticky prováděny nebyly a faktury za provedení díla byly pouze zastřeným úkonem, jehož účelem bylo snížení základu daně.

Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal k žalovanému, který odvolání rozhodnutím ze dne 11. 4. 2006, čj. 5751/110/2005, zamítl.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou u Krajského soudu v Ostravě, který ji rozsudkem ze dne 15. 6. 2007, čj. 22 Ca 191/2006 - 22, zamítl.

Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, ve které uplatnil 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 před správním orgánem.

První námitkou brojil stěžovatel proti postupu správce daně, který nevyslechl stěžovatelem navrhovaného svědka, pana K., který jednal za společnost Domastav s. r. o. a se stěžovatelem uzavřel zpochybňovanou smlouvu o dílo. Tento svědek mohl prokázat jeho tvrzení a vyvrátit skutečnosti, na jejichž základě správce daně dodatečně doměřil daň. Podle stěžovatele neexistovaly důvody proto, aby finanční úřad odmítl provedení tohoto důkazu. Krajský soud pak nedostatečně posoudil popsany vadný postup správce daně.

Další námitkou brojil stěžovatel proti tomu, že se soud dle jeho názoru nevypořádal s otázkou, do jaké míry má subjekt v rámci obchodního styku zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je oprávněná danou společností zastupovat. Je toho názoru, že pokud podnikatel jedná s osobou, která má razítko společnosti, přebírá za ni peníze a podepisuje smlouvy, je zcela v dobré víře, že tato fyzická osoba je k jednání za společnost zmocněna.

Stěžovatel také navrhoval, aby kasační soud posoudil, zda neuplynula prekluzivní lhůta dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb. („daňový řád“, „d. ř.“) s ohledem na zahájení daňové kontroly a doručení rozhodnutí o odvolání.

Z předloženého správního a soudního spisu vyšly najevo následující skutečnosti:

Finanční úřad zahájil dne 20. 2. 2004 u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2001 - 2002. Finanční úřad zpochybnil faktury vystavené společností Domastav s. r. o., která měla na základě smlouvy o dílo pro stěžovatele provádět uklízečské práce. Částku, kterou stěžovatel zaplatil společnosti Domastav s. r. o., uvedl v daňovém přiznání za rok 2002 jako výdaj dle § 24 zákona o dani z příjmů. Správce daně zpochybnil smlouvu o dílo a následné platby provedené na jejím základě. Správce daně tvrdil, že práce neprovedla Domastav s. r. o., ale stěžovatel sám, a dovodil, že vystavené faktury byly zastřeny úkonem za účelem snížení základu daně.

V rámci daňové kontroly stěžovatel navrhoval, aby správce daně vyslechl svědka, pana K. S ním stěžovatel uzavřel smlouvu o dílo, předával mu platby za provedení díla a považoval jej za osobu oprávněnou jednat za společnost Domastav s. r. o. Oprávnění pana K. k jednání za společnost Domastav s. r. o. stěžovatel nezkontroloval ani v obchodním rejstříku, ani mu pan K. nepředložil žádný právní titul, ze kterého by vyplývalo jeho zmocnění.

Finanční úřad důkaz navrhovaný stěžovatelem neprovedl, protože zhodnotil, že by výslech svědka nebyl dostatečně věrohodný. Podle správce daně nemohl stěžovatel usuzovat na to, že pan K. může za společnost Domastav s. r. o. jednat, protože nebyl ani jednatelem, ani společníkem a nebylo mu společností uděleno žádné zmocnění. Proto

usoudil, že by výsledkem svědka nezískal žádné další informace významné pro stanovení daně. Správce daně považoval veškeré skutečnosti, na základě kterých došlo k dodatečnému vyměření daně, za dostatečně prokázané, a to z důvodu dostatečného množství dalších důkazů.

V odvolacím řízení se finanční ředitelství pokusilo svědka vyslechnout. To ale nebylo možné, protože se pan K. na známých adresách již nezdržuje, na předvolání nereagoval a není možné jej žádným způsobem kontaktovat. Odvolání stěžovatele správce daně zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke krajskému soudu. Stěžovatel brojil proti postupu správců daně, protože dle jeho názoru mu bylo kvůli špatné úvaze finančního úřadu znemožněno dostatečně prokázat svá tvrzení. V době, kdy požadoval výslech svědka, byl pan K. ve výkonu trestu, bylo jej tedy možné kontaktovat. Následný postup finančního ředitelství již nemění nic na tom, že přes snahu nebylo možné důkaz provést.

Krajský soud se postupem finančních orgánů zabýval a neshledal, že by některý z nich pochybil. Podle krajského soudu nebyla jejich úvaha vadná, protože i bez výsledku stěžovatelem navrhovaného svědka shromáždily dostatek důkazů podporující jejich tvrzení. Podle nich nevznikly pochybnosti o tom, že práce na základě smlouvy o dílo neprovedla společnost Domastav s. r. o. S tímto názorem se krajský soud ztotožnil a žalobu zamítl.

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. Důkazní břemeno leží tedy na daňovém subjektu. Pouze správce daně ale rozhoduje, zda důkaz provede či nikoli, hodnotí také jeho věrohodnost. Touto otázkou se již soudy ve správním soudnictví zabývaly a vyslovily mimo jiné názor zveřejněný pod č. 39/2003 Sb. NSS:

Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.

Stěžovatel v posuzované věci k prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání v rámci daňové kontroly požadoval, aby správce daně vyslechl svědka, pana K.

Finanční úřad zpochybnil věrohodnost svědka, a proto jeho výslech neprovedl. Jednal dle § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., který stanoví, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Finanční úřad obstaral dostatek důkazů proto, aby mohl vyvodit, že svědectví pana K. nelze považovat za věrohodné.

Pan K. nebyl jednatelem ani společníkem společnosti Domastav s. r. o., při výslechu dalších svědků (skutečného jednatele a společníka společnosti) vyšlo najevo, že nebyl oprávněn za společnost jednat. Neexistuje žádný věrohodný svědek nebo další důkazy, ze kterých by vyšlo najevo, že práce podle smlouvy o dílo prováděla společnost Domastav s. r. o. V době údajného provádění prací dokonce tato společnost podle výpovědi jejího jednatele neprováděla žádnou činnost a předmětem jejího podnikání nebyly úklidové nebo jiné obdobné práce.

Tímto dostal správce daně také právnímu názoru zveřejněnému pod. č. 257/2004 Sb. NSS.

Leží-li důkazní břemeno na správci daně (§ 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nepostačí k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pouhé popření skutečností žalobcem tvrzených, aniž by správce daně provedl další dokazování, které je pro věc zásadní.

Správce daně tedy označil pana K. za nevěrohodného svědka a nevyslechl jej, ale tento krok dostatečně zdůvodnil a obstaral dostatek dalších důkazů, které ukazují na oprávněnost dodatečného vyměření daně.

Správce daně považoval za věrohodného dalšího svědka, kterého navrhoval stěžovatel, a vyslechl jej. Byl jím zaměstnanec stěžovatele, pan L. S. Ten uvedl, že se stěžovatelem navštívil prostory, kde byly prováděny uklízení práce, a potkal zde ženy, které si stěžovaly, že jim není vyplácena mzda společností Domastav s. r. o. Dále se stěžovatele ptaly, jak probíhají peněžní transakce mezi ním a výše uvedenou společností. O společnosti Domastav s. r. o. svědek v jiné souvislosti neslyšel a pana K. nezná. Jeho výpověď byla tak obecná a nejednoznačná, že tvrzení stěžovatele nejen nepotvrdila, ale spíše se z ní dalo usuzovat na závěry správce daně.

Snaha odvolacího orgánu vyslechnout pana K. byla jen vstřícným krokem správce daně, ale nelze z něj dovodit, že by finanční úřad pochybil. Tvrzení správce daně bylo totiž dostatečně odůvodněno na základě jiných důkazů, a bylo zřejmé, že by ani výpověď daného svědka tuto situaci nezměnila.

Krajský soud tedy nepochybil tím, že se ztotožnil s postupem finančních orgánů, protože způsob, kterým stanovily dodatečně daň, neměl vady stížností vytýkané.

Nad námitkou stěžovatele, že se soud nevypořádal s otázkou, do jaké míry má subjekt zkoumat, zda osoba, se kterou jedná, je skutečně oprávněna společnost zastupovat, uvážil Nejvyšší správní soud takto.

Stěžovatel není v souzené věci v pozici spotřebitele, který je zvláště zákonem chráněn. Stěžovatel je podnikatelem, u kterého se vyžaduje určitá míra obezřetnosti v obchodních vztazích. Je zodpovědností podnikatele, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval v obchodním rejstříku, zda osoba údajně zastupující určitou společnost je oprávněna za ni jednat. Tato informace není zpoplatněna a je možné ji získat i prostřednictvím systému umožňujícím dálkový přístup. Pokud by pan K. nebyl v obchodním rejstříku uveden, měl stěžovatel vyžadovat, aby mu doložil právní titul, který jej opravňuje k jednání za společnost. Pan K. stěžovateli své zmocnění nijak neprokázal, měl pouze razítko společnosti. Z této skutečnosti nelze usuzovat, že mohl za společnost jednat a uzavřít smlouvu o dílo. Pokud by se jednalo o bagatelní částku, lze pochopit, že by stěžovatel zmocnění nekontroloval. O tento případ se ale v souzené věci nejednalo.

Třetí námitku stěžovatele posoudil Nejvyšší správní soud jako nepřipustnou. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatel v žalobě nenamítal, že mohla uplynout prekluzivní lhůta § 47 d. ř., tuto námitku vznesl až v kasační stížnosti, proto ji musel Nejvyšší správní soud vyloučit ze svého přezkumu (shodně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, č. 1542/2008-II Sb. NSS, podobně starší rozhodnutí čj. 6 Afs 25/2003 - 64, dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud, který neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl 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 **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu