



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: J. K., zast. JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2012, čj. 18022/12-1102-706486, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 6. 2014, čj. 62 Af 3/2013-41,

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. Vymezení věci

[1] Dne 23. 12. 2008 podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za listopad 2008, ve kterém uvedl daň 87 480 Kč a odpočet daně 210 226 Kč. Finanční úřad ve Žďáru nad Sázavou (dále jen „správce daně“)

vyzval dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), stěžovatele k prokázání konkrétních skutečností za účelem prověření ve vytykáčím řízení uplatněného nadměrného odpočtu DPH za listopad 2008. Správce daně následně v platebním výměru ze dne 22. 9. 2009, čj. 77760/09/351911708499, stěžovateli vyměřil za zdaňovací období listopad 2008 nadměrný odpočet ve shodě s daňovým přiznáním, tj. ve výši 122 746 Kč.

[2] Správce daně zahájil dne 12. 5. 2011 u stěžovatele daňovou kontrolu dle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), a to na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 a na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011; kontrola byla ukončena zprávou čj. 125485/11/351931707377. Dodatečným platebním výměrem ze dne 10. 11. 2011, čj. 145354/11/351911708499, správce daně stěžovateli doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 206 655 Kč a sdělil mu penále ve výši 41 331 Kč. Dne 16. 12. 2011 podal stěžovatel proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 10. 11. 2011 odvolání. Dne 19. 12. 2011 se dostavil zástupce stěžovatele k nahlížení do daňového spisu stěžovatele, konkrétně do spisu daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a DPH za listopad 2008; některé listiny byly předány k nahlédnutí jen se skrytými (začerněnými) částmi. Stěžovatel podal stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu proti rozsahu, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu. Správce daně stížnost prošetřil a vyrozuměním ze dne 16. 1. 2012 stěžovateli sdělil, že stížnost nebyla shledána důvodnou. Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 23. 11. 2012, čj. 18022/12-1102-706486, zamítlo odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 10. 11. 2011. Následnou žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zamítl Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 24. 6. 2014, čj. 62 Af 3/2013-41 (dále jen „napadený rozsudek“).

II. Obsah kasační stížnosti

[3] Stěžovatel podal kasační stížnost dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Namítl, že nebylo zahájeno doměřovací řízení a nemohl tak být vydán ani dodatečný platební výměr; byly porušeny § 91, § 141 až 144 daňového řádu. Uvedl, že proběhla daňová kontrola, avšak ta je „postupem“, nikoliv „řízením“, proto nemohla vyústit ve vydání dodatečného platebního výměru; výsledek daňové kontroly může sloužit pouze jako důkaz ve vyměřovacím řízení. Poukázal na důvodovou zprávu a odbornou literaturu k daňovému řádu, na zákon (novelu) č. 30/2011 Sb. k daňovému řádu a důvodovou zprávu k ní. Za nesprávný označil závěr krajského soudu, dle kterého vada spočívající v opomenutí formálního sdělení zahájení doměřovacího řízení neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť stěžovatel o úmyslu daň doměřit věděl; krajský soud tímto výkladem učinil zákonné ustanovení nadbytečným a fakticky jej zrušil, přestože je zákonem vázán.

[5] Stěžovatel brojil dále proti rozsahu, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu - tři odpovědi na dožádání správce daně; tím byl porušen daňový řád a čl. 2 odst. 2 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Uvedl, že kromě vyhledávací části spisu

pokračování

nemůže správce daně nahlížení do spisu omezit (§ 66 odst. 1 daňového řádu); odpovědi na dožádání byly použity jako důkazy, proto nemohly být začleněny do vyhledávací části spisu (§ 65 odst. 2 daňového řádu). Uvedl, že zohlednit možnost ohrožení zájmu jiné osoby je možno pouze v rámci vyhledávací části spisu (§ 66 odst. 3 daňového řádu). Ve vyhledávací části spisu mohou být listiny mající schopnost ohrozit zájem jiných osob pouze tehdy, pokud připadá v úvahu jejich použití jako pomůcek (§ 65 odst. 1 daňového řádu). V projednávané věci se pomůcky nepoužily, proto správce daně nemohl mít ve spise listiny s údaji jiných osob. Pokud ve spise takové listiny byly, došlo k překročení jeho pravomoci a porušení zásady mlčenlivosti (§ 52 odst. 1 daňového řádu). Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, dle kterého uvedená vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, ani s tím, že neuvedl, v čem konkrétně se ho postup správce daně dotknul a jaká procesní obrana mu tím byla znemožněna. Podle stěžovatele naopak nemohl vědět, zda ve skrytých částech důkazů není „*informace, která by mu mohla pomoci*“; je nucen věřit tvrzení správních orgánů a krajského soudu, že ve skrytých částech textu „*není nic, co by svědčilo ve prospěch stěžovatele*“. Dle stěžovatele se krajský soud nevyjádřil k tomu, zda je právně možné, aby ve spisu stěžovatele byly obsaženy údaje o poměrech jiných osob, aniž je daň doměřena podle pomůcek.

[6] Stěžovatel dále namítl, že došlo k rozhodnutí ve věci již jednou rozhodnuté a namítal vzájemně rozporné závěry správce daně při vytýkacím řízení a daňové kontrole; došlo k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu, zásady předvídatelnosti a právní jistoty, principu dobré správy a právního státu. Uvedl, že k transakcím s jeho dodavatelem bylo vedeno před daňovou kontrolou i vytýkací řízení, při němž byl stěžovateli potvrzen nadměrný odpočet; tím dle stěžovatele správce daně uznal, že plnění dodavatele se uskutečnilo a bylo použito pro ekonomickou činnost stěžovatele. Dle stěžovatele v okamžiku úhrady za toto plnění nastal výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel uvedl, že dle znění výzev byl správcem daně prověřovaný rozsah skutečností ve vytýkacím řízení i při daňové kontrole shodný a byly zkoumány stejné podklady. Nesouhlasí se závěrem Finančního ředitelství v Brně, dle kterého byly prověřovány odlišné skutečnosti a zatímco z pohledu DPH plnění dodavatele splnilo zákonné podmínky (§ 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o DPH“), z hlediska daně z příjmu se tak nestalo. Krajský soud se nezabýval námitkou překážky věci rozhodnuté. Přestože obsáhle rozebral pojem „legitimní očekávání“, nereagoval na žalobní námitku, dle které správce daně tentýž obchodní případ posoudil pro DPH a pro daň z příjmu odlišně, aniž by odůvodnil rozdíl a aniž by byly pro tento závěr správcem daně předloženy důkazy. Dle stěžovatele naopak „*stěžejním důkazem*“ o řádném uskutečnění obchodního případu byl „*nález samotného správce daně z vytýkacího řízení*“. Krajský soud vzájemně rozporné závěry správce daně vysvětlil jen odlišností daňové kontroly od vytýkacího řízení. Stěžovatel souhlasil s krajským soudem v tom, že nelze po správci daně žádat nezměnitelnost jeho dřívějších závěrů, avšak v projednávané věci správní orgány dle stěžovatele nijak neodůvodnily příčinu svého odlišného závěru oproti vytýkacímu řízení.

[7] Stěžovatel rovněž nesouhlasil s tvrzením, že neprokázal předání finančních prostředků za plnění dodavatele. Uvedl, že správci daně předal k důkazu daňovou evidenci

– faktury dodavatele a pokladní doklady, jejíž věrohodnost správce daně ve zprávě o daňové kontrole nezpochybnil ani nevyvrátil vlastními důkazy. Názor krajského soudu, dle něhož dostatečným zpochybněním daňové evidence byla nemožnost ověření přijatých plateb dodavatelem, který byl nekontaktní, je v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť tím bez dalšího není zpochybněna daňová evidence stěžovatele. Stěžovatel byl navíc přesvědčen, že jím předložené listinné důkazy jsou dostatečné, v čemž jej údajně utvrzoval i výsledek vytýkácího řízení, neboť v něm správce daně důkazní nouzi stěžovatele neshledal. Důkazní břemeno nemůže být dle stěžovatele bezbřehé, není možné, aby „*všude chodil se svědky*“; důkazními prostředky jsou obvykle listiny. O předání peněz svědčí dle stěžovatele pokladní doklady; nepřímou předání peněz potvrdila svědecká výpověď, podle které stěžovatel jel na stavbu s finanční hotovostí a s úmyslem dodavateli zaplatit, v případě nezaplacení by spolupráce dodavatele se stěžovatelem dále nepokračovala.

[8] Stěžovatel namítl i vady dokazování. Dožádaný správce daně – Finanční úřad pro Prahu 4 uvedl v odpovědi na dožádání, jaké provedl úkony, z nichž byla poté dovozena nekontaktnost dodavatele, avšak k odpovědi nebyly tyto úkony připojeny jako příloha. Stěžovatel si tedy nemohl tvrzení dožádaného správce daně ověřit; ohledně nekontaktnosti dodavatele správce daně neunesl důkazní břemeno. Krajský soud nesprávně odmítl provedení důkazů těmito úkony. Stěžovatel poukázal ohledně bezprostřednosti provedení důkazů na nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout, neboť má za to, že krajský soud své závěry přezkoumatelným způsobem odůvodnil v návaznosti na zjištěný skutkový stav a relevantní právní úpravu.

[10] Uvedl, že absence formálního zahájení doměřovacího řízení by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí nikoliv sama o sobě, ale pouze, pokud by v jejím důsledku byl stěžovatel zkrácen na svých právech. V projednávaném případě bylo důkazní řízení vedeno způsobem respektujícím práva stěžovatele a daňový řád – správce daně stěžovatele vyzval k prokázání skutečností, provedl výslech navrženého svědka, sepsal protokoly o ústním jednání s vyjádřeními stěžovatele k požadovaným skutečnostem, seznámil stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění, poskytl mu lhůtu pro vyjádření, umožnil zástupci stěžovatele nahlížet do spisu (§ 89, 96, 60 – 62, 88 odst. 2 a 3, 66 – 67 daňového řádu). Stěžovateli bylo zřejmé, že správce daně hodlá daň doměřit a že s ním *de facto* zahájil doměřovací řízení. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2007, čj. 2 Afs 202/2005-61.

[11] Odpovědi na dožádání byly (i dle kontrolní zprávy) provedeny jako důkazy pouze v rozsahu, v jakém bylo stěžovateli umožněno do nich nahlédnout. Krajský soud správně uvedl, že vada spočívající v začernění částí textů odpovědí na dožádání s odkazem na zásadu mlčenlivosti neměla z tohoto důvodu vliv na zákonnost rozhodnutí správních orgánů.

pokračování

[12] Dle žalovaného nedošlo ani k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu a zásady předvídatelnosti rozhodnutí nebo k vydání rozhodnutí v téže věci, neboť při daňové kontrole byly prověřovány odlišné skutečnosti než při vytýkacím řízení, a sice zda finanční výdaje byly skutečně stěžovatelem vynaloženy. Žalovaný poukázal na odlišnost právní úpravy uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 zákona o DPH a daňově účinných výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle žalovaného krajský soud rozhodl v souladu s ustálenou judikaturou, např. rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-144.

[13] K námitce o nezpochybnění daňové evidence žalovaný uvedl, že i dle judikatury Nejvyššího správního soudu pouze formálně perfektní doklady nemohou být dostatečným důkazem o uskutečnění transakce, pokud vzniknou pochybnosti o tom, zda údaje v nich uvedené odpovídají skutečnosti. V projednávané věci správce daně unesl důkazní břemeno na základě výsledků dožádání a výzvy k předložení listin, s nimiž byl stěžovatel prokazatelně seznámen.

[14] K námitce o nápadně rychlém provedení úkonů dožádaným Finančním úřadem pro Praha 4 uvedl, že šlo o místně příslušného správce daně ve vztahu ke zjišťovanému daňovému subjektu – společnosti S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., který má dostatek relevantních informací o tomto daňovém subjektu a vycházel i z údajů zjištěných z předchozích řízení, dle kterých na předvolání ze dne 27. 10. 2010 a 12. 11. 2010 nebylo společností nijak reagováno.

[15] Ohledně výdajů snižujících daňový základ poukázal žalovaný na podmínky dle § 24 zákona o daních z příjmů a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti a předpoklady věcné projednatelnosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, napadá rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom, že by napadené rozhodnutí či řízení jeho vydání předcházející trpělo vadami, jimiž by se musil zabývat i bez návrhu.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

IV.A Námitka nezačájení daňového řízení

[18] Stěžovatel namítl nezákonnost platebního výměru z důvodu jeho vydání mimo doměřovací řízení, jež mělo být zahájeno dle § 91 odst. 1 daňového řádu.

[19] Předně Nejvyšší správní soud konstatuje, že dle § 2 s. ř. s. poskytují soudy ve správním soudnictví ochranu veřejným subjektivním právům fyzických a právnických osob. V projednávané věci stěžovatel namítal pouze formální nezahájení doměřovacího řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí, avšak neuvedl, jak byla v důsledku této případné vady zasažena jeho veřejná subjektivní práva.

[20] Ze správního spisu vyplývá a nebylo ani sporné, že dne 12. 5. 2011 byla zahájena u stěžovatele při ústním jednání daňová kontrola, dne 31. 10. 2011 byl seznámen s výsledky kontrolních zjištění, ve lhůtě stanovené se k výsledku kontrolních zjištění nevyjádřil, při ústním jednání dne 9. 11. 2011 neměl připomínky ke zprávě o daňové kontrole a podpisem zprávy byla daňová kontrola ukončena. Dne 10. 11. 2011 byl vydán platební výměr.

[21] Daňová kontrola byla zahájena za účinnosti daňového řádu, kterým došlo oproti předchozímu zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k jednoznačnému definování daňové kontroly jako „postupu“ při správě daní; daňová kontrola dle daňového řádu nespadá mezi daňová řízení vyjmenována v § 134 daňového řádu. Naproti tomu doměřovací řízení je daňovým řízením a vztahuje se na ně ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu, dle něhož *[ř]ízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení.* Záměrem formulace citovaného ustanovení byl dle důvodové zprávy apel zákonodárce „na to, aby správce daně explicitně vyjádřil, že daným úkonem došlo k zahájení určitého řízení, čímž je posílena právní jistota osob, kterých se řízení týká.“

[22] Jak vyplývá ze znění § 91 odst. 1 daňového řádu a důvodové zprávy, zákonodárce neurčil, jakým konkrétním úkonem je třeba „oznámení o zahájení řízení“ (v projednávané věci doměřovacího řízení) učinit. Může se tak dle Nejvyššího správního soudu bez pochyb stát písemně (doručenou zásilkou), nebo i ústně při jednání, o němž je sepsován protokol. Nemusí se jednat o samostatný úkon oznámení zahájení řízení, nýbrž oznámení se může dít současně s úkonem jiným. Podstatou „oznámení“ v případě doměřovacího řízení je, aby byl daňový subjekt vyrozuměn o tom, že mu může být doměřena daňová povinnost, resp. že správce daně bude muset v daném případě daň doměřit (na základě zjištění o pochybení daňového subjektu), daňový subjekt tedy má v důsledku oznámení možnost uplatňovat procesní práva na svou obranu. Nelze se tedy ztotožnit s námitkou stěžovatele, ze které vyplývá, že oznámení dle § 91 odst. 1 daňového řádu vyžadovalo právě jen výslovnou formulaci správce daně o „zahájení doměřovacího řízení“ (s případným uvedením zákonných ustanovení), nebo že by se muselo jednat o zvláštní listinu správce daně doručenou stěžovateli a oznamující mu zahájení doměřovacího řízení.

[23] Nejvyšší správní soud má naopak shodně s krajským soudem za to, že v projednávané věci k oznámení zahájení doměřovacího řízení stěžovateli ve smyslu § 91 odst. 1 daňového řádu došlo. U stěžovatele byla řádně zahájena a ukončena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za rok 2008; stěžovatel nenamítal, že by mu v jejím průběhu byla upřena procesní práva, naopak ze spisu je zjevné, že svá práva uplatňoval. Výsledek kontrolních zjištění mu byl oznámen správcem daně při ústním jednání dne 31. 10. 2011, a to včetně závěrů o neuznání konkrétních výdajů stěžovatele za zdaňovací období roku 2008 jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných

pokračování

příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně stěžovateli při ústním jednání jednoznačně oznámil, že daň z příjmů nebyla přiznána ve správné výši a bude muset být správcem daně doměřena. Tímto sdělením bylo stěžovateli oznámeno zahájení doměřovacího řízení; jeho předmět byl totiž stěžovateli srozumitelně udán a byl mu také poskytnut dostatečný prostor vyjádřit se na svou obranu dle § 88 odst. 3 daňového řádu. Dovodil-li stěžovatel ze znění § 91 odst. 1 daňového řádu povinnost správce daně zasílat mu samostatné oznámení o zahájení doměřovacího řízení, je zřejmé, že obsah takového oznámení (zejména sdělení předmětu doměřovacího řízení) by byl shodný s ústním sdělením dne 31. 10. 2011.

IV.B Námitka nezákonného omezení práva nahlížet do spisu

[24] Dále stěžovatel namítal, že omezením práva nahlížet do správního (daňového) spisu bylo porušeno jeho právo seznámit se s provedenými důkazy. Dle Nejvyššího správního soudu na námitku již dostatečně a správně reagoval krajský soud.

[25] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně dožádal od Finančního úřadu Brno I sdělení k platbám stěžovatele vyplaceným společnosti Pavlík a partner, s. r. o.; od Finančního úřadu v Praze 4 žádal ověření a sdělení skutečností k platbám stěžovatele dodavateli S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., a provedení svědecké výpovědi jednatele této společnosti (dožádaný správce daně odpověděl dne 9. 6. 2011). Od Ministerstva vnitra dožádal sdělení, zda měl jednatel společnosti S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., v roce 2008 povolení k pobytu na území České republiky a žádal si rovněž zaslání fotografie jednatele (dožádaný orgán odpověděl a zaslal fotografii dne 20. 9. 2011). Žádosti správce daně i odpovědi dožádaných orgánů byly zařazeny do daňového spisu, a to nikoliv do vyhledávací části (§ 65 odst. 1 daňového řádu).

[26] Ze zprávy o daňové kontrole ve spojení s platebním výměrem ze dne 10. 11. 2011 vyplývá, že na základě dožádání u Finančního úřadu Brno I nebyly zjištěny správcem daně žádné nedostatky ani závady; tvrzení stěžovatele o transakcích provedených se společností Pavlík a partner, s. r. o., považoval správce daně za prokázané a ve vztahu k nim nedošlo k doměření daně stěžovateli. Stěžovatel v žalobě i kasační stížnosti opakovaně namítal, že mu nebylo umožněno nahlédnout do části odpovědi na toto dožádání Finančního úřadu Brno I, avšak neuvedl a ani ze správního spisu nijak nevyplývá, že by se tento postup správce daně jakkoliv negativně promítl do veřejných subjektivních práv stěžovatele. Předmětem přezkumu v projednávané věci byl platební výměr ze dne 10. 11. 2011, kterým (však) nedošlo k doměření daně v souvislosti s citovanou transakcí, nýbrž s transakcemi odlišnými. Námitka stěžovatele proti omezení nahlížet do této odpovědi na dožádání je proto nedůvodná.

[27] Z protokolu o seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolních zjištění ze dne 31. 10. 2011, ze zprávy o daňové kontrole a z odpovědi na dožádání Finančního úřadu v Praze 4 ze dne 9. 6. 2011 a odpovědi na dožádání Ministerstva vnitra ze dne 20. 9. 2011 (včetně přiložené fotografie), a to v plné podobě těchto odpovědí i v podobě se skrytými částmi správcem daně, vyplývá, že správce daně provedl při daňové kontrole důkazy

těmito dvěma odpověďmi dožádaných orgánů v rozsahu, ve kterém bylo stěžovateli později umožněno (na jeho žádost) do nich nahlížet. Správce daně při jednání dne 31. 10. 2011 i ve zprávě o daňové kontrole shrnul z odpovědi Finančního úřadu v Praze 4 úkony a zjištění vypovídající o nedosažitelnosti společnosti S. B. Stav Prom CZ, s. r. o. (dodavatele), a jejího jednatele, z odpovědi Ministerstva vnitra pak zopakoval jméno jednatele dodavatele a hodnotil soulad fotografie jednatele s popisem jednatele, jak je podal svědek vypovídající při daňové kontrole na návrh stěžovatele. Nejvyšší správní soud má tedy shodně s krajským soudem za to, že nedošlo k porušení stěžovatelova práva být seznámen s provedenými důkazy a vyjádřit se k nim.

[28] Stěžovatelova argumentace týkající se vyhledávací části spisu či listin použitých jako pomůcek se mýlí s projednávanou věcí, neboť v tomto případě byla doměřena daň na základě dokazování, správce daně nezačlenil odpovědi na dožádání do vyhledávací části spisu, ani je nepovažoval za pomůcky.

[29] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že nemůže vědět, zda není ve skrytých částech odpovědí na dožádání nějaká informace v jeho prospěch, jedná se o námitku novou, neuplatněnou v žalobním řízení před krajským soudem, který na ni nemohl reagovat. V žalobním řízení stěžovatel brojil proti omezení nahlížení do spisu pouze ve spojení s tvrzením, že bylo porušeno jeho právo seznámit se s provedenými důkazy a vyjádřit se k nim; nezpochybňoval neprovedení důkazu skrytými částmi odpovědí na dožádání s tím, že by se v nich mohlo nacházet sdělení v jeho prospěch, které by mělo být provedeno jako důkaz. Nejvyšší správní soud proto k této nové námitce nepřihlížel.

IV.C Námitka o překážce věci rozhodnuté a o porušení § 8 odst. 2 daňového řádu

[30] Stěžovatel dále poukázal na dříve vedené vytýkácí řízení a namítl, že platební výměr ze dne 10. 11. 2011 byl vydán ve věci již jednou rozhodnuté a byl současně rozporný se závěry správce daně ve vytýkáčím řízení.

[31] Předně je třeba uvést, že krajský soud neshledal podle odůvodnění napadeného rozsudku námitku překážky *rei iudicate* důvodnou. Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a na jejich odůvodnění odkazuje. Správce daně v rámci vyměřovacího řízení zahájeného daňovým přiznáním stěžovatele na DPH za listopad 2008 provedl vytýkácí řízení, jež zakončil platebním výměrem ze dne 22. 9. 2009, kterým stěžovateli vyměřil DPH za listopad 2008 a vypočetl nadměrný odpočet ve shodě s daňovým přiznáním. Oproti tomu platebním výměrem ze dne 10. 11. 2011, který následoval po daňové kontrole, byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Zmíněnými platebními výměry bylo správcem daně rozhodováno vždy o jiné daňové povinnosti; tato skutečnost je zřejmá i na první pohled.

[32] Nedůvodná je též námitka o porušení zásady, dle které nemají při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů vznikat nedůvodné rozdíly. Již žalovaný a krajský soud správně poukázali na odlišnosti vytýkáčím řízení a daňové kontroly i na skutečnost, že správce daně v případě daňově účinného nákladu u daně z příjmů a u odpočtu DPH zkoumá splnění jiných podmínek.

pokračování

[33] K tomu je třeba předně uvést, že provedení vytýkacího řízení nevylučuje možnost zahájit následně daňovou kontrolu. O překážku by nešlo, až na výjimky, ani v případě zjišťování k téže daňové povinnosti. Vytýkací řízení je odlišným institutem od daňové kontroly, zejména je časově omezenější a neumožňuje rozsáhlejší dokazování a intenzivnější zjišťovací zásahy do právní sféry daňového subjektu. Jak vyplývá ze správního spisu v projednávané věci, správce daně se v daňové kontrole neomezil jen na dokazování listinami, které byly stěžovatelem předloženy již ve vytýkacím řízení, ale vycházel i z důkazů a podkladů dalších.

[34] Dále, ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Při zjišťování splnění zákonných podmínek pro uznání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je tedy podstatné zkoumat (prokázat), i) zda uplatněné výdaje (náklady) byly skutečně vynaloženy (vč. jejich tvrzené výše), ii) zda byly vynaloženy v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (výnosů) stěžovatele, iii) zda byly vynaloženy v daném zdaňovacím období a iii) zda se jedná dle zákona o daňově účinné náklady (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010-72, nebo ze dne 26. 9. 2014, čj. 5 Afs 109/2013-31). V projednávané věci dle zprávy o daňové kontrole (a obsahu spisu) stěžovatel neprokázal ve vztahu k jím předloženým jedenácti fakturám z roku 2008 vystaveným společností S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., faktické uskutečnění stavebních prací touto společností a neprokázal ani předání finančních prostředků za uvedené plnění této společnosti (stěžovatel přitom setrvale tvrdil, že transakce proběhla právě ve vztahu k této společnosti), proto stěžovateli správce daně neuznal jím tvrzené výdaje jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; jinými slovy stěžovatel neprokázal první a druhou podmínku citovanou výše pro uznání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[35] Ve vytýkacím řízení na dani z přidané hodnoty byl stěžovatel stran shodných faktur vyzván toliko k prokázání použití přijatých plnění pro svou ekonomickou činnost, ke konkretizaci fakturovaných stavebních zakázek a k předložení seznamu provedených stavebních prací. Po sdělení dožádaného Finančního úřadu pro Prahu 4, že nelze prověřit, zda se tyto faktury nacházejí v účetnictví společnosti S. B. Stav Prom CZ, s. r. o. a zda jsou zahrnuty v evidenci DPH, správce daně již faktické uskutečnění deklarovaného plnění od uvedené společnosti neprovéřoval a vyměřil stěžovateli za uvedené zdaňovací období nadměrný odpočet v souladu s údaji uvedenými v daňovém přiznání.

[36] Nelze se tedy ztotožnit s námitkou stěžovatele, že mu správce daně nedůvodně doměřil dne 10. 11. 2011 po daňové kontrole daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 v rozporu se závěry vytýkacího řízení vedeného na DPH za listopad 2008.

[37] Mylná je s ohledem na výše uvedené rovněž úvaha stěžovatele, že „stěžejním důkazem“ pro posouzení splnění zákonných podmínek daňově účinného nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (pokud jde o zmíněných jedenáct faktur z roku 2008) byly závěry správce daně z vytýkacího řízení, jehož předmětem bylo

odstranění pochybností stran uplatněného nadměrného odpočtu DPH z těchto fakturovaných plnění.

IV.D Námitka o unesení důkazního břemene stěžovatelem

[38] Stěžovatel dále namítl, že dostatečně prokázal předání peněz dodavateli - společnosti S. B. Stav Prom CZ, s. r. o. - za stavební práce, a to fakturami a pokladními doklady, nepřímou také výpovědí svědka; správce daně naopak nevyvrátil věrohodnost dokladů; sama nekontaktnost společnosti nezpochybňuje věrohodnost stěžovatelových daňových dokladů.

[39] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zabýval, a to již ve vztahu k právní úpravě zákona o správě daní a poplatků; obdobné závěry platí rovněž za účinnosti daňového řádu. Judikaturu lze shrnout tak, že dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 20. 11. 2013, čj. 1 Afs 68/2013-35).

[40] V projednávané věci nebylo sporu o tom, zda stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno, neboť předložil formálně řádné daňové doklady. Tím přešlo důkazní břemeno na správce daně, na kterém tak bylo, aby popsal konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil tyto doklady za nevěrohodné a neprůkazné, a kvalifikovaně tím zpochybnil možnost uznat stěžovatelem uplatněné konkrétní výdaje jako výdaje uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu. Unesení této důkazní povinnosti bylo stěžovatelem zpochybněno.

[41] Ze správního spisu vyplývá, že při daňové kontrole po prošetření stěžovatelem předložených listin – daňových dokladů (jedenácti faktur vystavených společností S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., a k nim přiložených příjmových pokladních dokladů o platbách v hotovosti a soupisů provedených prací) správce daně pojal na základě sdělení dožádaného

pokračování

správce daně - Finančního úřadu pro Prahu 4 pochybnosti o stěžovatelem uplatněných nákladech (dle sdělení byla předmětná společnost i její jednatel od října 2010 nekontaktní na dostupných adresách dle evidencí a dle záznamů cizinecké policie) a zaslal stěžovateli výzvu ze dne 30. 6. 2011, ve které jej vyzval k prokázání faktického uskutečnění prací a přijetí finančních prostředků za tyto práce tím, kdo je provedl. Při ústním jednání dne 26. 7. 2011 byl stěžovatel vyzván shodně, k čemuž sám uvedl, že požadované skutečnosti nedokáže nyní prokázat, ale ve lhůtě 30 dnů navrhne důkazy. Správce daně následně sám vyzval společnost S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., k poskytnutí konkrétních listin, ale zásilka nebyla společností v datové schránce vyzvednuta. Správce daně si vyžádal od Ministerstva vnitra údaje o jednatele společnosti a jeho fotografii. Správce daně provedl na návrh stěžovatele dne 12. 9. 2011 výslech svědka, jenž byl dotazován k prováděným stavbám, k podobě jednatele dodavatele a k okolnostem placení za stavební práce; stěžovatel poté uvedl, že jiným způsobem nemůže úhrady za práce prokázat. Při ústním jednání dne 31. 10. 2011 seznámil správce daně stěžovatele s výsledky kontrolních zjištění, dle kterých stěžovatel neunesl důkazní břemeno; správce daně znovu zmínil nedosažitelnost dodavatele a jeho jednatele a dále hodnotil výpověď svědka tak, že jeho popis jednatele dodavatele je v rozporu s fotografií jednatele založenou ve spise a svědek nepotvrdil žádné práce na konkrétní stavbě ani nebyl u předání peněz za práce. Stěžovatel se ve lhůtě do podpisu zprávy o daňové kontrole dne 9. 11. 2011 k výsledkům kontrolních zjištění nevyjádřil a jiné důkazy nenavrl.

[42] Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že správce daně své důkazní břemeno unesl. V jeho výzvách byly vyjádřeny relevantní pochybnosti, ze kterých vyplynulo, že u společnosti S. B. Stav Prom CZ, s. r. o., nebylo možno plnění uskutečněné se stěžovatelem ověřit a potvrdit pro nedostupnost jejich účetnictví a evidencí, jediný jednatel a společník byl na dostupných adresách nedosažitelný a adresa sídla společnosti byla fiktivní. Tyto pochybnosti správce daně, jak vyplývá z protokolu o jednání dne 31. 10. 2011, nerozptýlila (naopak spíše stran popisu podoby jednatele společnosti podpořila) ani výpověď svědka. Pro uvedené je i Nejvyšší správní soud názoru, že následně přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, neboť soulad stěžovatelových dokladů se skutečností byl kvalifikovaně zpochybněn.

[43] Následně stěžovatel neunesl ke svým tvrzením důkazní břemeno. Lze zajisté souhlasit se stěžovatelem, že důkazní břemeno není bezbřehé a nelze jej nutit, aby „*všude chodil se svědky*“, avšak v projednávané věci stěžovatel kromě daňové evidence navrhl pouze výslech jednoho svědka, který tvrzení stěžovatele neprokázal. Stěžovatel přitom mohl prokazovat svá tvrzení jakýmkoliv zákonnými důkazními prostředky, nejen uvedenou jedinou svědeckou výpovědí.

[44] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje některými pasážemi výpovědi svědka, jde o argumentaci novou a tudíž nepředestřenou dříve před krajským soudem. Nadto lze uvést, že úvaha svědka o zaplacení prací dodavateli vyplývající z toho, že jinak by dodavatel pro stěžovatele neprováděl další práce, nevypovídá nic o tom, co svědek sám slyšel nebo viděl, nýbrž je vskutku toliko jeho myšlenkovou konstrukcí.

IV.E Námitka opomenutých důkazů

[45] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítal, že provedení úkonů dožádaným správcem daně – Finančním úřadem pro Prahu 4 bylo pouze tvrzeno v odpovědi na dožádání a nikoliv prokázáno; krajský soud měl těmito úkony provést důkaz.

[46] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud v napadeném rozsudku dostatečně odůvodnil neprovedení stěžovatelem navržených důkazů úkony dožádaného správce daně (výzvy, doručky). Jediným důvodem důkazních návrhů byla dle žaloby pochybnost stěžovatele o provedení dožádaných úkonů v krátkém čase sedmnácti dnů. Krajský soud však neměl evidentně o faktickém provedení úkonů dožádaným správcem daně pochybnosti a uvedl, že provedení úkonů nebylo stěžovatelem nijak relevantně zpochybněno. Stěžovatel neuvedl žádnou argumentaci, jíž by např. tvrdil, že v době provádění úkonů (výzev, předvolání) se dodavatel v sídle či jednatel v bydlišti nacházel, nýbrž uvedl jen obecnou hypotézu o nemožnosti provedení úkonů v krátkém časovém úseku. Ustanovení § 17 odst. 2 daňového řádu přitom ukládá dožádanému správci daně provést dožádané úkony „bezodkladně“. Žalovaný k obdobné námitce položené v odvolání uvedl, jaké úkony dožádaný správce daně od přijetí dožádání učinil, jinými slovy, vyvrátil nereálnost provedení podobných úkonů za třináct pracovních dnů, přičemž stěžovatel tuto argumentaci žalovaného v žalobě ani kasační stížnosti ničím konkrétním nevyvracel; pouze opakovaně obecně zpochybňoval možnost provedení dožádání bez prodlení. S ohledem na uvedené se tedy dle zdejšího soudu nejedná o opomenuté důkazy ve smyslu ustálené judikatury.

[47] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že faktické provedení dožádaných úkonů zpochybnil také námitkou o tom, že v odpovědi na dožádání byly zmíněny i úkony provedené v roce 2010. Dle zdejšího soudu taková námitka v souvislosti s námitkou o faktickém neprovedení dožádaných úkonů z žaloby nevyplývá, proto se k ní nemohl krajský soud ani vyjádřit. Navíc není zdejšímu soudu zřejmé, jak a čím sdělení dožádaného správce daně o tom, že již v roce 2010 provedl vůči dodavateli některé úkony (v souvislosti s jinými řízeními a postupy) navozuje či má navozovat domněnku, že úkony dožádaný správce daně fakticky neprovedl.

V. Závěr a náklady řízení

[48] Pro uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[49] Stěžovatel, který neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 17. září 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu