Spis 1 Afs 19/2010 byl spojen se spisem 1 Afs 4/2010 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

1 Afs 4/2010 - 82

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **L. M.,** zastoupeného JUDr. Ing. Petrem Kučerou, advokátem se sídlem Pod Vyšehradem 28, Praha 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 5. 2008, č. j. 5102/08-1300-602331, a ze dne 21. 5. 2008, č. j. 4793/08-1100-603519, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2009, č. j. 31 Ca 143/2008 - 31 a č. j. 31 Ca 140/2008 - 41,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 4/2010 a sp. zn. 1 Afs 19/2010 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 4/2010.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.

Včasnými kasačními stížnostmi se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocných rozsudků, kterými krajský soud zamítl jeho žaloby proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného. Jimi žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 37671/07/274970/4373, č. j. 37679/07/274970/4373 a č. j. 37686/07/274970/4373, kterými žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen, červen roku 2004, 3. a 4. čtvrtletí roku 2004. Dalším z rozhodnutí zamítl odvolání proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2004. Výsledky obou rozhodnutí přitom vychází shodně ze zprávy o daňové kontrole č. j. 43239/06/27930/5150.

II.

V odůvodnění rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty žalovaný uvedl, že si žalobce uplatnil v předmětných zdaňovacích obdobích nárok na odpočet daně z prefabrikace potrubí, montážních a svářečských prací specifikovaných na dokladech č. 12009/2004, č. 13007/2004, č. 12608/2004, č. 12212/2004. Žalobce však neprokázal přijetí zmíněných deklarovaných zdanitelných plnění od společnosti ASYNET spol. s r.o. (která měla plnění poskytnout) a správce daně proto tato plnění neuznal jako daňově účinná.

V odůvodnění rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob správní orgány popřely rovněž možnost uplatnění daňového výdaje prokazovaného shodnými daňovými doklady, a to ze stejných důvodů, jak tomu bylo u daně z přidané hodnoty.

III.

Žalobce se včasnými žalobami domáhal zrušení označených rozhodnutí žalovaného; důvody žalob směřoval v obou případech zcela shodně do nesprávného postupu žalovaného i správního orgánu prvního stupně. Zdůraznil, že hodnocení důkazů správní orgány neprovedly v souladu s daňovým řádem. Je to totiž právě správce daně, který odpovídá za vedení řízení a má rovněž povinnost zjistit skutkový stav tak, aby mohl stanovit daň ve správné výši; při zjišťování rozhodných skutečností nadto není správní orgán vázán jen návrhy daňového subjektu.

Správní orgány opírají svůj závěr *de facto* jen o výpověď svědka Petra Němce, jednatele společnosti ASYNET spol. s r.o.; tato výpověď je dle žalobce křivá. Sám totiž s Petrem Němcem uzavřel rámcovou smlouvu na základě jejího zprostředkování R. P. Petr Němec se mu tehdy prokázal osobními doklady, ověřil si, že se jedná o registrovaného plátce daně; další možnosti k ověření identity osob nemá žalobce k dispozici.

Svědka P. vyslýchaly přitom správní orgány až v rámci odvolacího řízení. Je skutečností, že se jeho zástupce nemohl výslechu svědka účastnit pro zdravotní problém a klást mu tak otázky; bylo však povinností správních orgánů klást tyto otázky svědkovi tak, aby mohl odpovídat na nejasnosti, které správní orgány vyslovily a zjistit tak skutečný

průběh zpochybněných zdanitelných plnění. Této povinnosti správní orgány nedostály. Pochybily rovněž v tom, že nevyslechly svědky (pracovníky, kteří měli konkrétní práce osobně provádět), které žalobce navrhoval, neboť tito žijí na Slovensku, a to s tím, že vyslýchat slovenské občany vlastně nelze. Bylo rovněž pochybením, že jej správce daně neupozornil či nevyzval k tomu, aby svědky přivedl a nebo oznámil jejich pobyt na území České republiky. Navrhl opakování výslechu F. V., kterému hodlal při soudním jednání klást otázky.

IV.

Krajský soud žaloby zamítl; podrobně vysvětlil, proč postup žalovaného zcela odpovídá postupu zákonnému. Podle žalobcem (při daňové kontrole) předložené rámcové smlouvy o dílo, uzavřené se společností ASYNET spol. s r.o. (zhotovitelem), měla tato společnost pro žalobce provádět dílčí stavební práce-montážní, dle jeho potřeby. Provedení prací bylo zhotovitelem deklarováno na sporných dokladech – fakturách, na základě nichž si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Soud zdůraznil, že během daňového řízení však žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, jimiž by prokázal, o jaké práce se jednalo (přesto, že podle smlouvy měly být o předání díla sepsány předávací protokoly), ani blíže nekonkretizoval kdy a v jakém rozsahu měly konkrétní osoby tyto práce vykonat. Svědka Petra Němce (jednatele společnosti ASYNET spol. s r.o.) vyslýchaly správní orgány opakovaně; ten také opakovaně uvedl, že práce uvedené na dokladech jeho společnost nikdy neprováděla, za společnost vždy vyhotovoval doklady sám, avšak specifikované doklady nevystavil, žalobce nezná a faktury neodpovídají ostatně ani způsobu vedení a vystavování dokladů, jakož ani číselné řadě dokladů vedené společností ASYNET spol. s r.o.

Žalobcem navržený svědek P. byl vyslechnut v rámci odvolacího řízení; zástupce žalobce správci daně sdělil, že se (přes řádné vyrozumění) výslechu nezúčastní pro nemoc, odložení termínu výslechu si nevyžádal. Připravil se tak o možnost klást svědku otázky dle názoru žalobce potřebné, avšak správcem daně nevyslovené. K žalobě přiložil žalobce prohlášení svědka P., že pro žalobce zprostředkovával subdodávky od společnosti ASYNET spol. s r. o. a FIRECO s. r. o., přičemž zprostředkování probíhalo tak, že žalobce u něj telefonicky objednal potřebu prací, on zprávu předal Petru Němcovi, ten poskytl dělníky. Faktury od Petra Němce doručoval žalobci a od žalobce přebíral hotovost na úhradu faktur, kterou předal Petru Němcovi. Soud zdůraznil, že tyto informace však v průběhu daňového řízení nikdy nezazněly, a to ani od žalobce; ten naopak prohlašoval, že s Petrem Němcem jednal přímo.

Svědky B. a Š. správní orgány nevyslechly, neboť znaly pouze jejich adresy na Slovensku. Žalobce však přesto, že jejich adresy na území České republiky znal, je správním orgánům nesdělil.

Žalobci se tedy nepodařilo unést důkazní břemeno, které jej dle § 31 odst. 9 daňového řádu, jakož i dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, stíhalo.

V.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce včas kasační stížnosti, s důvody podřaditelnými pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

V kasačních stížnostech (velmi strohých a svým obsahem na samém pokraji projednatelnosti) žalobce uvedl, že správce daně neobeslal zmocněnce žalobce J. T. a vedl dvě řízení současně (s M. M.), což způsobilo nepřehlednost daňového řízení. Tyto námitky však žalobce předestřel až v kasační stížnosti, aniž by je dříve uvedl v žalobě. Těmito kasačními námitkami se proto nebude Nejvyšší správní soud dle § 104 odst.4 s. ř. s. zabývat.

V dalších kasačních bodech pak žalobce zdůraznil, že správní orgány bez důvodu odmítly vyslechnout svědky, které navrhoval a výslechy předvolaných svědků byly vedeny v rozporu s povinnostmi správce daně. Obecně uvedl, že porušena byla i zásada volného hodnocení důkazů, jestliže některé důkazy byly pominuty a některé hodnoceny v neprospěch žalobce.

Soud dle žalobce nesprávně hodnotil výpověď svědka P., zejména jeho vztahy se svědkem Němcem a jejich vzájemné dluhy. Závažnou vadu spatřuje žalobce v nepřezkoumatelnosti rozsudku v části, zabývající se žalobní námitkou nepředvolání svědků B. a Š. Podotkl, že dodatečně zašle ještě další odůvodnění kasační stížnosti a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

VI.

V doplnění kasačních stížností žalobce navrhl přiznání odkladného účinku těmto stížnostem. O těchto návrzích však Nejvyšší správní soud zvláště nerozhodoval, neboť rozhodl již ve věcech samých.

VII.

Žalovaný důvodnost kasačních stížností popřel, setrval na důvodech obsažených ve vyjádřeních k žalobám a navrhl, aby soud kasační stížnosti zamítl. Uvedl zároveň, že vyhověl žalobcově žádosti o posečkání s placením daně, a to do doby rozhodnutí věcí Nejvyšším správním soudem.

VIII.

Vzhledem k tomu, že žaloby i kasační stížnosti jsou shodné, neboť svými důvody míří do neuznání shodných daňových dokladů pro účely výpočtu obou daní, soud obě věci pro řízení o kasačních stížnostech spojil dle § 39 odst. 1 s. ř. s. pro skutkovou souvislost věcí ke společnému projednání.

IX.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

X.

Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že kasační stížnost, jako mimořádný opravný prostředek je vystavěna především na principu nutného konkrétního tvrzení, neboť jen tímto způsobem je umožněno soudu přezkoumat napadené rozhodnutí v tvrzených mezích a na druhé straně rovněž umožněno protistraně v rámci zachování rovnosti před soudem zaujmout ve svém vyjádření k takto formulovaným jasným kasačním námitkám své stanovisko. Jasně vyjádřené konkrétní výtky stěžovatele proti postupu protistrany či rozhodujícího soudu jsou předpokladem porozumění předmětu sporu. Obecně namítané vady nemůže ani Nejvyšší správní soud na místo stěžovatele sám aktivně vyhledávat, protože vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží na stěžovateli v důsledku dispoziční zásady, která ovládá řízení o kasační stížnosti. Hodlal-li žalobce odůvodnění kasační stížnosti rozhojnit, jak uvedl, pak tak měl v dostupné době učinit. Kasační stížnost žalobce podal ke krajskému soudu dne 13. 12. 2009, ke dni rozhodnutí, po uplynutí více jak čtvrt roku však žádné doplnění odůvodnění soudu nezaslal. Nejvyšší správní soud tedy vycházel z obsahu kasační stížnosti, která mu byla předložena; ta obsahuje zákonem předpokládané náležitosti (§ 106 s. ř. s.) a je proto s to vyvolat v mezích kasačních bodů přezkoumání pravomocného rozhodnutí krajského soudu.

XI.

Tvrzeními, kterými je oprávněn se pro jejich konkrétnost Nejvyšší správní soud zabývat, je námitka nesprávné interpretace svědecké výpovědi svědka P. (žalovaným i soudem), a dále námitka nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí ve věci žalobní námitky nesprávného odmítnutí výslechu svědků Š. a B., pracovníků, kteří měli některé sporné práce pro žalobce provádět.

V tomto ohledu je podstatné a ze zprávy o daňové kontrole (č. j. 43239/06/27930/5150, daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2004) plyne, že v průběhu daňové kontroly navrhl žalobce výslech svědků P., Š., B., V. Správce daně dožádal Finanční úřad Brno-venkov o provedení výslechu svědka P. Ten se však omluvil s tím, že náhle odjíždí do Jihoafrické republiky. V průběhu daňové kontroly tedy jeho výslech proveden nebyl. Výslech svědka Petra Němce byl proveden již dříve, žalobce přes oznámení o výslechu nevyužil své možnosti klást mu otázky. Výslech svědků Š. a B. správce daně neprovedl s odůvodněním, že jejich výpovědí by jednak nebylo možno nahradit chybějící evidence, správci daně není ani známo, kde se tyto osoby zdržují, na území České republiky nejsou zaneseny v registru daňových subjektů. K dotazu správce daně, zda-li má další důkazy, kterými by mohl svá tvrzení podpořit, žalobce uvedl, že je bude mít, nebude však nic upřesňovat, uvidí se, až co bude obsahem zprávy z kontroly.

Opakovaný výslech svědka Němce a výslech svědka P. proběhl v rámci odvolacího řízení. Svědek P. byl vyslechnut dožádaným správcem daně, Finančním úřadem Brno-venkov, o jeho průběhu byl vyrozuměn zástupce žalobce. Ten správci daně písemně sdělil, že pro nemoc netrvá na své účasti při výsleších svědků P., Němce, V., žádá však o zaslání kopií protokolu o výsleších na uvedenou adresu.

V žalobě žalobce brojil proti postupu správních orgánů, uvedl, že svědka P. vyslýchaly přitom správní orgány až v rámci odvolacího řízení. Je skutečností, že se

nemohl jeho zástupce výslechu svědka účastnit pro zdravotní problém a klást tak svědkovi otázky; bylo však povinností správních orgánů klást svědkovi takové otázky, aby mohl odpovídat na nejasnosti, které správní orgány vyslovily a zjistit tak skutečný průběh zpochybněných zdanitelných plnění.

Krajský soud na tuto námitku reagoval na straně 10 napadeného rozsudku; uzavřel, že se žalobce sám zbavil možnosti klást svědkovi otázky a nelze tak vytýkat správnímu orgánu, že nepoložil svědku otázky, které považoval za správné žalobce. K žalobě přiloženému prohlášení svědka P., že *„pro žalobce zprostředkovával subdodávky od společnosti ASYNET a FIRECO, s.r.o., přičemž zprostředkování probíhalo tak, že žalobce u něj telefonicky objednal potřebu prací, on zprávu předal Petru Němcovi, ten poskytl dělníky; faktury od Petra Němce doručoval žalobci a od žalobce přebíral hotovost na úhradu faktur, kterou předal Petru Němcovi"*, soud zdůraznil, že tyto informace však v průběhu daňového řízení nikdy nezazněly, a to ani od žalobce, ten naopak prohlašoval, že sám jednal přímo s Petrem Němcem. V tom se výpovědi žalobce a svědka P. dokonce rozcházejí. Vzájemné dluhy svědků P. a Němce soud nehodnotil, pouze je zmínil. Jestliže krajský soud žalobcovu námitku nesprávně posouzené výpovědi svědka P. odmítl jako nedůvodnou, pak Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu ztotožnil.

Kasační námitce, týkající se nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí k námitce nepředvolání k výslechu slovenských dělníků, svědků Š. a B., Nejvyšší správní soud rovněž nepřisvědčil.

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Eventuální neprovedení důkazu je nutno řádně odůvodnit [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, www.nssoud.cz; srov. též judikaturu Ústavního soudu, např. nález ze dne 21. 3. 2002, sp. zn. I. ÚS 55/01 (N 36/25 SbNU 279), http://nalus.usoud.cz].

K této žalobní námitce soud uvedl, že svědky B. a Š. správní orgány nevyslechly, neboť znaly pouze jejich adresy na Slovensku. Žalobce však přesto, že jejich adresy na území České republiky znal, je správním orgánům nesdělil.

Lze přitakat žalobci v tom, že je jistě povinností správce daně, který vede daňové řízení (§ 7 odst. 1 daňového řádu) aktivně spolupůsobit při dohledání kontaktů na navržené svědky, případně vyzvat žalobce ke sdělení kontaktů, pokud je má k dispozici, na druhé straně je však povinností daňového subjektu, jehož tíží důkazní břemeno, aktivně sám tyto kontakty správci daně sdělit.

V souzeném případě však již ve zprávě z daňové kontroly správce daně správně uzavřel, že výpovědi těchto svědků, by nemohly nahradit chybějící doklady a proto od jejich výslechu či dalšího aktivního pátrání po jejich pobytu na území České republiky upustil. S tímto závěrem se ztotožnil i Nejvyšší správní soud. Na tomto místě soud připomíná, že vždy při hodnocení důkazní situace je rovněž třeba mít na paměti, že zpravidla 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 vší 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, popřípadě § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz). Žalobcovo tvrzení nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v tomto ohledu též neobstojí.

Ačkoliv to již není v daném případě pro věc samu podstatné, Nejvyšší správní soud nesdílí dílčí názor žalovaného, že nelze provádět výslech svědků ve Slovenské republice pro účely daňového řízení vedeného v České republice. Tuto možnost (byť v omezeném rozsahu) umožňuje zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, v aktuálním znění.

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

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalovanému, ač ve sporu úspěšnému, náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 13. dubna 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu