ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **R. K.**, zastoupený JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem Soudní 1, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Af 84/2011 - 43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 2. 2012, č. j. 31 Af 84/2011 - 43, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „stěžovatel“) ze dne 20. 6. 2011, č. j. 3794/11-1300-608554, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 10. 2010, č. j. 51835/10/253921608690, jímž byla účastníku řízení doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí 2006 ve výši 184.114 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že účastník řízení jako zhotovitel, uzavřel dne 6. 1. 2004 s Mgr. M. P. jako objednatelkou smlouvu o dílo na stavební práce a kompletní rekonstrukci rodinného domu v R., D. V. 83, přičemž cena za dílo byla sjednána ve výši 3.473.000 Kč. V průběhu daňové kontroly předložil účastník řízení správci daně zápis ze dne 26. 4. 2006 o předání a převzetí stanoviště a hotového díla, v němž byl jako zhotovitel uveden účastník řízení a jako objednatelka (investor) Mgr. M. P. Dále v něm bylo konstatováno: „Převzato staveniště. Po kompletním dokončení stavby včetně odstranění závad a nedodělků bude stavba předána investoru.“ Na základě této listiny správce daně i stěžovatel dovodili, že k uvedenému datu

byla objednateli předána část prací podle smlouvy o dílo, tedy že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil, protože předmětný zápis je sice dokladem o předání a převzetí díla, ale jeho obsah je dále neurčitý a nejasný. Nelze z něho dovodit, jaké práce byly vlastně provedeny, a hlavně kdo a komu staveniště předával, když je v něm pro interpretaci úkonů týkajících se převzetí stanoviště použit trpný rod. Není tedy zřejmé, zda toto stanoviště předávala objednatelka účastníku řízení jako zhotoviteli k provádění stavebních prací nebo naopak účastník řízení předával staveniště po dokončení díla objednatelce. Pokud je v kolonce „stav staveniště" uvedeno „po kompletním dokončení stavby včetně odstranění závad a nedodělků bude stavba předána investoru", lze z tohoto dovozovat, že staveniště bylo předáno před provedením díla za účelem provedení prací, neboť pak měla být „stavba předána investoru". S ohledem na obsah předmětného zápisu tak krajský soud dovodil, že jej nelze považovat za důkaz o předání díla, a tudíž ani den 26. 4. 2006 nelze považovat za den uskutečnění zdanitelného plnění. Poukazoval-li účastník řízení na zápis o předání díla sepsaný s firmou RIMA, s. r. o., krajský soud zjistil, že obsah obou zápisů je totožný vyjma uvedení zhotovitele (místo účastníka řízení byla uvedena firma RIMA, s. r. o.) a data předání (místo 26. 4. 2006 bylo uvedeno 1. 5. 2006). Nicméně ani tento zápis nemohl vnést do předmětu sporu jasno. Na základě takto zjištěného skutkového stavu krajský soud konstatoval, že výsledek důkazního řízení nemůže vést k závěru, že zdanitelné plnění se uskutečnilo k datu 26. 4. 2006. Nebylo totiž zjištěno, kdy k předání díla účastníkem řízení vůbec došlo, když zápis ze dne 26. 4. 2006 je důkazem nejasným, a možno říci i zmateným. Průběh důkazního řízení nesvědčí ani ve prospěch závěru, že by se zdanitelné plnění na základě smlouvy o dílo vůbec uskutečnilo. Skutkové okolnosti ohledně předání díla musí být proto znovu předmětem důkazního řízení a stěžovatel tak musí svůj závěr, že účastníku řízení vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, prokázat. Dále z předloženého znaleckého posudku nelze dovodit, že by rozsah zdanitelného plnění odpovídal ceně uvedené znalcem. Stěžovatel k částce, jež měla činit předmět daně, sice dospěl na základě hodnocení nejen tohoto listinného důkazu, ale i výpovědi svědka J. K., nicméně krajský soud má za to, že tato svědecká výpověď může sice vyvolávat pochybnosti o tom, že by některé stavební práce mohly být prováděny svépomocí, nicméně jednoznačně neprokazuje, že by tyto práce byly provedeny pouze účastníkem řízení či jeho zaměstnanci. I pokud jde o stanovení rozsahu zdanitelného plnění, bylo důkazní řízení provedeno správcem daně i stěžovatelem ne zcela dostatečným způsobem a jeho výsledek tak nemůže svědčit ve prospěch závěru, že základ daně z přidané hodnoty byl stanoven ve výši odpovídající požadavkům zákona č. 235/2004 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o DPH").

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž namítal, že zápis ze dne 26. 4. 2006 o předání a převzetí staveniště a hotového díla, v němž byl identifikován název díla, jako zhotovitel uveden účastník řízení a jako objednatelka Mgr. M. P., je relevantním důkazem o datu uskutečnění zdanitelného plnění. Krajský soud hodnotil předmětný zápis pouze formalisticky, bez logických souvislostí s ostatními důkazními prostředky a tvrzením zhotovitele a objednatelky. Ze správního spisu plyne jednoznačně, že objednatelka uzavřela následně dne 5. 5. 2006 smlouvu o dílo s firmou RIMA, s. r. o., z čehož lze dovodit, že zhotovitel dne 26. 4. 2006 musel předat nedokončené dílo Mgr. M. P., nikoli naopak. Tuto skutečnost potvrdil i zhotovitel ve vyjádření v průběhu daňové kontroly a Mgr. M. P. v

protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2010. Navíc stěžovatel opětovně upozornil, že datum dílčí kolaudace díla 9. 6. 2004 není pro datum uskutečnění zdanitelného plnění relevantní, neboť je nutné aplikovat speciální úpravu, která dopadá na smlouvy o dílo. Pokud jde o rozsah předaných prací, zhotovitel předložil jako důkazní prostředek znalecký posudek č. 5393-69/10, přičemž bylo úkolem znalce ocenit rozsah provedených prací. Znalec vyčíslil provedené práce částkou 3.456.829,28 Kč. Přitom smlouva o dílo byla uzavřena na částku 3.473.000 Kč. Účastník řízení svá tvrzení, že práce provedl v menším rozsahu a ostatní práce byly provedeny svépomocí, nedoložil žádnými důkazními prostředky a své důkazní břemeno neunesl. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle ust. § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, je plátce povinen přiznat daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň. Podle odst. 7 písm. a) citovaného ustanovení se v ostatních případech zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem převzetí a předání díla nebo jeho dílčí části při zdanitelném plnění uskutečněném podle smlouvy o dílo.

Podle obsahu správního spisu účastník řízení uzavřel s Mgr. M. P. dne 6. 1. 2004 smlouvu o dílo na provedení stavebního díla – kompletní rekonstrukce domu č. 83 v obci D. V., přičemž cena díla byla sjednána n ve výši 3.473.000 Kč. Dne 25. 5. 2004 podala Mgr. P. na Městský úřad, odbor výstavby Rychnov nad Kněžnou žádost o vydání dílčího kolaudačního rozhodnutí na stavbu „Stavební úpravy a přístavba čp. 83 v D. V., změna užívání I.NP pro podnikání, přípojka vody, kanalizační, elektro“. Této žádosti městský úřad dne 9. 6. 2004 vyhověl, protože nezjistil vady a nedodělky bránící v užívání dílčí části stavby - II. nadzemního podlaží a v I. nadzemním podlaží zádveří a schodiště. Dne 30. 9. 2004 požádala Mgr. P. o prodloužení lhůty k dokončení stavby „Stavební úpravy a přístavba čp. 83 v D. V., změna užívání I.NP pro podnikání, přípojka vody, kanalizační, elektro, NTL plynu a zpevněné plochy“ z důvodu nedostatku finančních prostředků. Lhůta byla Městským úřadem, odborem výstavby Rychnov nad Kněžnou prodloužena do 31. 10. 2007. Dne 5. 5. 2006 uzavřela Mgr. M. P. smlouvu o dílo na provedení stavebního díla – kompletní rekonstrukce domu D. V. 83 se zhotovitelem RIMA, s. r. o. za dohodnutou cenu 2.356.000 Kč. Dne 26. 4. 2006 je datován „Zápis o předání a převzetí staveniště a hotového díla“, který je podepsán za objednatele Mgr. M. P. a za zhotovitele účastníkem řízení. Tento zápis obsahuje mimo jiné text: „Stav na staveništi ke dni předání stavby díla: Převzato staveniště. Po kompletním dokončení stavby včetně odstranění závad a nedodělků bude stavba předána investoru.“ Na třech stvrzenkách účastník řízení potvrdil svým podpisem, že dne 31. 12. 2006 přijal od Mgr. M. P. zálohy ve výši 390.000 Kč, 380.000 Kč a 400.000 Kč. Na výzvu správce daně ze dne 3. 2. 2009 účastník řízení sdělil, že v roce 2006 byly prováděny dokončovací práce na odstranění kolaudačních závad,

nedodělků bytu. Tyto práce prováděl sám a předal je dne 26. 4. 2006, což doložil zápisem o předání. Na základě obsahu „Zápis o předání a převzetí staveniště a hotového díla“ ze dne 26. 4. 2006 dospěl správce daně k závěru, že k tomuto dni došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, neboť účastník řízení předal objednatelce dílčí část prací na zakázce. Proto vyzval účastníka řízení, aby ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) doložil a prokázal, jaké práce byly k tomuto dni provedeny, v jaké výši bylo zdanitelné plnění uskutečněno a zda se jednalo o zdanitelné plnění se sníženou sazbou daně. Na tuto výzvu účastník řízení sdělil, že ke dni 26. 4. 2006 byly provedeny dokončovací práce na odstranění kolaudačních závad a nedodělků bytu a jednalo se o plnění se sníženou sazbou. Odkázal na fakturu č. 2005518, která není součástí správního spisu. Správce daně vyzval účastníka řízení, aby doložil a prokázal, v jaké výši předal ke dni 26. 4. 2006 Mgr. M. P. dílčí část prací na zakázce, pokud se nejednalo o zdanitelné plnění ve výši 1.170.000 Kč. K tomu účastník řízení uvedl, že veškeré práce byly provedeny v roce 2004 a k faktickému předání a převzetí došlo kolaudací v roce 2004. Ústně došlo k omezení rozsahu díla, neboť Mgr. M. P. část původně sjednaného díla prováděla svépomocí. V roce 2005 a 2006 účastník řízení prováděl pouze práce na odstraňování závad zjištěných při kolaudaci. V roce 2006 nedošlo k žádnému zdanitelnému plnění podle uzavřené smlouvy o dílo a na základě dohody smluvních stran byla smlouva o dílo ukončena a byla uzavřena nová smlouva o dílo mezi firmou RIMA, s. r. o. a Mgr. M. P. Pokud se jedná o částku 1.170.000 Kč, tato byla poskytnuta Mgr. M. P. jako záloha na budoucí možné práce a v průběhu roku 2008 ji účastník řízení Mgr. M. P. vrátil tak, jak to dovolovaly jeho finanční podmínky. Podle posudku ze dne 24. 6. 2010 zpracovaného znalcem Miroslavem Havlíkem, byl rozsah prací provedených na domě čp. 83 ke dni 1. 1. 2004 oceněn částkou 3.456.829,28 Kč. Znalec uvedl, že rozsah prací stanovený k tomuto dni je totožný k datu 26. 4. 2006. Dále uvedl, že vycházel z projektové dokumentace 03/2003, informací od zhotovitele, prohlídky nemovitosti a dílčího kolaudačního rozhodnutí ze dne 9. 6. 2004. Podle výpovědi svědkyně Mgr. M. P. byla rekonstrukce domu zahájena v roce 2003, v červnu 2004 byla kolaudace a v srpnu 2004 se nastěhovali. V roce 2003 a 2004 prováděla práce částečně firma účastníka řízení (v rozsahu cca 350.000 – 400.000 Kč) a částečně bylo stavěno svépomocí. Další práce probíhaly až v době, kdy je převzala firma RIMA, s. r. o., což bylo asi v květnu 2006. Ohledně ceny sjednané ve smlouvě o dílo se s účastníkem řízení ústně dohodla, že tato nebude dodržena z důvodu nedostatku finančních prostředků a práce budou provedeny jen v rozsahu 350.000 Kč. V roce 2006 nebyly žádné práce prováděny, až pak firmou RIMA, s. r. o. Svědek J. K. uvedl, že prováděl stavební dozor při stavebních úpravách prováděných na domě v D. V. čp. 83. Dále uvedl, že projektová dokumentace byla vypracována začátkem roku 2003. Od počátku byla stavba řešena svépomocí, proto byl stavebním úřadem pověřen jako osoba odpovědná za správné technické provedení stavby. První etapa probíhala tak, že účastník řízení zadal brigádníkům (studenti, kamarádi, důchodci) pokyny a pak řešil svoji činnost. Na stavbě se podíleli i odborníci (zedník, tesař, pokrývač). Ke dni dílčí kolaudace byla hotova podkrovní část domu sloužící k bydlení, provozovna byla v hrubém stavu.

Na základě takto zjištěného skutkového stavu nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu dospět k závěru, že ke dni 26. 4. 2006 došlo k předání díla nebo jeho části. Zákon o dani z přidané hodnoty neváže uskutečnění zdanitelného plnění na sepsání protokolu o předání a převzetí díla, případně bezvadnost díla. K uskutečnění zdanitelného

plnění dojde ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty předáním a převzetím díla nebo dnem jeho zaplacení, a to tím, který nastal dříve (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2006, č. j. 5 Afs 15/2005 – 65, publ. pod č. 1621/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). V daném případě je nepochybné, že k předání části díla, a sice II. nadzemního podlaží a části I. nadzemního podlaží domu v D. V. čp. 83, určeného k bydlení, došlo v průběhu roku 2004, což je prokázáno výpovědí svědkyně Mgr. M. P. a rovněž obsahem dílčího kolaudačního rozhodnutí ze dne 9. 6. 2004. K faktickému předání dílčí části díla došlo v roce 2004, kdy také byla Mgr. M. P. účastníkem řízení vystavena faktura za provedení prací na této části díla v hodnotě 325.055 Kč a účastník řízení odvedl daň z přidané hodnoty. Předmětem přezkumu je však zdaňovací období roku 2006, kdy správce daně kontroloval, zda účastník řízení uskutečnil zdanitelné plnění na základě závazku vyplývajícího se smlouvy o dílo uzavřené dne 6. 1. 2004 s Mgr. M. P. Účastník řízení uvedl, že v roce 2006 prováděl pouze opravy na závadách, zjištěných při kolaudaci části díla a na základě dohody s Mgr. M. P. ukončil smlouvu o dílo a byla uzavřena nová smlouva o dílo mezi Mgr. M. P. a společností RIMA s. r. o. Skutkový závěr, že účastník řízení provedl v roce 2006 práce na domě čp. 83 v D. V. v hodnotě 1.170.000 Kč, dovodil stěžovatel ze zápisu o předání staveniště ze dne 26. 4. 2006. Z tohoto důkazního prostředku však daný závěr učinit nelze.

Důvodná není ani stížní námitka, že krajský soud hodnotil obsah zápisu o předání staveniště ze dne 26. 4. 2006 formalisticky. Krajský soud hodnotil tento důkazní prostředek v souladu s ust. § 132 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s jednotlivě i ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky a dospěl ke správnému závěru, že obsah zápisu je nejasný a sám o sobě neprokazuje uskutečnění zdanitelného plnění. Ze zápisu není zřejmé, zda ke dni 26. 4. 2006 došlo k předání staveniště v I. nadzemním podlaží domu v tom stavu, v jakém bylo ke dni kolaudace v roce 2004, nebo zda v mezidobí byly provedeny nějaké práce. Také svědeckou výpovědí Mgr. M. P. nebylo prokázáno, že dne 26. 4. 2006 jí bylo účastníkem řízení poskytnuto zdanitelné plnění.

Také závěry krajského soudu vyslovené ke svědecké výpovědi J. K. a znaleckému posudku ze dne 24. 6. 2010 jsou správné. Podle výpovědi tohoto svědka některé práce probíhaly v roce 2003 a 2004 svépomocí. K pracem prováděným v roce 2006 pak svědek dotazován nebyl. Také z obsahu znaleckého posudku nelze seznat, zda a v jaké hodnotě byly prováděny práce v roce 2006 práce na domě v D. V. č. p. 83. Závěr znalce, že rozsah prací stanovený ke dni 1. 1. 2004 je totožný k datu 26. 4. 2006, je nejasný. Proto k posouzení jeho smyslu by bylo nutné případně vyslechnout znalce, pokud to shledá stěžovatel účelným.

Nejvyšší správní soud pouze koriguje závěr krajského soudu tak, že správce daně a stěžovatel neunesli své důkazní břemeno. Za daného stavu skutkových zjištění nelze závěr, zda účastník řízení, případně správce daně, resp. stěžovatel, unesli či neunesli své důkazní břemeno v daňovém řízení, vyslovit. Daňový subjekt má důkazní břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které sám tvrdí. V první řadě je třeba, aby správce daně měl prokazatelně zjištěno, co vlastně účastník řízení ve vztahu k stavením pracím na domě Mgr. M. P. tvrdí. Tím je totiž vymezen i okruh skutečností, které jsou předmětem jeho důkazní povinnosti. Tvrdí-li, že určité části stavebních prací neprováděl jako fyzická osoba - podnikatel (např. proto, že je prováděla Mgr. M. P. svépomocí, za pomoci známých

či brigádníků nebo i účastníka řízení, avšak ne jako podnikatele, nýbrž na základě jejich přátelského nebo osobního vztahu), je povinen svá tvrzení prokázat, pokud by správce daně tato jeho tvrzení zpochybnil za použití jiných důkazních prostředků.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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 stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníku řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 4. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu