

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **P. S.,** zastoupený JUDr. Františkem Derikem, advokátem se sídlem Pardubice, Jana Palacha 1552, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31 (dříve Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17), o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 7. 7. 2011, č. j. 4098/11-1300-603995, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 7. 2012, č. j. 31 Af 89/2011 - 32,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 7. 2012, č. j. 31 Af 89/2011 - 32, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 7. 7. 2011, č. j. 4098/11-1300-603995, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 808 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Františka Derika, advokáta se sídlem Pardubice, Jana Palacha 1552.

Odůvodnění:

Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 7. 7. 2011, č. j. 4098/11-1300-603995, zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 28. 1. 2011, č. j. 214027/10/248913608089 a č. j. 214127/10/248913608089 a tato rozhodnutí potvrdilo.

Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové výše označeného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové (dále také jen „krajský soud). Krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem ze dne 24. 7. 2012, č. j. 31 Af 89/2011 - 32, žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobce do daňové evidence pro daně z přidané hodnoty nezahrnul částky, které vyfakturoval a převzal od T. I. v celkové výši 1 715 000 na základě smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2006. Bylo na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, tedy že se zdanitelné plnění popsané v uzavřené smlouvě uskutečnilo, případně kdy se tak stalo. Podle krajského soudu si správce daně kromě smlouvy o dílo a dokladů o vyfakturování a převzetí dohodnuté úhrady opatřil i dílčí kolaudační rozhodnutí, které potvrdilo užívání stavby – komunikace, na jejíž výstavbě se měl žalobce podílet podle smlouvy o dílo, a která byla dostavěna a zkolaudována dne 22. 11. 2007 na základě žádosti T. I. ze dne 22. 11. 2007. Tím správce daně dostál své povinnosti podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Dále bylo na žalobci, aby doložil, že došlo ke změně smlouvy, nebo k odstoupení od smlouvy, avšak žalobce žádné důkazy v tomto směru nepředložil ani nenavrhl. Žalobce tak neprokázal, že práce dohodnuté ve smlouvě o dílo ze dne 1. 2. 2006 neprovedl, případně že je provedl v jiném než dohodnutém rozsahu a neunesl tak svoje důkazní břemeno. Správce daně nepochybil, když žalobci částku 1 715 000 zahrnul do základu daně na výstupu. Žalobu žalobce shledal krajský soud nedůvodnou.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále také „stěžovatel“) dne 25. 9. 2012 blanketní kasační stížnost, kterou doplnil o důvody dne 24. 10. 2012. Kasační stížnost podal z důvodu a) nezákonnosti napadeného rozsudku, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky b) vad řízení před správním orgánem spočívajících v nesprávně zjištěném skutkovém stavu a c) vad řízení před krajským soudem. Podle krajského soudu je zásadní skutečnost, že stěžovatel nevznesl žádné věcné námitky proti prozatímnímu kolaudačnímu rozhodnutí Magistrátu města Pardubice ze dne 11. 12. 2007, č. j. OD6.75.2/07/ Moce 9/06, na část komunikace. Stěžovatel nebyl účastníkem kolaudace ani dotčenou osobou. Na žádné části této stavby se nepodílel, v opačném případě by musel stavebnímu úřadu předložit dokumentaci k provedení stavby. Bez tohoto doložení by neproběhla ani dílčí kolaudace vozovky. V záznamech stavebního úřadu není zmínka o tom, že by stavbu, byť částečně, provedl stěžovatel. V tomto směru poukázal už na své tvrzení v odvolání. U správce daně stěžovatel rozporoval kolaudační rozhodnutí, správce daně si však další skutečnosti a důkazy, které by vedly k jeho tvrzení, že stěžovatel stavební práce provedl, neopatřoval, ani nijak dále nezkoumal. Krajský soud se zcela nesprávně ztotožnil s nedostatečnými důkazy předloženými správcem daně. V napadeném rozsudku uvádí, že stěžovatel nezahrnul do evidence pro daňové účely (DPH) přijaté platby na zálohy ve výši 1 000 000 Kč a 715 000 Kč a neodvedl z těchto přijatých plateb DPH. To krajský soud považuje za porušení zákona. Stěžovatel však již v žalobě uvedl odkaz na § 21 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle něhož vystavení zálohových faktur a přijetí platby osobou povinnou k dani, která nevede účetnictví, ale jen daňovou evidenci, není uskutečnění plnění s povinností odvést daň. Stěžovatel poukázal na § 14 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Ke dni zdanitelného plnění je daňový subjekt povinen vystavit daňový doklad, přiznat daň, zahrnout ji do daňového přiznání a odvést ji do státního rozpočtu. Vzhledem k tomu, že ani jedna podmínka daná

výše citovanými ustanoveními nebyla ze strany stěžovatele naplněna, nevznikla mu povinnost daň přiznat a odvést.

Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně splnil svoji povinnost podle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a prokázal uskutečnění zdanitelného plnění, to je provedení stavebního díla v hodnotě včetně DPH 1 715 000 Kč tím, že si opatřil kolaudační rozhodnutí, a vydané a uhrazené zálohové faktury. V případě, že správce daně uzavřel, že služba byla provedena a tedy nastalo zdanitelné plnění, které není uvedeno v daňovém přiznání, dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, se přenáší důkazní břemeno na správce daně. Důkazy, které měl k dispozici, správce daně ale nemohl nijak prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Neobstojí domněnky, že stavební dílo mohlo být dodáno, neboť byla předem uzavřena smlouva o dílo. Uzavření smlouvy o dílo není důkazem provedení díla. Správce daně nezískal a také nepředložil žádné konkrétní důkazy o tom, že se stěžovatel na stavbě vyskytoval, nebo dodával materiál, nebo že by tam pracovali pracovníci subdodavatelské firmy stěžovatele, nebo že by stavbu nějakým způsobem předával, nebo že v daňové evidenci stěžovatele jsou zachyceny doklady nebo jiné listiny svědčící o dodání nebo alespoň podílu dodání služby. Získat tyto důkazy bylo na správci daně, protože tvrdil, že služba byla poskytnuta. Správce daně se nezeptal ve své vyhledávací činnosti pana I., zda takový rozsah díla byl dodán, ačkoliv to byla jeho povinnost, neboť důkazní břemeno leželo na něm.

Vzhledem k tomu, že předmět smlouvy o dílo nebyl naplněn a drobné konzultační služby nebylo možno považovat za zahájení prací dle smlouvy, byly v průběhu roku 2009 a 2010 zvažovány možnosti úpravy předmětu díla, které se nakonec nerealizovaly a poskytnuté zálohy byly vráceny, jak se správce daně přesvědčil v daňové evidenci roku 2010 a tím smlouva zanikla. O tom, že finanční prostředky za zálohové faktury nebyly vyčerpány, a to koncem roku 2009 a 2010 již musely být, byl správce daně informován, viz úřední záznam ze dne 24. 11. 2009 č. j. 192323/09/248591604560. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem správce daně, s nímž se ztotožnil krajský soud, totiž, že vrácení přijatých záloh je pouhou spekulací.

Krajský soud neuznal námitku stěžovatele, že nenakoupil žádný materiál, ani neuzavřel smlouvu o subdodávkách, za důvodnou, neboť záleží na stěžovateli, zda si uplatní nákup tohoto materiálu do nákladů a uplatní daň na vstupu. Stěžovatel připouští, že uplatnění DPH na vstupu je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností, ale poukazuje na nelogičnost toho, že by tak neučinil, protože nákup materiálu pro tuto stavbu by představoval uplatnění odpočtu DPH v hodnotě asi 204 000 Kč. Zcela nelogická je úvaha krajského soudu, že by z uskutečněného díla v hodnotě 1 715 000 Kč přiznával daň z příjmů fyzických osob minimálně 350 000 Kč, když po uplatnění výdajů by vznikla povinnost přiznat daň pouze asi 105 000 Kč. Jen z tohoto případu by měl stěžovatel finanční ztrátu 450 000 Kč. Jako důkaz svědčící ve prospěch tvrzení stěžovatele bylo možno použít svědeckou výpověď, či čestné prohlášení pana I. o tom, že stavbu kanalizační přípojky včetně stavebních úprav provedl sám na své náklady.

Kasační stížností se stěžovatel domáhal zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, respektive i zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 15. 11. 2012. Zcela se ztotožnil s právním posouzením věci, které učinil krajský soud. Ve věci doměření daně bylo postupováno v naprostém souladu s platnou a účinnou právní úpravou. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že správce daně neunesl v průběhu daňové kontroly své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a že krajský soud nezohlednil zásadu materiální pravdy. V průběhu daňové kontroly byl správcem daně zjištěn nesoulad v účetnictví stěžovatele, když stěžovatel vystavil zálohové faktury na stavební práce podle uzavřené smlouvy o dílo, ale částky z faktur nezahrnul v evidenci pro účely DPH. Správce daně proto začal zjišťovat okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Zde považuje žalovaný za důležité podotknout, že správce daně není jediný, kdo nese v průběhu daňové kontroly břemeno důkazní. Ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků ukládá daňovému subjektu povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Pokud tedy stěžovatel tvrdil, že práce byly provedeny v menším rozsahu, případně pak svou výpověď změnil na tvrzení, že práce nebyly provedeny vůbec, dané finanční prostředky jsou vrácením půjčky a poskytnuté zálohy budou vráceny v plné výši v roce 2010, měl povinnost tato svá tvrzení dokázat. Vzhledem k tomu, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly svá tvrzení opakovaně měnil, přičemž žádné z těchto tvrzení nepodložil žádnými důkazy, využil správce daně důkazní prostředky, které si sám obstaral a jimi prokázal uskutečnění zdanitelného plnění.

Stěžovatel byl v průběhu opakovaně seznámen se zjištěními správce daně i se závěry, které správce daně na základě těchto zjištění učinil. Měl tedy dostatek možností svá tvrzení doplnit a hlavně doložit vhodnými důkazními prostředky. Pokud nyní stěžovatel namítá, že jako důkaz svědčící ve prospěch jeho tvrzení bylo možné použít např. svědeckou výpověď, či čestné prohlášení pana I., musí žalovaný konstatovat, že pokud stěžovatel chtěl provést tyto důkazy, měl je navrhnout v průběhu daňové kontroly, nebo nejpozději v odvolacím řízení. Soudní řízení je řízení přezkumné, nikoliv nalézací, a proto v jeho průběhu nelze provádět důkazy, které mohly být navrženy již v řízení před správcem daně. Žalovaný má tedy za to, že správce daně splnil svou zákonnou povinnost a opatřil dostatek důkazů prokazujících, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Krajský soud se tak mohl s těmito důkazy ztotožnit. Skutečnost, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, tedy žádným způsobem nedoložil svá tvrzení, nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu, či snad rozsudku krajského soudu. V kasační stížnosti stěžovatel cituje část ustanovení § 14 odst. 1 zákona o DPH, a uvádí, že nebyla naplněna ani jedna podmínka daná tímto ustanovením, a proto krajský soud postupoval v rozporu s platnými ustanoveními zákona. Žalovanému není z této stížní námitky zřejmé, k jakému konkrétnímu porušení mělo ze strany krajského soudu dojít. Citované ustanovení upravuje rozsah zdanitelných plnění ve vztahu k poskytnutí služby. K jeho porušení by tak mohlo dojít například v situaci, kdy by provedení prací stěžovatelem označil správce daně pro potřeby DPH jako dodání zboží. K ničemu takovému ale v tomto případě nedošlo a žalovaný má proto za to, že tato námitka je zcela bezpředmětná. Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud ztotožnil s nelogickou úvahou správce daně, že nenakoupení materiálu neznamená, že stěžovatel stavbu neprovedl, neboť na dani na vstupu neuplatnil nákup

tohoto materiálu. Uvádí, že takto se snad nemůže chovat nikdo z podnikatelů. Žalovaný k tomuto konstatuje, že tato stížní námitka je pouze obecného charakteru, neboť stěžovatel neuvádí, jaký má dle jeho názoru vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu. Skutečnost, že v účetnictví stěžovatele není zahrnut doklad o nákupu stavebního materiálu namítal stěžovatel ve svém odvolání a následně i v žalobě jako skutečnost, která by měla dle jeho názoru prokázat, že předmětné práce neprovedl. Odvolací orgán, stejně jako následně krajský soud, se nezabýval tím, zda nezahrnutí dokladu o koupi materiálu do daňové evidence je logickým krokem nebo jaký by mohl mít důsledky na stěžovatelovo podnikání, neboť hodnocení ekonomických aspektů stěžovatelova podnikání jim nepřísluší. Ve svém odůvodnění pouze souhlasně zkonstatovali, že nezahrnutí dokladu o koupi materiálu do daňové evidence nikterak neprokazuje, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný tedy i nadále považuje právní úvahu a závěry provedené krajským soudem a jeho napadený rozsudek č. j. 31 Af 89/2011 - 32 ze dne 24. 7. 2012 za zcela správné (po právu).

Žalovaný proto trvá na tom, že kasační stížnost, resp. důvody, které v této stížnosti stěžovatel uvádí, jsou irelevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu ustanovení § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. tuto kasační stížnost svým rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

Dříve než soud osvětlí důvody svého rozhodnutí, považuje za vhodné uvést, že původním žalovaným v řízení před krajským soudem bylo Finanční ředitelství v Hradci Králové. Po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, však tento správní orgán zanikl (§ 19 odst. 1 uvedeného zákona) a jeho agendu převzal v souladu s § 20 tohoto zákona žalovaný Odvolací finanční ředitelství.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel výslovně uplatnil v kasační stížnosti její důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. spočívající v tvrzení vady řízení před správním orgánem, neboť podle něj skutková podstata nebyla řádně zjištěna, protože správce daně nezískal a také nepředložil žádné zcela konkrétní důkazy o tom, že se stěžovatel na stavbě vyskytoval, nebo dodával materiál, nebo že by zde pracovali pracovníci subdodavatelské firmy stěžovatele, nebo že by stavbu nějakým způsobem předával, nebo že v daňové evidenci stěžovatele jsou zachyceny doklady nebo jiné listiny svědčící o dodání nebo alespoň podílu dodání služby. Získat tyto důkazy bylo na správci daně, protože tvrdil, že služba byla poskytnuta Správce

daně se nezeptal ve své vyhledávací činnosti pana I., zda a jaký rozsah díla byl dodán, přestože to byla jeho povinnost, neboť důkazní břemeno leželo na něm. Pokud tedy správce daně uzavřel, že služba byla provedena a nastalo zdanitelné plnění, které není uvedeno v daňovém přiznání, bylo podle § 31 odst. 8 zákona č. 337/2992 Sb., o správě daní a poplatků přeneseno důkazní břemeno na správce daně. Stěžovatel v kasační stížnosti také vytýká krajskému soudu, že se zcela nesprávně ztotožnil s nedostatečnými důkazy předloženými správcem daně, nevypořádal se s materiální pravdou a potvrdil prokazatelnými důkazy nedoložené dodání služby a tedy uskutečnění zdanitelného plnění.

V daném případě byla vyhledávací činnost ve smyslu § 36 zákona o správě daní a poplatků zahájena v roce 2009, daňová kontrola podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí roku 2007 podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, byla zahájena dne 10. 9. 2010, a správce daně Finanční úřad v Pardubicích rozhodl dne 15. 12. 2010, tedy vše za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. O odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí ze dne 28. 1. 2011 pak rozhodl žalovaný dne 7. 7. 2011, tedy za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011.

Podle § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění zákona č. 30/2011 Sb. (dále jen „daňový řád“), řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.

V projednávané věci bylo řízení před finančními orgány zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a dokazování bylo učiněno za účinnosti citovaného zákona, o odvolání stěžovatele, jak výše uvedeno, rozhodoval žalovaný za účinnosti daňového řádu, a měl postupovat podle tohoto zákona.

Zatímco cílem správy daní podle zákona o správě daní a poplatků bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Nutno však podotknout, že nadále je třeba mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, tak zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat. Jakkoli byl cíl správy daně vymezen v zákoně o správě daní a poplatků především s ohledem na státní fiskál, judikatura správních soudů požadavek na správnost stanovené daně jednoznačně upřednostňovala. (viz Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou, vydalo nakladatelství Leges, s.r.o., Lublaňská 4/61, Praha 2, autorky Lenka Matyášová a Marie Emilie Grossová, k § 1 odst. 2 daňového řádu)

Žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí dospěl k závěru, že smlouvou o dílo ze dne 1. 2. 2006, zálohovanými fakturami ze dne 27. 4. 2006 na 1 000 000 Kč a ze dne 28. 4. 2006 na 715 000 Kč, kolaudačním dílčím rozhodnutím veřejné účelové příjezdové komunikace v katastrálním území Staré Jesenčany, na pozemkové parcele č. 515, bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění dne 11. 12. 2007. S tímto závěrem souhlasil i krajský soud v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud se závěry shora uvedenými nesouhlasí, protože jsou předčasné.

Stěžovatel již v průběhu jednak vyhledávací činnosti a jednak daňové kontroly namítal, že obě zálohové faktury byly sice vystaveny na základě smlouvy o dílo na zhotovení představebních prací, avšak tyto práce nebyly dosud dokončeny a že rozsah díla byl i snížen (odpověď na protokol ze dne 20. 10. 2009), respektive, že se na této akci nijak a nikdy nepodílel a že se s panem I. dohodl na tom, že uvedená záloha bude postupně vrácena dle finančních možností v roce 2010 (žádost o vysvětlení k výsledkům kontroly DPH za 3. a 4. čtvrtletí 2007 ze dne 6. 12. 2010), a dále vytýkal správci daně, že nevyslechl jako svědka pana I. (doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 25. 2. 2011).

Není sporu o tom, že stěžovatel (jako zhotovitel) uzavřel dne 1. 2. 2006 smlouvu o dílo s T. I. (investorem), podle níž měl stěžovatel do 31. 5. 2006 dodat sítě na pozemcích ve vlastnictví investora označených jako pozemkové parcely č. 514, 515, 519 v k. ú. Staré Jesenčany v rozsahu cenové nabídky tvořící přílohu této smlouvy. Podle bodu II. smlouvy zhotovitel dodá investorovi dílo za vzájemně ujednanou cenu ve výši 1 715 000 Kč s tím, že cena je uvedena v cenové nabídce tvořící přílohu této smlouvy. Cenová nabídka jako příloha smlouvy je k smlouvě připojena. Není také pochyb o tom, že stěžovatel dne 26. 4. 2006 vystavil fakturu T. I. č. 260406 na zálohu I dle smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2006 na 1 000 000 Kč a dne 28. 4. 2006 fakturu na zálohu II z téhož důvodu na 715 000 Kč. Není také sporu o tom, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti (ve dnech 7. 10. až 24. 11. 2009) zjistil, že stěžovatel má v předložené daňové evidenci (peněžním deníku) za zdaňovací období roku 2006 zaevidovaný bezhotovostní příjem dne 26. 4. 2006 ve výši 1 000 000 Kč a dne 28. 4. 2006 ve výši 715 000 Kč a to oba příjmy jako příjmy pro základ daně bez DPH. Protože do pololetí 2010 vyúčtování těchto záloh nebylo provedeno, zahájil správce daně dne 10. 9. 2010 daňovou kontrolu, v jejímž rámci vyzval Magistrát města Pardubice, odbor dopravy k součinnosti podle § 34 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ke sdělení data předání do užívání veřejné účelové příjezdové komunikace v k. ú. Staré Jesenčany, na pozemku p. č. 515, na níž podle smlouvy o dílo měly být provedeny poslední stavební práce. Z odpovědi na výzvu pro správce daně vyplývalo, že na předmětné komunikaci nebyla provedena konečná kolaudace, ale komunikace byla předána do dočasného užívání dílčím kolaudačním rozhodnutím ze dne 11. 12. 2007. Z tohoto sdělení a vzhledem k ostatním důkazům správce daně osvědčil jako den uskutečnění zdanitelného plnění 11. 12. 2007.

Nejvyšší správní soud má za to, že je pouze na stranách smluvního vztahu, jaké podmínky si stanoví pro předání a převzetí díla, a stejně tak je na smluvních stranách, jak

si ve smlouvě upraví řešení situace spočívající např. v tom, že se dostanou do prodlení s plněním, nebo plnění nemohou vůbec uskutečnit, respektive jak tuto situaci následně řeší, aniž by bylo v tomto směru výslovné ujednání ve smlouvě. Za situace, kdy stěžovatel správci daně sdělil, že práce podle smlouvy o dílo nebyly dosud dokončeny a že rozsah díla byl i snížen, bylo na správci daně, aby takové tvrzení stěžovatele ověřil, tedy aby stěžovatele vyzval, aby vysvětlil toto tvrzení a aby k tvrzení stěžovatele a jeho vysvětlení vyslechl i druhou stranu smluvního vztahu, to je T. I., jehož jméno i adresa mu byly z obsahu správního spisu známy. Ani jedno z toho však správce daně neučinil, avšak vyzval Magistrát města Pardubice, odbor dopravy ke sdělení data předání do užívání veřejné účelové příjezdové komunikace v k. ú. Staré Jesenčany, na pozemku p. č. 515, a z toho, že komunikace byla předána do dočasného užívání dílčím kolaudačním rozhodnutím ze dne 11. 12. 2007 osvědčil jako den uskutečnění zdanitelného plnění 11. 12. 2007. Nezabýval se tím, zda si účastníci smlouvy o dílo dohodli dílčí plnění, aby mohlo být považováno zdanitelné plnění za uskutečněné dílčím plněním, což mu stěžovatel vytýká. Nezabýval se ani tím, zda komunikaci, která byla dílčím kolaudačním rozhodnutím předána do dočasného užívání, zhotovil stěžovatel, když je nutno souhlasit s námitkou stěžovatele, že z dílčího kolaudačního rozhodnutí nevyplývá, že komunikaci vybudoval on, respektive zda práce podle smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2006, tedy představební práce provedl on. Vybudování samotné komunikace, která byla dílčím kolaudačním rozhodnutím předána do dočasného užívání dne 11. 12. 2007, zřejmě nebylo ani obsahem smlouvy o dílo ze dne 1. 2. 2006. Stěžovatel má za to, že správce daně vycházel jen ze svých domněnek, nikoliv ze skutečnosti, pokud dospěl k závěru, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, protože v jeho daňové evidenci nejsou zachyceny doklady nebo jiné listiny svědčící o dodání nebo alespoň podílu dodání služby, takže správce daně získaným kolaudačním rozhodnutím, ve kterém není uvedeno, že se na dodání stavebního díla podílel stěžovatel, a předložením zálohových a proplacených faktur, neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění; uzavření smlouvy o dílo není podle něj ještě důkazem provedení díla.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 4 téhož ustanovení pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků stanoví, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Obdobně podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Citovaná ustanovení zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu v zásadě shodně vymezují základní otázku týkající se břemene tvrzení a břemene důkazního, tj. základních otázek daňového řízení, které je nutno zodpovědět v každém jednotlivém případě. Otázkou distribuce břemene tvrzení, ale především problematického břemene důkazního, se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud. Ten ve svém nálezu pléna ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dovodil, že § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je nutno vykládat tak, že *„nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami".* Na tento nález pléna Ústavní soud dále navázal např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005, v němž uvedl, že *„důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu."* Nejvyšší správní soud se danou problematikou rovněž zabýval, příkladmo je možno citovat rozsudek ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, uvedený pod č. 1663/2008 Sb. NSS (dostupný také na www.nssoud.cz), v němž bylo uvedeno, že důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 ZSDP stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání. V daném rozsudku bylo rovněž v souladu s judikaturou Ústavního soudu akcentováno, že důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení však není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti", tedy toho, co daňový subjekt sám netvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2012, č. j. 9 Afs 42/2011 - 65, dostupný na www.nssoud.cz). Uvedené závěry jsou plně použitelné i pro právní úpravu danou daňovým řádem.

Je tedy patrno, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Nicméně je nutno podotknout, že prokáže-li správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (§ 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu) důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (§ 92 odst. 3 daňového řádu) prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srovnej např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS a dostupný rovněž na www.nssoud.cz).

V daném případě má Nejvyšší správní soud za to, že dosud provedenými důkazy správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených

stěžovatelem. Jen na základě odpovědi Magistrátu města Pardubice, odboru dopravy o datu předání do užívání veřejné účelové příjezdové komunikace v k. ú. Staré Jesenčany, na pozemku p. č. 515, do dočasného užívání dílčím kolaudačním rozhodnutím ze dne 11. 12. 2007, nemohl správce daně osvědčit jako den uskutečnění zdanitelného plnění den 11. 12. 2007. Toto dílčí kolaudační rozhodnutí nesvědčí samo o sobě závěru, že stěžovatel dílo podle smlouvy o díle zhotovil a předal investorovi T. I. a ten dílo převzal, nesvědčí ani o hodnotě díla, o níž nesvědčí samy o sobě ani přijaté zálohy. Správce daně tak nedbal na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. Za této situace nedošlo k přesunu důkazního břemene opět na daňový subjekt-stěžovatele, který by musel svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná, protože při zjišťování skutkové podstaty správními orgány byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.). Protože tak krajský soud neučinil, naopak ztotožnil se se závěry vyslovenými v napadeném rozhodnutí, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu, a protože jak výše uvedeno, již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného a současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodl Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu. V řízení před krajským soudem nebyl stěžovatel zastoupen advokátem a vznikly mu náklady jen se zaplacením soudního poplatku 2000 Kč. V řízení před Nejvyšším správním soudem byl stěžovatel zastoupen advokátem a vznikly mu náklady jednak s tímto zastoupením a jednak se zaplacením soudního poplatku 5000 Kč. Náklady s právním zastoupením sestávají z odměny za 2 úkony právní služby, to je převzetí věci a sepis kasační stížnosti po 2100 Kč (§ 11 odst. 1 písm. a/ a d/, § 9 odst. 3, písm. f/, § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a 2 režijní paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.). Celkem činí náklady právního zastoupení 4800 Kč. Protože zástupce stěžovatele je plátce DPH, zvyšuje se odměna o 21 %, to je 1008 Kč a činí 5808 Kč. Celkem vznikly stěžovateli náklady 12 808 Kč a náhradu těchto nákladů uložil Nejvyšší správní soud žalovanému.

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

V Brně dne 13. prosince 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu