

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **J. K.**, zast. Mgr. Ing. Janem Vránou, advokátem se sídlem Na Skalce 765/17, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 3. 12. 2012, č. j. 8692/12-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 1. 2014, č. j. 10 Af 26/2013-33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci, obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 3. 12. 2012, č. j. 8692/12-1300, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Milevsku (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 4. 2012, kterými byla žalobci rozhodnutími doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007, 4. čtvrtletí 2007, 1. čtvrtletí 2008, 2. čtvrtletí 2008,

3. čtvrtletí 2008, 4. čtvrtletí 2008 a současně s tím sdělena povinnost zaplatit penále; rozhodnutí správce daně byla potvrzena.

[2] S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke dni 1. 1. 2013 se žalovaným namísto původně žalovaného stalo v řízeních navazujících na jeho rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství.

[3] Žalobu proti rozhodnutí původního žalovaného Krajský soud v Českých Budějovicích (dál jen „krajský soud“) zamítl, neboť žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění dle § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Krajský soud ve shodě s žalovaným i správcem daně uvedl, že obchodní společnosti, které měly údajně dle daňových dokladů vykonávat práce pro žalobce, neměly žádné zaměstnance, a dále osoby, které je měly při jednání zastupovat, neměly vědomost o tom, co a jak tyto společnosti vykonávaly, žalobce neznaly a nikdy s ním nejednaly.

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti proti tomuto rozsudku uvedl, že z výroku rozhodnutí původního žalovaného není patrno, vůči kterým rozhodnutím bylo odvolání zamítnuto.

[5] Původní žalovaný na jedné straně uvedl, že v průběhu daňové kontroly zjistil existenci přijatých daňových dokladů od subdodavatelů stěžovatele, na nichž bylo uvedeno, že se jednalo o pomocné stavební práce, resp. o bourací, úklidové, výkopové či přípravné práce; podpisy příjemců hotovosti však byly nečitelné. Na straně druhé však původní žalovaný dodal, že na základě dožádání místně příslušných správců daně těchto příjemců zjistil, že dotčené společnosti jsou nekontaktní, nepodaly daňová přiznání za příslušná daňová období, neměly zaměstnance a stěžovatel s nimi neuzavíral smlouvy o dílo. Tato tvrzení jsou dle stěžovatele ve zřejmém rozporu.

[6] Rozporná je i skutečnost, že původní žalovaný ve svém rozhodnutí odkazoval na svědeckou výpověď J. M., jež uvedla, že se stěžovatelem byl v kontaktu Ukrajinec jménem V., se kterým ona sama s ním dvakrát jednala, předala mu daňový doklad, převzala platbu v hotovosti a připravovala doklady na základě pokynů Z. D. a A. G.. Správce daně i původní žalovaný, přestože její výpověď shledali věrohodnou, tento důkaz vyhodnotili tak, že neprokazuje skutečné provedení předmětných prací.

[7] Původní žalovaný nevzal v úvahu, že stěžovatel uzavíral smlouvy o dílo ústně, což neodporuje žádnému právnímu předpisu. Stěžovatel navíc původnímu žalovanému předložil listinné důkazy obsahující objednávky, smlouvy o dílo, předávací protokoly i položkové rozpočty, přičemž dále navrhl výslech celé řady svědků a předložil 10 stran fotografií staveb. Stěžovatel předložil původnímu žalovanému také kopie stavebních deníků, včetně zakládacího listu, ve kterém je uveden investor, popř. projektant i stavební dozor. Výslechy dalších svědků přitom původní žalovaný i správce daně pro nadbytečnost odmítli. Postup původního žalovaného byl tudíž v rozporu jednak s čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a jednak také s § 2 odst. 1, 3 a 7 a § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a § 5 odst. 1 zákona č. 290/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

pokračování

[8] Krajský soud nevzal uvedené skutečnosti v úvahu, jeho rozsudek je proto nepřezkoumatelný. Krajský soud připustil, že práce byly provedeny, stěžovatel na ně tedy musel vynaložit určité náklady. Tato skutečnost měla být prokázána znaleckým posudkem a nikoli prostřednictvím pomůcek, dle kterých správce daně stanovil náklady 80 % příjmů z řemeslných činností, které jsou však nereálné v oboru, v němž stěžovatel podnikal. Základ daně byl tudíž stanoven způsobem majícím za následek ekonomickou likvidaci stěžovatele.

[9] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží v daňovém řízení na stěžovateli, přičemž z průběhu daňové kontroly vyplývá, že se stěžovatel dostal do důkazní nouze, neboť správci daně předložil pouze vystavené doklady od osob, jež měly údajně zastupovat předmětné obchodní společnosti. Žalovaný nespatřuje rozpor v tom, že správce daně na jedné straně shledal podpisy na daňových dokladech nečitelnými, pročež nebylo možné určit příjemce hotovosti, a na straně druhé na základě dožádání místně příslušných správců daně těchto příjemců zjistil, že dotčené společnosti jsou nekontaktní, nepodaly daňová přiznání za příslušná daňová období, neměly zaměstnance a stěžovatel s nimi neuzavíral smlouvy o dílo. Správce daně pouze konstatoval, co bylo zjištěno z předložených dokladů a co vyplynulo z dožádání u místně příslušného správce daně obchodních společností, jež měly údajně daňové doklady vystavit. Výpověď J. M. pak prokazuje pouze to, že některé práce byly na stavbách pro stěžovatele skutečně provedeny, avšak v jakém rozsahu a kolik za ně stěžovatel zaplatil, prokázáno nebylo. Za těchto okolností správce daně musel přikročit ke stanovení daně dle pomůcek. K námitce stěžovatele, dle které žádný předpis nenařizuje písemnou formu smlouvy o dílo, žalovaný opětovně poukázal na důkazní břemeno, které nese stěžovatel. Ve zbytku žalovaný odkázal na rozhodnutí původního žalovaného a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

II.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, proto přezkoumal v záhlaví označený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů. Ověřil též, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jeho zrušení. Ve své ustálené judikatuře Nejvyšší správní soud konstatoval, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný,

jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud přitom neshledal, že by v napadeném rozhodnutí krajského soudu absentoval některý z výše uvedených požadavků. Krajský soud přehledně popsal rozhodný skutkový stav a s žalobními námitkami se řádně a srozumitelně vypořádal.

[13] Nedůvodná je i námitka stěžovatele, dle které z výroku rozhodnutí původního žalovaného není patrno, vůči kterým rozhodnutím bylo odvolání zamítnuto.

[14] Stěžovatel podal dne 16. 5. 2012 vůči rozhodnutím správce daně (dodatečným platebním výměrům) odvolání, jež doplnil podáním ze dne 11. 9. 2012, 24. 9. 2012, 27. 9. 2012 a 25. 10. 2012, kterými byla žalobci rozhodnutími ze dne 11. 4. 2012 doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007, 3. čtvrtletí 2007, 4. čtvrtletí 2007, 1. čtvrtletí 2008, 2. čtvrtletí 2008, 3. čtvrtletí 2008, 4. čtvrtletí 2008 a současně s tím sdělena povinnost zaplatit penále. Původní žalovaný v souladu s § 7 odst. 2 daňového řádu následně vydal společné rozhodnutí o odvolání. V záhlaví rozhodnutí původního žalovaného je uveden výčet rozhodnutí, vůči kterým stěžovatel odvolání podal. Výrok „*[o]dvolání se zamítá a napadená rozhodnutí se potvrzuje*“ (byť obsahující zřejmou gramatickou chybu) ve spojení se záhlavím a odůvodněním předmětného rozhodnutí přitom nevzbuzují žádnou pochybnost o tom, že původní žalovaný odvolání zamítl ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím správce daně a že všechna tato rozhodnutí potvrdil.

[15] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce údajného rozporu mezi závěrem původního žalovaného, dle něhož na jedné straně z předložených dokladů nebylo možné zjistit, kdo byl příjemcem hotovosti, přičemž na straně druhé vycházel původní žalovaný ze zjištění dožádaných místně příslušných správců daně těchto příjemců.

[16] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s argumentací žalovaného, dle které správce daně pouze konstatoval, co bylo zjištěno z předložených dokladů a co vyplynulo dožádáním u místně příslušného správce daně předmětných obchodních společností. Postup správce daně považuje Nejvyšší správní soud za právně souladný a současně i zcela přirozený, neboť při zjišťování skutkového stavu musel správce daně vycházet z informací, které mu stěžovatel poskytl. Pokud z předložených dokladů nemohl jednoznačně ztotožnit osoby přijímající hotovost dle podpisů, obrátil se dle § 17 daňového řádu dožádáním na místně příslušné správce daně společností, jež byly na těchto dokladech uvedeny. Až na základě takto opatřených zjištění následně konstatoval, že dotčené společnosti jsou nekontaktní, nepodaly daňová přiznání za příslušná daňová období, neměly zaměstnance a stěžovatel s nimi neuzavíral smlouvy o dílo.

[17] Nedůvodnou Nejvyšší správní soud shledal i námitku nesprávného hodnocení výslechu svědkyně J. M. a námitku neprovedení dalšího dokazování.

[18] Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že daňové řízení dle § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu

dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). K prokázání existence zdanitelného plnění přitom nepostačuje samotný daňový doklad, příp. uzavřená smlouva, jsou-li o faktickém stavu pochybnosti – např. pokud se daňový doklad správci daně nepodaří ověřit u jeho vystavitele (srov. rozsudek Nejvyšší správní soudu ze dne ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107). V rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63, k tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že je nezbytné, „*aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.*“

[19] Údaje uvedené svědkyní J. M. v její výpovědi (tedy že ona sama se stěžovatelem dvakrát jednala, předala mu daňový doklad, převzala platbu v hotovosti a připravovala některé další doklady) však skutečnou existenci zdanitelných plnění (tedy zda byly předmětné práce reálně provedeny, kým, v jakém rozsahu, za jakou cenu a zda za ně daňový subjekt skutečně zaplatil) neprokazují. Krajský soud k tomu správně konstatoval, že ve věci nebylo sporné provedení prací, nýbrž skutečnost, kdo je provedl, což nebyl schopen specifikovat ani sám žalobce. Výslech J. M. nepřinesl v tomto ohledu relevantní poznatky.

[20] Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že žádný právní předpis skutečně nezakazuje uzavírání smluv o dílo ústní formou. Jak však Nejvyšší správní soud konstatoval již např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 14/2011-97, „*je volba důkazních prostředků především na úvaze daňového subjektu*“. Stejně tak je na úvaze daňového subjektu i to, jaké doklady si pro účely prokázání svých tvrzení ponechá. Pokud stěžovatel uzavíral předmětné smlouvy o dílo pouze ústně, ztížil svou důkazní pozici (byť ani předložení písemné smlouvy nemusí k prokázání existence zdanitelného plnění nutně postačovat), což správce daně ve spojení s dalšími provedenými důkazy vyhodnotil tak, že stěžovatel důkazní břemeno ve vztahu k existenci zdanitelných plnění neunesl.

[21] Ve shodě s žalovaným, resp. původním žalovaným, i krajským soudem k tomu Nejvyšší správní soud dodává, že není povinností správce daně provést veškeré navrhované důkazy, nýbrž pouze takové, kterými by bylo možno odstranit pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu. V rozsudku ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*[s]právce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka.*“ Správce daně, potažmo původní žalovaný, přitom zamítnutí dalších důkazních návrhů stěžovatele řádně a podrobně odůvodnili – dle jejich názoru tyto nemohly rozhodné skutečnosti věrohodně doložit. Pro stručnost postačí na odůvodnění těchto rozhodnutí odkázat.

[22] Nedůvodná je i námitka nesprávného použití pomůcek pro stanovení základu daně. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nedoložil, v jakém rozsahu byly předmětné práce provedeny a kolik za ně zaplatil a s přihlédnutím k dalším zjištěním správce daně (chybějící evidence, nekontaktnost údajných dodavatelů apod.) nelze považovat existenci

zdanitelných plnění za prokázanou. Za této situace není možné vytýkat původnímu žalovanému, že dle § 98 daňového řádu přikročil k doměření daně z přidané hodnoty prostřednictvím pomůcek.

III.
Závěr a náklady řízení

[23] Souhrnně lze k věci konstatovat, že žalovaný, resp. původní žalovaný, dospěl procesně bezvadným způsobem k závěrům respektujícím relevantní zákonnou úpravu; práva stěžovatele nebyla v daňovém řízení ani v rozhodnutí zkrácena. Krajský soud následně podanou žalobu správně a s dostatečným odůvodněním zamítl, a to aniž by se při svém rozhodování dopustil pochybení, které by bylo důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

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

[25] Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a žalovanému nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti, nemají účastníci dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 25. června 2014

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu