

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudkyň Michaely Bejčkové a Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **R. S.**, zast. JUDr. Janou Skácelovou, advokátkou se sídlem Jedovnická 8, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, čj. 17782/14/5000-14301-706470, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 11. 2016, čj. 29 Af 66/2014-63,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobci byla osmi dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 2. 2013 doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2007 až III. čtvrtletí roku 2009. Na základě daňové kontroly, která doměření předcházela, vyloučil správce daně nárok na odpočet u přijatých zdanitelných plnění od čtyř dodavatelů: žalobce totiž neprokázal, že stavební, zednické a bourací práce provedli právě tito dodavatelé uvedení na předložených účetních dokladech. Odvolání proti těmto výměrům žalovaný zamítl.

[2] Žalobce napadl závěry finančních orgánů žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Krajskému soudu vytkl, že se zabýval jen obsahem žaloby ze dne 15. 9. 2014, nikoli už však jeho doplňujícími podáními ze dne 25. 6. 2015 a 2. 12. 2015, na která odkazoval i při jednání u soudu dne 8. 11. 2016. Stěžovatel nesouhlasil s tím, že tato novější podání obsahovala nové žalobní body – naopak šlo pouze o upřesnění stávajících žalobních bodů. Stěžovatel nedoplňoval nová skutková tvrzení, pouze poukazoval na to, jak obdobné věci řešily soudy v minulosti. S takto citovanou judikaturou se měl krajský soud argumentačně vypořádat. Způsob, jakým si krajský soud vyložil dispoziční a koncentrační zásadu, je nepřípustně formalistický a zasahuje do stěžovatelova práva na spravedlivý proces. Pokud je pro soud irelevantní každé vyjádření učiněné po podání žaloby, ztrácí zřejmě smysl i veřejné jednání.

[4] Stěžovatel namítal i nesprávné hodnocení právních otázek. Ze skutečnosti, že dodavatelé daňového subjektu jsou nekontaktní, nepodávají přiznání k dani nebo přiznanou daň nehradí, nelze bez dalšího usuzovat na nevěrohodnost účetnictví daňového subjektu. Takové okolnosti mohou vyvolat podezření správce daně na podvodné jednání; správce daně je však povinen prokázat, že daňový subjekt o takovém jednání věděl nebo vědět mohl. Ani evidence docházky či stavební deníky by neprokazovaly, že dělníci vykonávali práce jménem dodavatelů. Uskutečnění zdanitelného plnění by bylo možné prokázat jedině výslechem jednatelů dodavatelských společností, kteří však se správcem daně nespolupracovali, za což stěžovatel nemůže. Stěžovatel jednal s péčí řádného hospodáře (měl k dispozici výpisy z obchodního rejstříku i osvědčení dodavatelů o registraci plátce DPH), a přiměřeně tak vyloučil možné riziko vyplývající z obchodních vztahů.

[5] Spolupráce se společnostmi, které zajistily provedení jednoduchých stavebních prací pomocí ukrajinských dělníků, je běžnou praxí. Nelze přičítat stěžovateli k tíži, že obchodní jednání probíhala na veřejném místě. Stejně tak stěžovatel podle zákona nemusel vyžadovat písemné smlouvy, evidence docházky, rozpisy provedených prací či předávací protokoly. Stěžovatelovo důkazní postavení by se nemělo zhoršit tím, že mu byly odcizeny účetní doklady: po zahájení kontroly totiž pořídil u dodavatelů jejich kopie, které správci daně předložil. Stěžovatel proto navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu. Podání navazující na žalobu podle něj obsahovala nové žalobní body, např. námitky vůči objektivním kritériím, pro které je důvodné se domnívat, že stěžovatel věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu. Tato objektivní kritéria byla podle žalovaného dána, přesto stěžejní pro žalovaného bylo, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[8] Podle NSS krajský soud správně zhodnotil, že stěžovatelova podání ze dne 25. 6. 2015 a 2. 12. 2015 obsahovala nové žalobní body, jimiž se proto nezabýval.

[9] V žalobě ze dne 15. 9. 2014 stěžovatel obecně namítl, že prokázal vše potřebné; naopak žalovaný porušil zákon (např. tím, že neprovedl navržené důkazy). V obchodním styku se stěžovatel řídil jen informacemi z veřejných rejstříků a nemůže za nekontaktnost dodavatelů či za to, že dodavatelé nepřiznávají daň. Stěžovatel postupoval ve vztahu k dodavatelům neformálně, protože pro něj bylo důležité dodržet termín provedení stavebních prací. Ačkoli stěžovatel doložil 80 % dokladů, správce daně využil ke stanovení daně pomůcky, které nevypovídají o stěžovatelově daňové povinnosti spolehlivě. V závěru žaloby stěžovatel citoval z nálezu Ústavního soudu pasáž týkající se důkazního břemene (z níž plyne, že daňový subjekt musí prokazovat jen to, co sám tvrdí, a tuto povinnost má jen po dobu běhu lhůty k vyměření daně).

[10] V podání ze dne 25. 6. 2015 nejprve stěžovatel vyjádřil názor, podle nějž daňový subjekt unese důkazní břemeno ve vztahu k DPH pouhým předložením daňových dokladů, a podpořil jej citacemi z judikatury. Zbytek podání se věnuje otázce daňového podvodu a tomu, zda stěžovatel měl a mohl vědět, že je takového podvodu účasten; uvádějí se tu úvahy a závěry z několika rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci DPH týkajících se podvodů v rámci daňového řetězce (*Axel Kittel a Recolta Recycling*, *Mahagében a Dávid*). Dále stěžovatel poukazuje na okolnosti, které svědčí o neopatrnosti obchodníka či o neobvyklosti obchodních podmínek podle judikatury NSS, a dospívá k závěru, že u něj tyto okolnosti nebyly dány (ověřoval si dodavatele ve veřejných rejstřících, smlouvu o dílo uzavřel písemně, částečně platil dodavatelům bankovním převodem, pohyboval se ve svém odvětví podnikání, účastnil se kontrolních dnů na stavbách). Až v samotném závěru podání se stěžovatel od otázky daňového podvodu vrací k otázce důkazního břemene v daňovém řízení; zdůrazňuje, že stěžovatel si ověřoval veřejně dostupné informace o dodavatelích a předložil doklady; fakturované práce byly provedeny a stavby fakticky stojí.

[11] V dalším podání ze dne 2. 12. 2015 stěžovatel uvedl, že ani listiny typu evidence docházky či stavebního deníku by nemohly prokázat stěžovatelova tvrzení: jediným způsobilým důkazem by mohl být výslech jednatelů dodavatelských společností. Jednatelé byli ovšem nekontaktní, takže nemožnost prokázat takto podíl dodavatelů na stavbách by neměla být přičítána k tíži stěžovateli. Stěžovatel odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ve věci 57 Af 5/2013, v němž se vykládá judikatura Soudního dvora EU ve věcech *Optigen* a *Axel Kittel*. Zpochybnil tvrzení žalovaného, podle nějž by „*přiznáním nároku na odpočet byl narušen princip daňové neutrality*“ (tak by tomu bylo jen tehdy, pokud by dodavatelé nemohli daň odvést, což však z ničeho neplyne). Konečně shrnul judikaturu Soudního dvora EU se závěrem, že nemohl vědět o své účasti na daňových podvodech.

[12] Je pravda, že stěžovatel – jak namítá v kasační stížnosti – ve svých podáních ze dne 25. 6. 2015 a 2. 12. 2015 nedoplňoval nová skutková tvrzení; z toho však neplyne, že nešlo o nové žalobní body. Žalobní bod je vždy spojením skutkových a právních důvodů, které mohou navzájem vytvářet různé kombinace. V řízení před správním

soudem ale nelze postupovat tak, že žalobce v žalobě v hrubých rysech načrtne skutkové okolnosti sporu a vznese pár obecných právních námitek (typu: žalobce při podnikání postupoval obvyklým způsobem a v daňovém řízení splnil svou důkazní povinnost; správce daně neprovedl navržené důkazy) – a teprve v dalších podáních pak formuluje konkrétní právní protiargumentaci (včetně odkazů na judikaturu, která je podle něj pro věc přiléhavá).

[13] Jak je zřejmé z rekapitulace všech tří podání adresovaných krajskému soudu, vůbec první zmínka o otázce daňového podvodu se objevuje až v podání ze dne 25. 6. 2015 (žaloba samotná uvádí jen to, že stěžovatel unesl důkazní břemeno, obchodoval jen s dodavateli, které si vyhledal v rejstříku jako plátce DPH, a choval se podle zvyklostí běžných ve stavebnictví); přitom prakticky veškerým obsahem podání ze dne 25. 6. 2015 a 2. 12. 2015 je rozvíjení úvah (a citování judikatury) na podporu závěru, že stěžovatel nemohl vědět o daňovém podvodu. Protože vlastní žaloba neobsahovala žádný argumentační základ k otázce daňového podvodu, nemohlo stěžovateli nijak prospět to, že později v řízení předložil soudu propracované úvahy k této otázce, případně citace a analýzy judikatury Soudního dvora EU. Jeho dvě pozdější podání - argumentačně bohatá, což vynikne ve srovnání s nekvalitně zpracovanou žalobou (srov. i žalobní námitku o dani stanovené podle pomůcek, která do stěžovatelova příběhu nepatří již na první pohled) -, tak nepřinášejí zpřesnění včas uplatněných žalobních bodů, ale žalobní body nové.

[14] Judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, které se stěžovatel dovolává s cílem dosáhnout věcného projednání svých pozdě uplatněných námitek, na jeho věc nedopadá. Ve věci 4 As 3/2008 (publikované pod č. 2162/2011 Sb. NSS) řešil rozšířený senát NSS otázku, zda měl krajský soud vyzvat žalobkyni k doplnění žaloby, která byla formulována krajně stručně, a to do té míry, že v ní krajský soud nenašel žalobní bod. NSS zde žalobní bod našel, a uložil proto krajskému soudu, aby umožnil žalobkyni jej upřesnit. Z tohoto usnesení však neplyne povinnost krajského soudu vyzývat žalobce k upřesnění žalobního bodu v situaci, kdy žaloba obsahuje ještě další (dostatečně konkrétní, tedy projednatelné) námitky, a už vůbec z něj neplyne povinnost krajského soudu nedbat koncentrační zásady a vypořádávat všechny námitky, které žalobce vznese v průběhu řízení, i kdyby se nijak nevztahovaly k obsahu žaloby.

[15] O jinou situaci šlo ve věci 1 Afs 37/2011. Tam žalobce v žalobě označil pouze právní základ argumentace (porušení ustanovení daňového řádu, které upravuje právo kontrolovaného daňového subjektu klást otázky svědkům) a teprve při jednání před soudem k tomu ve skutkové rovině dodal, že nebyl předvolán k výslechu konkrétního svědka. NSS takové doplnění žalobního bodu uznal s ohledem na to, že svědek byl ve věci vyslechnut jen jeden - původně uplatněný zárodek žalobního bodu, byť obecný, tedy neumožňoval rozvinout argumentaci do libovolné šíře, ale mohl být doplněn právě jen upřesněním jedné konkrétní okolnosti (tj. v souvislosti s jakým svědkem bylo porušeno žalobcovo právo klást mu otázky). Situace v nyní projednávané věci je jiná. Stěžovatel v žalobě spíše obecně nastínil, že při svém podnikání nijak nepochybil, v doplňujících podáních však začal od nuly budovat právní argumentaci k tématu daňového podvodu, v žalobě nijak nezmíněnému.

pokračování

[16] Věc Ústavního soudu II. ÚS 2732/15 je právně zcela odlišná: šlo v ní o souběžně podané žaloby zadavatele a zpracovatele téže reklamy. Věc zadavatele postupovala rychleji a doputovala k NSS, který vyloučil, že by vůbec mohlo jít o klamavou reklamu. Navzdory tomu soud prvního stupně poté zamítl žalobu zpracovatele, protože ten podobnou námitku v žalobě neuplatnil; to NSS nepovažoval za správné. Není zřejmé, proč stěžovatel vztahuje tento dost neobvyklý případ na svou věc. Pokud je už však o tomto rozhodnutí řeč, stojí za zmínku přímá citace z něj, kterou stěžovatel používá i v kasační stížnosti: „*smysl zmíněných zásad dispoziční a koncentrace spočívá v racionalizaci a efektivnosti řízení tak, aby nedocházelo ke zbytečnému prodlužování soudního řízení, k opakování stejné či podobné argumentace anebo naopak k dodatečnému (a někdy i účelovému) předkládání dalších tvrzení, názorů a důkazů, které mohly být bez větších obtíží účastníky řízení uplatněny již dříve*“. Právě ve stěžovatelově věci byla krajskému soudu dodatečně předkládána tvrzení a názory, které mohl stěžovatel bez obtíží uplatnit již dříve (nešlo např. o novou judikaturu, se kterou by se stěžovatel mohl seznámit až po podání žaloby; to platí i pro odkaz na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ve věci 57 Af 5/2013, který se opět týká otázek daňového podvodu, tj. otázek v žalobě nezmíněných).

[17] V několika málo místech se podání ze dne 25. 6. 2015 a 2. 12. 2015 nevěnují daňovému podvodu; v takovém případě ale opakují to, co už ve vztahu k důkaznímu břemeni tvrdila žaloba (dodavatelé byli uvedeni v rejstříku a až později se stali nekontaktními, formální doklady jsou v pořádku a práce byly provedeny).

[18] NSS proto nesouhlasí s tím, že by si krajský soud vyložil zásadu koncentrace žalobního řízení příliš formálně. Krajský soud postupoval standardně podle zákona; pokud se stěžovateli podle jeho přesvědčení nedostalo spravedlivého procesu, není příčinou tohoto stavu jakýkoli úřední postup, ale nedostatečné úsilí, které stěžovatel, resp. jeho zástupce, věnoval formulaci žaloby. Konečně NSS připomíná, že jednání před soudem slouží k naplnění zásady ústnosti a veřejnosti, nikoli k uplatňování nových námitek v rozporu se zásadou koncentrace.

[19] Stěžovatel podle NSS zkresluje závěry krajského soudu i žalovaného: ti totiž neusuzovali na nevěrohodnost stěžovatelova účetnictví z pouhé skutečnosti, že jeho dodavatelé jsou nekontaktní, nepodávají přiznání k dani nebo přiznanou daň nehradí. Prvotní pochyby správce daně vzbudila skutečnost, že stěžovatel předložil pouze faktury a doklady o platbách; faktury však kromě obecného označení typu prací (zednické, bourací, stavební) neobsahovaly žádné údaje o místu výkonu práce či počtu odpracovaných hodin. Platby zase probíhaly převážně v hotovosti (přitom šlo většinou o částky nad sto tisíc korun a za sledované období zhruba dvou let stěžovatel takto uhradil několik milionů korun). Úvahy, podle nichž je správce daně povinen prokazovat, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o podvodném jednání, jdou již nad rámec žaloby; takové důvody jsou proto v kasačním řízení nepřípustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Lze však k tomu poznamenat, že stěžovatel především (bez ohledu na závěry správce daně ohledně daňového podvodu) neunesl své důkazní břemeno: formální doklady, které předložil, vypovídají o přijatých plněních nedostatečně, jiné doklady neměl stěžovatel k dispozici a ani vyslechnutí svědci neřekli k věci nic bližšího.

[20] Je pravda, že samotná evidence docházky či stavební deníky by samy o sobě neprokazovaly, že dělníci vykonávali práce právě jménem dodavatelů, kteří stěžovateli podle jeho tvrzení poskytli zdanitelná plnění. Pokud by však stěžovatel byl schopen předložit doklady tohoto typu, přesunulo by se důkazní břemeno opět na správce daně, který by musel tyto doklady zhodnotit v souvislosti s dalšími důkazními prostředky a případně vysvětlit, proč podle něj takové doklady nepostačují ani ve svém souhrnu. Takto ale daňové řízení v této věci neprobíhalo, a není proto namístě spekulovat, jaký by byl další postup správce daně.

[21] Odkaz na rozhodnutí Ústavního soudu III. ÚS 2096/07 považuje NSS za nepřiléhavý - v oné věci krátce po zahájení vytýkacího řízení zemřel jediný jednatel společnosti, která daňovému subjektu dodávala zboží. Bližší skutkové okolnosti oné věci (způsob sjednávání smluv, objem a druh plnění, způsob a výše plateb, okolnosti odběru a dalšího prodeje zboží) nejsou z nálezu patrné. Lze k tomu tedy říci jen tolik, že úmrtí obchodního partnera nemůže očekávat ani ten sebeobezřetnější odběratel; naproti tomu příliš nevypovídá o péči řádného hospodáře systematické placení vysokých částek v hotovosti, a to osobám, se kterými se stěžovatel setkával na čerpacích stanicích nebo v obchodním centru, bez jakékoli písemné smlouvy či následného dokladu o provedených pracích. Výpisy z obchodního rejstříku a osvědčení dodavatelských společností o registraci plátce DPH nepovažuje soud ve shodě s předešlými orgány za těchto okolností za dostatečné.

[22] Soud nepopírá, že je běžnou praxí zajišťovat provádění jednoduchých stavebních prací pomocí ukrajinských dělníků. Tím se však ještě neříká, že o takových pracích nemají existovat žádné písemné doklady mezi odběratelem a dodavatelem (smlouvy, rozpisy, evidence – cokoli nad rámec formálních účetních dokladů, z nichž nelze vyčíst nic bližšího o skutkových okolnostech plnění). Je možné, že naprostá bezformálnost těchto smluvních vztahů ve stavebnictví je také běžnou praxí; rezignují-li ale smluvní strany (a především odběratel, který pak z tohoto titulu žádá nadměrný odpočet daně) na písemné zachycení vzájemných práv a povinností, přináší to pro ně riziko nejen ve vztahu ke smluvnímu partnerovi (při potížích s platbami či kvalitou plnění), ale také ve vztahu ke správci daně. To, že daňový subjekt postupuje při podnikání neformálně až lehkovážně, z něj nesnímá jeho důkazní břemeno. Podle soudu se stěžovatelovo důkazní postavení nijak nezhoršilo tím, že mu byly odcizeny účetní doklady (ze spisu je zřejmé, že stěžovatel posléze doložil většinu potřebných dokladů v kopii): jeho neúspěch v důkazním řízení nesouvisel s náhodnou okolností krádeže, ale s okolnostmi, které ovlivnit mohl, jak je popsáno výše.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá tak právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

pokračování

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

V Brně dne 31. srpna 2017

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu