

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **R. T.**, zast. Mgr. Janem Vytiskou, advokátem, se sídlem Štěpánská 615/24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2017, č. j. 4058/17/5200-10424-708965, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 10. 2017, č. j. 51 Af 8/2017 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 11. 5. 2016, č. j. 1231345/16/2205-50521-305762, kterým byla žalobci za zdaňovací období roku 2012 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 85.110 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 17.022 Kč.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, v níž v prvé řadě namítal porušení práva na spravedlivý proces, neboť žalovaný své rozhodnutí doručoval prostřednictvím držitele poštovní licence žalobci samotnému, nikoli jeho zástupci. Žalovaný tudíž zvolil nezákonný způsob doručení, jeho rozhodnutí nebylo řádně doručeno a nemůže vyvolávat právní účinky. Žalobce dále správci daně vytknul, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb.,

daňový řád, neboť ve výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně toliko odkázal na obecně pojatý předmět faktury, resp. chybějící zakázkové listy. Za chybný označil žalobce rovněž závěr žalovaného, že žalobce neunesl důkazní břemeno ke svému tvrzení. Správní orgány podle žalobce vadně vyhodnotily předložené důkazní prostředky prokazující období a cenu pronájmu stavebních zařízení, které žalobce na stavbě používal a pracoval s nimi. Pánové K. a M. (sdružení KOPI) neposkytli své stroje Ing. Kolářovi zdarma, ale za protihodnotu spočívající v bezplatném parkování na staveništi včetně veškerého souvisejícího zajištění.

[3] Žalovaný si podle žalobce protiřečí a jeho rozhodnutí je vnitřně rozporné, když na jednu stranu uvádí, že je nepravděpodobné, že by pan K. a M. zdarma poskytli stroje Ing. Kolářovi a pak s nimi následně zdarma pracovali pro sdružení BETO-S, jehož byl žalobce členem, a zároveň bere za prokázané, že tito vlastníci s těmito stroji na předmětné zakázce pracovali a svou práci fakturovali žalobci. Žalobce nesouhlasí s vyhodnocením provedených svědeckých výpovědí žalovaným, stejně jako s tvrzením, že nebylo prokázáno, že žalobci nebyly fakturovány provedené subdodavatelské práce. Žalobce uzavřel, že správní orgány nedostály své povinnosti uložené jim § 8 odst. 1 daňového řádu. V této souvislosti žalobce poukázal na závěry uvedené v rozsudku NSS č. j. 5 Afs 129/2006 – 142.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu zamítl. Námitku žalobce týkající se doručování krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť žalobce byl s rozhodnutím žalovaného seznámen a žalovaný rozhodnutí opětovně doručil zástupci žalobce. S ohledem na nekonkrétnost a nepodloženost údajů, které měl správce daně k dispozici, dostála výzva k prokázání potřebných skutečností požadavkům § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobci bylo z výzvy v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu známo, o čem vznikly pochybnosti a co má prokázat. Důkazní břemeno tak bylo na žalobci, který jej však v průběhu daňové kontroly do okamžiku seznámení s výsledkem kontrolního zjištění neunesl, protože předloženými důkazy neprokázal, že k plnění deklarovanému danou fakturou reálně došlo. Žalobní tvrzení, že správce daně nevyjádřil své pochybnosti o stavu věci a nesprávně hodnotil předložené důkazní prostředky, nemá podle krajského soudu oporu ve spise. Zjištění správce daně se opírá o hodnocení důkazů. Zůstalo neprokázáno, které konkrétní služby, kdy, za jakou cenu a v jakém rozsahu byly v rámci předmětné faktury poskytnuty. Závěr správních orgánů, že daný nárok nesplňuje požadavky na daňově uplatnitelný výdaj, je proto správný. S ohledem na odpovídající závěry žalovaného a logický způsob, jakým hodnotil svědecké výpovědi, krajský soud nepřisvědčil ani námitkám žalobce ohledně vnitřní rozpornosti a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného.

[5] Krajský soud zdůraznil, že v dané věci není rozhodné, zda byly provedeny stavební práce a kým, nýbrž to, zda skutečně došlo k pronájmu stavebních strojů mezi společností Technologická a stavební huť, s. r.o. (dále též „TSH“), a žalobcem a zda pronajímatel tyto u těchto strojů prováděl servis, údržbu a opravy. Podstatné je, že žádný svědek svou výpovědí nepotvrdil, že žalobce skutečně přijal fakturované služby. Jde k tíži žalobce, že nemá žádnou dokumentaci, kterou by byl schopen přijetí služby prokázat. Mezi účastníky nebyla uzavřena písemná smlouva o nájmu, není tu žádný podklad pro fakturaci ani jiný důkaz, jímž by bylo možno spolehlivě osvědčit, že plnění reálně nastalo. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že společnost TSH daňový doklad zahrnula do svého účetnictví

a podrobila zdanění. Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány vyhodnotily důkazy správným způsobem, a neshledal, že by porušily § 8 odst. 1 daňového řádu. Argumentaci žalobce rozsudkem NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, neshledal krajský soud přiléhavou, protože v této věci byly soudem shledány nesrovnalosti v hodnocení některých důkazů. V nyní posuzované věci však chybí konkrétní důkazy, kterými by byla prokázána fakticita fakturovaných služeb.

[6] Krajský soud nepřistoupil k žalobcem navrženému opakování výslechu pana K. a Ing. Koláře a provedení účastnické výpovědi žalobce, neboť podle jeho názoru nemohou přinést žádné nové skutečnosti. Nepřisvědčil ani námitce žalobce, že se nemohl před správcem daně vyjádřit k provedeným výpovědím, neboť se jedná jednak o žalobní námitku, která nebyla včas uplatněna, a navíc je nedůvodná, neboť správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu. Jako opožděnou krajský soud vyhodnotil také námitku žalobce, že správce daně z celé zakázky vyloučil pouze jednu fakturu, i když jiné faktury taktéž nespecifikovaly přesně předmět a rozsah poskytnutého plnění. Tuto námitku krajský soud navíc rovněž považuje za nedůvodnou, neboť krajský soud vychází ze skutkového stavu zjištěného správcem daně a nemůže se nikterak zabývat tím, proč správce daně neuznal pouze jednu z nekonkrétně vymezených faktur a proč ostatní za daňově účinné uznal. Krajský soud vyjádřil přesvědčení, že kdyby na tuto námitku reagoval, dostal by se zcela mimo vymezený soudní přezkum napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Uvedl, že k prokázání toho, že předmětný výdaj je daňovým výdajem splňujícím požadavky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neměl jiné prostředky, než stavební deník, fotografie ze stavby, rozpis nájmu strojů a výpovědi svědků. Z dostupných důkazních prostředků podle žalobce ve správním řízení vyplynulo, že plnění vyúčtované předmětnou fakturou bylo realizováno a je výdajem podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[8] S ohledem na obsah svědecké výpovědi Ing. Koláře podle žalobce neobstojí závěr krajského soudu, že tento svědek nekonkretizoval, které zařízení měla jeho společnost pronajmout stěžovateli. Tvrzení tohoto svědka navíc koresponduje s uvedenými důkazy. Určitou míru odchylek ve svědecké výpovědi lze předpokládat s ohledem na časový odstup svědecké výpovědi od rozhodného období. V podstatných rysech (dispozice TSH se stavebními zařízeními, vymezení strojů pronajímaných sdružením KOPI) se důkazní prostředky shodují. Bezúplatný pronájem strojů KOPI společnosti TSH, resp. panu Ing. Kolářovi, jedinému společníkovi a jednateli této společnosti, byla přitom ve správním řízení potvrzena i v rámci svědecké výpovědi ze strany pana K. Z výpovědi svědka Ing. L. je zřejmé, že sdružení BETO-S, v jehož rámci žalobce podnikal, nedisponovalo vlastními stroji a bylo nuceno si tyto pronajmout. Z výpovědi svědků je zřejmé, že sdružení BETO-S při realizaci díla nepoužilo jiná zařízení, než stavební zařízení TSH a stroje KOPI. Správní orgány i krajský soud výpověď Ing. Koláře ve spojení s ostatními důkazními prostředky chybně interpretovaly.

[9] Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že doložil rozpis dokládající přiměřenost vyúčtované částky, který ve vztahu k účtovanému období vycházel z údajů ve stavebním deníku. Při stanovení výše přiměřeného nájmu stěžovatel počítal s dobou 8 hodin

z pracovního dne, po které měl stroje k dispozici. Zároveň v rozpisu nezapočítal dny, po které dle stavebního deníku se stroji nakládalo KOPI. Částka uvedená v rozpisu ve výši 655.960 Kč téměř dosahuje částky 685.665 Kč uvedené na faktuře, přitom nezahrnuje související hodnotu práce na servis, údržbu a opravy stavebního zařízení, u nichž by tržní pronájem nepochybně podstatně překročil rozdíl mezi výše uvedenými částkami. Stěžovatel tak má za to, že doložením rozpisu v rámci řízení před správními orgány prokázal, že vyúčtovaná částka byla vyčíslena v ceně obvyklé. Krajský soud rozpis nesprávně posoudil, když jej v rozporu s tvrzením stěžovatele považoval za důkaz, který by měl prokázat dobu, po kterou bylo se stroji pracováno, popř. subjekt, který se stroji pracoval. Tato úvaha krajského soudu je podle žalobce nesprávná, neboť pro určení výše nájemného není podstatné, kdo se stroji pracoval. Vzhledem k tomu, že pronájem není v praxi účtován za hodiny používání stroje, ale dispozice se stroji, je otázka počasí, meteorologických výkyvů a případných odchylek ve stavebním deníku pro stanovení období pronájmu irelevantní. Také v tomto ohledu se správní orgány i krajský soud dopustily chybné úvahy při hodnocení důkazních prostředků.

[10] Správní orgány podle stěžovatele nehodnotily důkazy v souladu s § 8 daňového řádu. Pochybily tak při hodnocení fotografií, které prokazují přítomnost strojů na pracovišti. S přihlédnutím k ostatním důkazům je zřejmé, že dané stroje byly (s výjimkou jeřábu od společnosti Stavcent, a.s.) ve vlastnictví buď KOPI, které je v souladu s výpovědí svědků poskytlo TSH, nebo přímo TSH, které pronájem strojů jako jediný smluvní partner sdružení BETO-S vyúčtovalo. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že krajský soud se nevypořádal s námitkami, v nichž stěžovatel namítal, že předložené a navržené důkazy jednoznačně prokazují, že mu TSH pronajímala stavební zařízení a za jakou cenu byl na těchto zařízeních prováděn servis, údržba a opravy.

[11] Závěr krajského soudu, že neunesl důkazní břemeno ke svým tvrzením a že správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem zpochybňujícím stěžovatelovu evidenci, označil stěžovatel za nesprávný. Správce daně totiž nedbal na úplné zjištění rozhodných skutečností. Po doplnění důkazů ze strany stěžovatele již správce daně vůči němu nekonal a nevydal další výzvy k prokazování skutečností podle § 92 daňového řádu (např. nevyzval Ing. Koláře zastupujícího TSH k předložení rozpisu poskytnutých služeb, které byly vyúčtovány fakturou vystavenou touto společností) a rovnou přistoupil k seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Správní orgány nezpochybnily věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost provedených důkazů. Konstatování správce daně uvedené v seznámení s výsledky kontrolního zjištění nepostačuje k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno k tvrzeným pochybnostem ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně je s to přenést důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu toliko tehdy, pokud ve výzvě k prokázání skutečností mimo jiné vyjádří své pochybnosti a důvody, které ho k těmto pochybnostem vedou. K tomu však v posuzované věci nedošlo.

[12] Podle stěžovatele nelze o provedených důkazních prostředcích prohlásit, že pokud přímo neprokazují konkrétní skutečnost, nestávají se důkazními prostředky. Krajský soud byl podle názoru stěžovatele povinen provedené důkazní prostředky zhodnotit, a to jak jednotlivě, tak i ve vzájemné souvislosti. Není zřejmé, zda tak učinil či zda provedené svědecké výpovědi v průběhu dokazovacího procesu ignoroval. Stěžovatel proto považuje rozsudek krajského soudu v této části za nepřezkoumatelný.

[13] Stěžovatel dále zpochybnil závěr krajského soudu, že chybí relevantní důkaz, že využíval pro svou činnost pronajaté stroje. Pronájem strojů sdružení BETO-S shodně osvědčili svědci Ing. Kolář a Ing. L.

[14] Stejně jako již v žalobě poukázal stěžovatel na skutečnost, že mu bylo chybně doručováno rozhodnutí žalovaného. S ohledem na tuto skutečnost podal zástupce stěžovatele z opatrnosti žalobu v kratší lhůtě, než která by mu náležela v souladu se zákonem, čímž došlo ke zkrácení lhůty podle § 71 odst. 2 s. ř. s. Podle žalobce tak je otázkou, zda bylo na místě toto ustanovení aplikovat ve vztahu k důkazům označeným stěžovatelem při jednání krajského soudu.

[15] Další důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že odkázal na řízení vedené u krajského soudu pod sp. zn. 50 Af 7/2017, aniž by bylo zřejmé, zda v rámci dokazování vzal v potaz tvrzení nebo důkazy z tohoto řízení, a které ze závěrů z daného řízení byly pro jeho rozhodnutí v posuzované věci směrodatné. K těmto tvrzením, důkazům a závěrům nemůže být podle stěžovatele přihlédnuto, neboť stěžovatel nebyl účastníkem řízení vedeného pod sp. zn. 50 Af 7/2017, a nedisponoval tak právy účastníka řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti sdělil, že zjištěný skutkový stav má oporu ve spisové dokumentaci. Stěžovatel ohledně svých tvrzení neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že fakturované služby se reálně uskutečnily tak, jak uvádí v předmětné faktuře. Důkazní nouze na straně stěžovatele nemůže být zhojena „logickým úsudkem“, že došlo k reálnému provedení deklarovaného plnění. Rozsudek krajského soudu nepovažuje stěžovatel za nepřezkoumatelný, neboť z jeho obsáhlého a podrobného odůvodnění vyplývá, jak hodnotil předložené důkazní prostředky. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu nevyplývá, že by vzal v potaz tvrzení nebo důkazy z řízení vedeného pod sp. zn. 50 Af 7/2017.

III. Posouzení kasační stížnosti

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[18] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, která by v případě důvodnosti byla již sama o sobě důvodem pro zrušení rozsudku. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52).

[19] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jak zhodnotil provedené důkazy. Další důvod nepřezkoumatelnosti spatřuje stěžovatel v tom, že krajský soud odkázal na řízení vedené pod sp. zn. 50 Af 7/2017, aniž by bylo zřejmé, zda v rámci dokazování vzal v potaz tvrzení nebo důkazy z tohoto řízení a které ze závěrů z daného řízení bylo pro jeho rozhodnutí v posuzované věci směrodatné.

[20] Krajský soud poukázal na obsah svědeckých výpovědí Ing. J. L., K. K. a Ing. Martina Koláře. Při posouzení věci se zabýval také žalobcem předloženou kopií stavebního deníku, fotografiemi zachycujícími stavební stroje a rozpisem prací předloženým stěžovatelem. Všechny tyto důkazy hodnotil v návaznosti na žalobní námitky stěžovatele jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že z rozsudku krajského soudu není zřejmé, jak zhodnotil provedené důkazní prostředky. Uvedené důkazy krajský soud hodnotil samostatně a nezávisle na věci vedené u něj pod sp. zn. 50 Af 7/2017, která se týkala pana B., společníka stěžovatele ve sdružení BETO-S. Ve vztahu k tomuto rozsudku krajský soud ostatně výslovně odkázal pouze na své právní závěry, nikoli způsob, jakým hodnotil důkazy. Kasační stížností napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný ani v tomto ohledu.

[21] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení věci samé, v níž se jedná především o posouzení, zda částka 685.665 Kč za pronájem, servis, údržbu a opravy stavebního zařízení na daňovém dokladu (faktuře) ze dne 31. 1. 2012, č. 201201, vystavené TSH, představuje výdaj stěžovatele vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel tuto fakturu uplatnil jako výdaj ve smyslu tohoto ustanovení zákon o daních z příjmů v části odpovídající jeho podílu ve výši 67 % ve sdružení BETO-S, na který byla faktura vystavena. Sdružení BETO-S bylo zhotovitelem přestavby objektu č. p. 176/II v Jindřichově Hradci.

[22] Ing. Kolář ve své svědecké výpovědi uvedl, že TSH poskytovala sdružení BETO-S stavební subdodávky. Provedené práce TSH předávala a fakturovala tomuto sdružení. TSH měla v obchodním majetku drobné zařízení (míchačka, sbíječka, vrátek, lešení, podavač materiálu, elektrocentrála). V době stavby byla uzavřena dohoda TSH se sdružením KOPI s tím, že provedou nějaké zemní a bourací práce včetně odvozu suti. Velkou část prací KOPI provedlo, ale pak tam nechali stroje z nějakých osobních důvodů a zbytek prací provedl Ing. Kolář se svými zaměstnanci v kooperaci s firmou BETO-S na strojích KOPI. TSH používala traktorbagr, pásový minibagr, ještěrku na manipulaci s materiálem a jedno nebo dvě nákladní auta. S těmito stroji pracovali zejména pan M. a K. Měli s Ing. Kolářem ústní dohodu, že si tam stavební stroje nechají přes zimu s tím, že je Ing. Kolář bude mít za parkování k dispozici, když je bude potřebovat. Pan K. a M. práce fakturovali TSH, nikomu jinému patrně ne. Hlavní stavební práce dělalo sdružení BETO-S se svými subdodavateli, něco i TSH, dále pan K. s panem M. a elektřinu dělala firma PARMA. Kromě jeřábu, který byl objednáván od Stavcentu a.s., se na přestavbě používaly stroje od pana K. a TSH. TSH pronajímala sdružení BETO-S své stroje a dále tomuto sdružení dávala k dispozici stroje od pana K. a M. Ing. Kolář to měl s nimi takto domluveno. Se stroji pracovali pracovníci TSH, sdružení BETO-S a KOPI. Pohonné hmoty do strojů nakupoval pan K. s panem M. za peníze, které jim Ing. Kolář dával „na ruku“. Stroje byly používány v období září až listopad 2011 prakticky denně po celou pracovní dobu.

V prosinci byly hotové zemní a bourací práce a pak asi do března 2012 tam byly stroje k dispozici podle potřeby. Drobná zařízení TSH opravoval a „servisoval“ Ing. Kolář. Velké stroje čistili nekvalifikovaní zaměstnanci TSH. Čistění se dělalo téměř denně, auta si dělal pan K. sám a traktorbagr si dělal pan M. Panové K. a M. zajišťovali také opravy. Na ty jim Ing. Kolář dával zálohy bez dokladu. Stroje KOPI měla TSH k dispozici od konce října 2011 do roku 2012. Předmět plnění uvedený na faktuře č. 201201 ze dne 31. 1. 2012 se uskutečnil.

[23] Svědek Kolář sice ve výše uvedené výpovědi uvedl, že TSH pronajímala sdružení BETO-S své stroje a dále tomuto sdružení dávala k dispozici stroje od pana K. a M. Z jeho výpovědi také vyplývá, které stroje byly na stavbě k dispozici, kdo s nimi pracoval a kdo o ně pečoval, nelze však zjistit, kdy, v jakém rozsahu, za jakou cenu a konkrétně které zařízení měla TSH pronajmout stěžovateli, resp. sdružení BETO-S, jehož byl stěžovatel členem. Tento závěr krajského soudu proto obstojí.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal také na svědecké výpovědi svědků K. a Ing. L., který působil jako technický dozor investora. Ing. L. uvedl, že vlastníky stavebních zařízení na stavbě byli subdodavatelé generálního dodavatele sdružení BETO-S, které si je pronajímalo. Pan K. ve své svědecké výpovědi potvrdil, že své stroje dával k dispozici bezúplatně panu Kolářovi, který je mohl užívat za to, že je pan K. mohl u něj bezplatně parkovat.

[25] Z výpovědi Ing. L. tak vyplývá, že sdružení BETO-S nevlastnilo stavební stroje na stavbě. Z výpovědi svědka K. vyplývá, že TSH měla bezplatně k dispozici stroje pana K. a M. Žádná z těchto svědeckých výpovědí však nedokládá konkrétním způsobem cenu a rozsah, v jakém je TSH pronajímala stěžovateli. Tento rozsah nevyplývá ani z výpovědi Ing. Koláře, který sice uvedl, že se s předmětnými stroji pracovalo v období od září do listopadu 2011 prakticky denně po celou pracovní dobu, zároveň však zmínil, že se stroji pracovali také přímo jejich vlastníci (pánové K. a M.), kteří práce fakturovali TSH. Z uvedeného je zřejmé, že po tuto dobu nemohla TSH stroje svých dodavatelů K. a M. pronajímat sdružení BETO-S. Konkrétní rozsah a cenu pronájmu nedokládají ani skutečnosti, na které poukazuje stěžovatel v kasační stížnosti, že sdružení BETO-S nedisponovalo vlastními stroji a bylo nuceno si je pronajmout a že při realizaci díla nepoužilo jiná zařízení, než stavební zařízení TSH a stroje KOPI.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na rozpis použití strojů, který vyhotovil dle zápisů ve stavebním deníku, v němž nezapočítal dny, po které dle stavebního deníku se stroji nakládalo KOPI. Stěžovatel však v rozpisu nezohlednil čas, kdy se stavebními zařízeními pracovali pracovníci TSH. Po tento čas však nemohl mít stěžovatel předmětné stroje v pronájmu, neboť podstatou podnikatelského nájmu movitých věcí je dočasné a úplatné přenechání movité věci k užívání. Jestliže tedy TSH pronajímala sdružení BETO-S své stroje a dále tomuto sdružení dávala k dispozici (pronajímala) také stroje od pana K. a M., jak vypověděl Ing. Kolář, pak pokud na strojích ve vlastnictví TSH či KOPI pracovali pracovníci TSH či jeho dodavatelé K. a M., nemohlo se jednat o pronájem těchto stavebních strojů stěžovateli. Není možné vycházet z předpokladu, že TSH pronajala stěžovateli stavební stroje, které měla k dispozici, a stěžovatel je v rámci tohoto pronájmu svými pracovníky nepoužíval, ale využil je tak, že na nich nechal pracovat pracovníky TSH.

[27] V posuzované věci tedy není jasné, kdo, kdy a v jakém rozsahu na předmětných strojích svými pracovníky pracoval, zda jejich vlastník (KOPI nebo TSH), či stěžovatel. Dobu, po kterou na zařízeních pracovali jiní pracovníci než pracovníci BETO-S, tj. KOPI či TSH, nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu považovat za dobu, po kterou mělo BETO-S stroje pronajaté. Posouzení, zda byl stroj pronajat či nikoli, tedy v posuzované věci souvisí s tím, kdo konkrétně se stavebními stroji pracoval.

[28] Nelze tudíž přisvědčit argumentu stěžovatele, že pro určení výše nájemného není podstatné, kdo se stroji pracoval. Správnost tohoto závěru podle Nejvyššího správního soudu rovněž potvrzuje skutečnost, že práce na stavebních zařízeních byly dle výpovědí svědků účtovány za hodinu (pan K. totiž ve své svědecké výpovědi uvedl, že si účtoval za hodinu práce; Ing. L. uvedl, že u traktorbagru se cena pohybuje okolo 800 Kč za „motohodinu"). Po hodinách je nájem u některých strojů ostatně vyúčtován také v předmětném rozpisu předloženým stěžovatelem.

[29] Stěžovatel rozpis prací vyhotovil na základě záznamů ve stavebním deníku. V posuzované věci však vyvstaly pochybnosti o správnosti těchto záznamů, neboť záznamy o počasí v něm neodpovídají skutečnosti. Pochybnosti o správnosti záznamů ve stavebním deníku rovněž budí skutečnost, že pan K. stěžovateli fakturoval za březen 2012 práce s nakladačem UNC, který však ve stavebním deníku není vůbec uveden. Na tyto skutečnost poukázaly správní orgány i krajský soud a stěžovatel je nevyvrátil.

[30] Stěžovatelem vyhotovený rozpis dále zcela nekoresponduje s výpovědí Ing. Koláře, který uvedl, že stroje byly používány v období září až listopad 2011 prakticky denně po celou pracovní dobu. V prosinci byly hotové zemní a bourací práce a pak asi do března 2012 tam byly stroje k dispozici podle potřeby. Z této výpovědi tedy vyplývá, že v prosinci 2011 a především v lednu 2012 došlo oproti předchozím měsícům k utlumení využití strojů na stavbě. Částky uvedené v rozpisu předloženém stěžovatelem za listopad (částka 247.610 Kč), prosinec 2011 (částka 238.060 Kč) a leden 2012 (částka 170.250 Kč) však tomuto poklesu využití strojů neodpovídají. Na předmětné faktuře pak ani není uvedeno, za jaké období byla faktura vystavena. Ani stěžovatelem vyhotovený rozpis, kterým stěžovatel dokládá přiměřenost vyúčtované částky, tedy neprokazuje, kdy, v jakém rozsahu a za jakou cenu byla stavební zařízení pronajata sdružení BETO-S.

[31] Fotografie prokazující existenci strojů na pracovišti a další důkazy dokládající, že stavební stroje (s výjimkou jeřábu od Stavcent, a.s.) byly ve vlastnictví KOPI nebo TSH, dokládají vlastnictví předmětných stavebních strojů a to, že byly na staveništi, nikoli zda, kdy, v jakém rozsahu a za jakou cenu tyto zařízení TSH pronajímala sdružení BETO-S. Takto je také vyhodnotily správní orgány, a Nejvyšší správní soud proto stěžovatelem namítané pochybení správních orgánů při hodnocení těchto důkazů neshledal. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že správní orgány se věcí podrobně zabývaly a hodnotily veškeré důkazy, které měly k dispozici, jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a své závěry logicky a srozumitelně zdůvodnily. Nejvyšší správní soud nezjistil, že by správní orgány některé důkazy opomenuly. Nedošlo tedy k porušení § 8 daňového řádu. Skutečnost, že správní orgány vyhodnotily důkazy jinak než stěžovatel, nepředstavuje pochybení správních orgánů.

[32] Krajský soud se rovněž věcí podrobně zabýval, zohlednil skutečnosti vyplývající z jednotlivých důkazů jednotlivě i v souvislostech a vypořádal námitky stěžovatele. Hodnocení důkazů ze strany krajského soudu považuje Nejvyšší správní soud za logické, úplné, srozumitelné a přesvědčivé. Důvodná proto není ani námitka, že se krajský soud nevypořádal s námitkami, v nichž stěžovatel namítal, že předložené a navržené důkazy jednoznačně prokazují, že mu TSH pronajímala stavební zařízení a za jakou cenu byl na těchto zařízeních prováděn servis, údržba a opravy. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve shodě s krajským soudem konstatuje, že jde k tíži stěžovatele, že nemá žádnou dokumentaci, kterou by byl schopen přijetí služby prokázat. Mezi účastníky nebyla uzavřena písemná smlouva o nájmu, není tu žádný podklad pro fakturaci ani jiný důkaz, jímž by bylo možno spolehlivě osvědčit, že plnění reálně nastalo.

[33] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce stěžovatele, že správní orgány i krajský soud výpověď Ing. Koláře ve spojení ostatními důkazními prostředky chybně interpretovaly.

[34] V případě námitky, v níž stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o neunesení důkazního břemene stěžovatelem a o unesení důkazního břemene správcem daně, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 – 71, který obsahuje zevrubnou rekapitulaci dosavadní judikatury k této otázce a na který Nejvyšší správní soud nyní pro stručnost odkazuje.

[35] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, *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.* Správce daně ve výzvě ze dne 10. 6. 2015, č. j. 1445495/15/2205-60561-305053, podle citovaného ustanovení daňového řádu vyzval stěžovatele k předložení dokladů a k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně ve vztahu ke sporné faktuře. Mimo jiné uvedl, že je na ní v předmětu pouze uvedeno „za pronájem, servis, údržbu a opravy stavebního zařízení“, ale není zde přiložen žádný zakázkový list, či žádné bližší konkretizace pronajatého stavebního zařízení a není ani zřejmé, jaký servis, údržba, opravy, v jakém období a za jakou cenu měly být provedeny. Správce daně proto stěžovatele vyzval, aby prokázal, o pronájem jakého stavebního zařízení se skutečně jednalo, kdy, za jakou cenu a v jakém období měl toto stavební zařízení pronajato, jaký konkrétní servis, údržba a opravy na něm byly prováděny a aby prokázal, že se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

[36] S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud za to, že správce daně ve výzvě v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil důvodné pochybnosti o daňovém tvrzení stěžovatele. Důkazní břemeno tedy přešlo zpět na stěžovatele. V dalším řízení nebylo provedenými důkazy prokázáno, že plnění v rozsahu podle předmětné faktury bylo fakticky uskutečněno. Pochybnosti o daňovém tvrzení stěžovatele tedy přetrvaly po celou dobu řízení a stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

[37] Výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu může být vydána pouze v situaci, kdy správce daně s ohledem na průběh řízení shledá, že je třeba, aby daňový subjekt prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, a tyto informace správce daně není schopen získat z vlastní úřední evidence. Jedná se o fakultativní a subsidiární postup. Pokud tedy správce daně po dokazování provedeném po vydání výzvy podle § 92 odst. 4 dospěl k závěru, že skutkový stav byl již řádně objasněn, nebyl povinen již vydávat další výzvu. Z výše uvedeného je přitom patrné, že správce daně dbal o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, při dokazování nepochybil a zjistil skutečnosti v rozsahu potřebném pro rozhodnutí.

[38] Konstatování krajského soudu uvedené v naračních části rozsudku na str. 8, že *„svědecké výpovědi byly porovnány a pro vzájemnou rozpornost, nekonkrétnost a obecnost je nebylo možno označit za důkazní prostředky, jimiž je věrohodně prokázáno, že žalobce přijal fakturované služby“*, neznamená, že krajský soud vyslovil, že pokud důkazní prostředky neprokazují určitou skutečnost, nestávají se důkazními prostředky, jak tvrdí stěžovatel z kasační stížnosti. Z uvedené věty i kontextu rozhodnutí je zřejmé, že krajský soud dospěl k závěru, že provedené důkazy neprokazují, že plnění podle předmětné faktury reálně nastalo, a představuje tak náklad ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[39] K poukazu stěžovatele na pochybení při doručování rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný vskutku při doručování svého rozhodnutí pochybil, když jej doručoval přímo stěžovateli, přestože stěžovatel byl zastoupen. Toto pochybní však žalovaný napravil tím, že své rozhodnutí dodatečně dne 16. 2. 2017 doručil zástupci stěžovatele do datové schránky a z tohoto data doručení také vycházel při stanovení právní moci svého rozhodnutí. Krajský soud při jednání konaném dne 25. 10. 2017 některé námitky stěžovatele vyhodnotil jako opožděně podané. Ke zkrácení dvouměsíční lhůty pro uvedení žalobních bodů uvedené v § 71 odst. 2 s. ř. s. však nedošlo, neboť jednání krajského soudu se konalo více než 8 měsíců po nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného a při něm vznesené nové námitky proto byly vskutku uplatněny až po uplynutí lhůty pro podání žaloby počítané od správného doručení rozhodnutí zástupci stěžovatele.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[41] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. února 2018

pokračování

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu