



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. V. B.**, zast. JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem Nám. Přemysla Otakara II. 58, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 14. 12. 2011, č. j. 6329/11-1300, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 5. 2012, č. j. 10 Af 16/2012 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) ze dne 17. 5. 2012, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (původně Finančního ředitelství v Českých Budějovicích) ze dne 14. 12. 2011, č. j. 6329/11-1300. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 6. 2011, č. j. 324982/11/077910303393, kterým byl stěžovateli za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010 vyměřen na dani z přidané hodnoty nadměrný odpočet ve výši 183 602 Kč.

II. Řízení před správními orgány a krajským soudem

Stěžovatel podal dne 23. 4. 2010 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 539 229 Kč. Správce daně zahájil za uvedené zdaňovací období vytýkáací řízení dle ustanovení § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (v souladu s ustanovením § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, bylo po 1. 1. 2011 řízení dokončeno dle ustanovení § 89 a násl. daňového řádu postupem k odstranění pochybností). Na základě porovnání údajů o výši přijatých

a uskutečněných zdanitelných plněních za uvedené zdaňovací období s údaji uvedenými v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období předchozího roku vznikly správci daně pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného přiznání. Správce daně proto stěžovatele vyzval, aby prokázal, že nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění uvedených v podaném daňovém přiznání byl uplatněn v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc, a že přijatá zdanitelná plnění byla použita k uskutečnění jeho ekonomické činnosti.

V reakci na vytýkácí výzvu správce daně předložil stěžovatel evidenci pro daňové účely, daňové doklady dle této evidence a smlouvu o dílo č. 2009/008/CZ/M ze dne 20. 10. 2009 na rekonstrukci stavby na skladování sena v obci Benešov nad Černou. Zhotovitelem díla měla být dle uzavřené smlouvy společnost Precis CZ, a. s. (dále jen "Precis CZ"), cena díla bez daně z přidané hodnoty činila dle smlouvy 1 778 135 Kč. Dle rozpočtových kalkulací, které tvoří nedílnou součást smlouvy, měla rekonstrukce stavby na skladování sena spočívat v opravě podlahy, střechy a opláštění a dle smlouvy měla být realizována v období od října 2009 do ledna 2010. V průběhu řízení bylo na základě součinnosti třetích osob zjištěno, že společnost Precis CZ, uzavřela dne 23. 10. 2009 na předmětnou stavbu subdodavatelskou smlouvu o dílo se společností Precis dopravní, s. r. o. (dále jen "Precis dopravní"), která se svým rozsahem plně kryla se smlouvou uzavřenou se stěžovatelem; cena díla byla stanovena na 1 645 173 Kč bez daně z přidané hodnoty. Na základě výzvy správce daně předložila společnost Precis CZ stavební deník. Rovněž společnost Precis dopravní uzavřela na tuto stavbu subdodavatelskou smlouvu o dílo, a to dne 26. 10. 2009 se společností STAVEBNÍ CZ, s. r. o. (dále jen "STAVEBNÍ CZ"), cena díla byla stanovena na 453 493 Kč. Z příložené cenové nabídky a faktury vydané společností STAVEBNÍ CZ vyplývá, že tato společnost měla na stavbě provádět práce v rozsahu opravy opláštění a střechy a dále měla na stavbu dodávat materiál (drt', beton, kari sítě). V celkovém úhrnu fakturovala společnost STAVEBNÍ CZ společnosti Precis dopravní částku 991 880 Kč bez daně z přidané hodnoty.

Správce daně provedl dne 14. 9. 2010 za účasti do řízení přizvaného soudního znalce místní šetření předmětného seníku za účelem zjištění rozsahu provedených stavebních prací. Dle sepsaného úředního záznamu byla provedena pouze prohlídka opláštění seníku a malé části podlahy, objekt seníku byl zcela zaplněn balíky sena a slámy a před objektem byly složeny železniční pražce. Z vypracovaného znaleckého posudku potom vyplývá, že nebylo možné porovnat technický stav stavby po provedených opravách, neboť soudní znalec neměl k dispozici dokumentaci stavu objektu před realizací stavebních prací dle předložené smlouvy o dílo. Vizualním šetřením bylo nicméně zjištěno, že obvodový plášť byl nově namontován z vícekrát použitých hliníkových desek do nových dřevěných paždíků přichycených ke sloupům haly, a dále že nášlapná vrstva podlahy haly byla provedena z monolitického betonu a rozřezána dilatačními spárami (bez znalosti tloušťky a skladby podlahy).

Dotazem na společnosti v nejbližším okolí realizované stavby dále správce daně zjistil, že žádná z oslovených obchodních společností nedodala v rozhodném období žádnému ze zainteresovaných daňových subjektů beton ani kamennou drt'.

Správce daně následně předvolal k podání svědecké výpovědi Zdeňka Kiglera, který byl do 30. 11. 2009 jednatelem společnosti STAVEBNÍ CZ. Svědek do protokolu o ústním jednání ze dne 3. 11. 2010 potvrdil, že uzavřel se společností Precis dopravní smlouvu o dílo na předmětnou stavbu seníku. Uvedl, že předmětem spolupráce bylo dodání šterků, betonu a opravy v Benešově nad Černou, jednalo se o halu. Nevěděl, kdo byl investorem stavby ani k čemu měla hala sloužit. Upřesnil, že do 30. 11. 2009, kdy byl jednatel společnosti, na stavbu dodával pravděpodobně šterky a betony, stavba měla dále pokračovat opravami haly. O tom však již měl jednat pan Tomeš, který po něm firmu převzal. Správce daně ho upozornil na skutečnost, že dle stavebního deníku měly být demontáž stávající střešní krytiny a opláštění stavby provedeny v době,

pokračování

kdy byl ještě jednatelem. K tomu Zdeněk Kigler uvedl, že si nepamatuje, kdo tyto práce zajišťoval; rovněž si nevzpomněl, jakým způsobem, kdy a kde bylo pracovníkům za provedené práce placeno. Dodání materiálu měli zajišťovat různí dopravci z Českých Budějovic, které sám telefonicky kontaktoval a sám jim rovněž platil v hotovosti; někdy se měl materiál i rozhrnovat, ale kdo konkrétně to prováděl ani jméno některého z dopravců, si nepamatoval. V případě dodávek betonu si rovněž nepamatoval, kolikrát byl beton na stavbu dovezen. Společnost neměla žádné zaměstnance, kancelář měla v Ostravě, její adresu si nepamatoval, činnost společnosti nijak nepropagoval. Brigádníci, kterým mělo být za práci placeno v hotovosti, je kontaktovali sami, jejich jména si nepamatoval, dle jeho tvrzení jejich činnost zprostředkoval pan T.

Dále byl správcem daně jako svědek vyslechnut dne 14. 12. 2010 Roman Pixa, jednatel společnosti Preciis dopravní. Tento svědek mimo jiné uvedl, že smlouva se společností STAVEBNÍ CZ byla uzavřena z důvodu potřeby pomoci s pracemi na „akci“ seník, tato společnost měla rovněž dodávat materiál. Dodávku materiálu si nechal zajistit od společnosti STAVEBNÍ CZ z důvodu nejvýhodnější cenové nabídky a rychlosti dodání z jím oslovených firem; které další společnosti oslovil, si již nepamatoval. Kdo za společnost STAVEBNÍ CZ práce vykonával, nevěděl, stejně tak odkud byl dovážěn materiál a kdo jej přebíral. Dílo převzal od společnosti STAVEBNÍ CZ jako celek přibližně v lednu 2010 od člověka pracujícího pro Zdeňka Kiglera, jméno předávajícího nezná. Na dotaz správce daně, kam se odvážel materiál po rozebrání podloží a betonu, odpověděl, že vše zůstávalo na místě, materiál se na skládku nepřevážel. Posléze doplnil, že je možné, že jedno nebo dvě auta materiál na skládku odvezla, nicméně s poukazem na to, že skládek je mnoho a není schopen určit, o kterou se jednalo.

Na základě provedeného šetření zaslal správce daně stěžovateli výzvu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 20315/11/077930/305806, k prokázání skutečností pro správné stanovení daně. V této výzvě ho vyzval k vysvětlení a prokázání několika skutečností: jakým způsobem stěžovatel kontaktoval společnost Preciis CZ; na základě jakých skutečností byla stanovena cena rekonstrukce seníku; zda byla na tuto akci poskytnuta nějaká dotace; kdy bylo na seníku provedeno původní opláštění a podlaha (betonové panely) a kdo je provedl; a kde jsou uloženy původní betonové panely. Současně stěžovatele ve stručnosti informoval o dosavadním průběhu dokazování, ze kterého mu vyplynuly pochybnosti o faktickém průběhu deklarovaného zdanitelného plnění. Předmětnou výzvu si stěžovatel v úložní době nevyzvedl a zásilka byla správci daně vrácena. Správce daně se proto pokusil stěžovatele neúspěšně kontaktovat telefonicky, rovněž stěžovateli zaslal dne 23. 3. 2011 na jeho telefon textovou zprávu (SMS) s informací o nevyzvednutých písemnostech, která však zůstala ze strany stěžovatele bez reakce. Stěžovateli byla předmětná výzva předána dne 5. 5. 2011 v rámci ústního jednání k projednání výsledku postupu k odstranění pochybností dle ustanovení § 90 daňového řádu, o kterém byl sepsán protokol č. j. 235745/11/077930/305806. Správce daně v něm konstatoval, že v žádném případě nezpochybňuje faktickou existenci stavby, předmětem neodstraněných pochybností je skutečné poskytnutí stavebních prací tak, jak je správci daně tvrzeno. Stěžovatel dle jeho názoru neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění od dodavatele Preciis CZ přijal a že mu vznikl nárok na jím deklarovaný odpočet. Nadměrný odpočet ve výši 539 229 Kč byl proto snížen o 355 627 Kč. Stěžovatel byl současně poučen, že v souladu s ustanovením § 90 odst. 2 daňového řádu je ve stanovené lhůtě oprávněn podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.

V následném vyjádření stěžovatel uvedl, že smlouvu se společností Preciis CZ uzavřel na základě výběrového řízení, veškeré práce byly provedeny a cena díla byla stěžovatelem bezhotovostním převodem uhrazena. Stěžovatel dle svého přesvědčení postupoval v souladu s předpisy, předložil veškeré doklady, a splnil proto všechny náležitosti k uplatnění odpočtu na dani z přidané hodnoty. Provedený znalecký posudek není dle jeho názoru důkazem o tom, že práce

provedeny nebyly, ohledání stavby navrhl provést v jiném vhodném termínu. Správce daně na základě obsahu podaného vyjádření dospěl k závěru, že stěžovatel nenavrhl provedení dalších důkazních prostředků, a neshledal proto důvody k pokračování v dokazování. Na to vydal dne 16. 6. 2011 platební výměr, kterým byl stěžovateli za 1. čtvrtletí roku 2010 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 183 602 Kč.

V mezidobí byla správci daně dne 6. 6. 2011 doručena odpověď na dožádání z Finančního úřadu Brno I, místně příslušného správce daně daňového subjektu STAVEBNÍ CZ. Dožádaný správce daně sdělil, že nemohl dle požadavku prověřit fakturu vystavenou společností STAVEBNÍ CZ pro odběratele Precis dopravní, neboť daňový subjekt je dlouhodobě nekontaktní a správce daně nemá k dispozici účetnictví. Nebylo reagováno ani na písemné předvolání, místním šetřením na adrese sídla společnosti bylo následně zjištěno, že se jedná pouze o virtuální sídlo. Daňový subjekt STAVEBNÍ CZ daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010 nepodal, nereagoval ani na výzvy, daň byla proto vyměřena z moci úřední v nulové výši.

Stěžovatel podal proti platebnímu výměru odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 12. 2011 zamítl. Žalovaný konstatoval, že ze sdělení zástupců subdodavatelských společností Zdeňka Kiglera a Romana Pixy vyplynuly vážné a důvodné pochyby o dodávkách stavebních prací. Stěžovatel na výzvu k prokázání, že předmět plnění deklarovaný ve smlouvě o dílo přijal od společnosti Precis CZ, nereagoval, správce daně proto nemohl než konstatovat, že stěžovatel nedoložil, že se účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno. K požadavku stěžovatele na doplnění dokazování o ověření rozsahu provedených prací žalovaný uvedl, že správcem daně nebylo zpochybňováno, že by stavební úpravy provedeny nebyly, důvodem pro neuznání nároku bylo neprokázání jejich přijetí od společností Precis CZ. Na uvedené závěry nemůže mít dle žalovaného vliv ani namítané částečné financování stavby z dotace, které podléhá kontrole, jestliže uvedené tvrzení stěžovatel nadto ani nedoložil. Obdobně žalovaný nepřisvědčil ani námitce, že zhotovitel díla byl vybrán na základě výběrového řízení, neboť i v tomto případě zůstal stěžovatel v rovině tvrzení, které neprokázal.

Krajský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná.

Soud konstatoval, že se stěžovatel nezprostil důkazního břemene předložením formálně bezvadného dokladu o přijetí zdanitelného plnění. Ztotožnil se přitom se závěry finančních orgánů, že zjištěné rozpory mezi výpověďmi svědků zakládají pochybnosti o tom, zda stěžovatel předmětné zdanitelné plnění přijal od společnosti Precis CZ, neboť svědek, který byl v době provádění zakázky jednatelem společnosti STAVEBNÍ CZ a svědek, který byl jednatelem společnosti Precis dopravní, se ve svých vyjádřeních rozcházel v otázkách zásadních pro posouzení uskutečnění předmětného zdanitelného plnění. Konstatoval, že správce daně provedl dokazování v souladu s daňovým řádem a dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Stěžovatel na předložení důkazů, které by jeho tvrzení dokládaly i přes výzvu správce daně rezignoval, žádné důkazy, které by měly být a nebyly provedeny, neoznačil.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu stěžovatelky jako nedůvodnou v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel se se závěry krajského soudu neztotožnil a napadl rozsudek kasační stížností. Předně setrval na svém přesvědčení, že prokázal, že uzavřel se společností Precis CZ řádný smluvní vztah, doložil smlouvu o dílo a bylo spolehlivě prokázáno, že společnost Precis CZ je řádně registrována jednak u obchodního rejstříku i jako plátce daně z přidané hodnoty. V této souvislosti

pokračování

zdůraznil, že z jeho hlediska bylo dílo provedeno v souladu se smlouvou a stěžovatel rovněž za dílo řádným způsobem, bezhotovostním převodem, zaplatil. Rovněž doplnil, že smlouva byla uzavřena na základě výběrového řízení, přičemž vyhrála firma, která měla všechny potřebné doklady a byla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty.

Stěžovatel dále namítá, že rozsah díla byl ve smlouvě zcela precizován a správci daně nic nebránilo rozsah skutečně provedených prací ověřit. Správce daně tyto kroky nastartoval, avšak ustanovený znalec se vyjádřil pouze k části díla; nikoliv však proto, že by dílo nebylo provedeno, ale z toho důvodu, že překážky na místě v daném okamžiku bránily dalším závěrům. Skutečnost, že správce daně zadal vypracování znaleckého posudku, svědčí dle stěžovatele o tom, že rozsah provedených prací má pro správce daně zásadní význam. Dle stěžovatele tak bylo dokazování neúplné.

Smlouva o dílo dle stěžovatele neobsahovala žádné ustanovení, které by smluvnímu partnerovi bránilo v provedení díla prostřednictvím subdodávek; stěžovatel si rovněž nevyhradil právo na kontrolu firem, které subdodávky poskytovaly. Stěžovatel rovněž zastává názor, že zadal výstavbu díla a jeho povinností nebylo kontrolovat nákup stavebního materiálu, neboť se jednalo o záležitost smluvního partnera. V této souvislosti stěžovatel namítá, že pokud smluvní partner nebyl následně schopen správci daně vysvětlit, prostřednictvím kterých subjektů stavbu realizoval, jedná se o pochybnosti, které nemají žádný vztah k osobě stěžovatele, ale týkají se jeho smluvního partnera. Stěžovatel je přesvědčen, že rozsah důkazního břemene ve vztahu k jeho osobě byl nepřipustně rozšířen. Nejisté vystupování svědka Zdeňka Kiglera může dle stěžovatele svědčit pouze pro to, že se on nebo jeho firma mohli dopouštět daňových úniků ve vztahu k subdodavatelům díla, ale nese svědčí to o tom, že by se jakkoliv dopustil daňových úniků či nezákonností ve vztahu k osobě stěžovatele. Vyměření či doměření daně na základě extenzivně vyložené důkazní povinnosti porušuje dle stěžovatele práva daňového subjektu, neboť nemohl v daném případě předem předvídat, že subjekt obchodního vztahu, který se ucházel o zakázku ve výběrovém řízení, řeší její realizaci formou subdodávek, které on nemůže žádným způsobem kontrolovat. Dle ustálené judikatury může být daňový subjekt správcem daně vyzván pouze k prokázání skutečností, které sám tvrdí. Na posouzení nároku na odpočet nemohou mít vliv skutečnosti, které se týkají předchozí či následné transakce v řetězu po sobě následujících obchodních operací. Daňový subjekt nese důkazní břemeno jen ohledně prokázání toho, že smlouva byla řádně uzavřena, dílo bylo provedeno a zapláceno a nemůže nést odpovědnost za následující vazby, které jsou zcela mimo jeho dosah. Stěžovatel řádně plnil daňové povinnosti a postupoval v souladu s obchodním zákoníkem, nebylo v žádném případě prokázáno, že by se účastnil podvodného jednání ve vztahu k vylákání daně z přidané hodnoty. Obchodní vztah byl uzavřen s daňově i právně registrovaným subjektem, dílo není dílem fiktivním, a stěžovatel proto neměl žádný důvod, aby uváděl jako obchodního partnera jinou firmu, než která vyhrála výběrové řízení a která pro něj práce provedla. Stěžovatel je tedy prakticky dotčen tím, že v řetězci dodávek zřejmě proběhly transakce, které nebyly zcela v souladu s daňovými předpisy, on však jako plátce daně o nich nevěděl a vědět nemohl. Uzavřel, že předmětná obchodní transakce měla být posuzována sama o sobě, bez přihlídnutí k následným či předcházejícím transakcím, které byly zcela mimo jeho dosah.

Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti s poukazem na shodu žalobních a kasačních námitek stěžovatele na úvod odkázal na své vyjádření k žalobě. Dále na základě provedeného shrnutí skutkového stavu zdůraznil, že podstatnou skutečností v projednávané věci je prokázání

přijetí daného plnění, a to od té osoby, jak je deklarováno. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které nastává daňovému subjektu v okamžiku, kdy správce daně zákonným způsobem vyjádří pochybnosti o tvrzeních daňového subjektu. Stěžovatel neprokázal, že služby, které jsou specifikovány na předmětném dokladu od společnosti Precis CZ, přijal, a toto plnění tak nemohlo být považováno za přijaté zdanitelné plnění uskutečněné tímto plátcem, které by stěžovatel mohl použít pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Stěžovatel se nezprostil své důkazní povinnosti bez dalšího pouze tím, že předložil formálně bezvadný daňový doklad o přijetí zdanitelného plnění. Jsou-li o faktickém stavu pochybnosti, potom je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázat existenci zdanitelného plnění a dalších pro vznik nároku rozhodných skutečností, přičemž stěžovatel tuto povinnost i přes výzvu správce daně nesplnil. K námitce neúplně zjištěného skutkového stavu ve vazbě na provedený znalecký posudek žalovaný mimo jiné podotkl, že znalec neměl k dispozici žádnou dokumentaci původního stavu stavby, nemohl určit skladbu podlahy a také zda byl obvodový plášť opravován nebo nově namontován. Uzavřel, že na základě provedeného dokazování dospěl správce daně zcela oprávněně k závěru, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel opírá svoji argumentaci o splnění důkazního břemene předložením daňových dokladů a smlouvy o dílo uzavřené se společností Precis CZ na rekonstrukci předmětné stavby, dále namítá nepřipustné rozšíření důkazní povinnosti stěžovatele mimo sféru jeho vlivu, tj. na okolnosti provázející realizaci předmětu zdanitelného plnění subdodavatelí.

Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že v projednávané věci došlo v průběhu řízení k nahrazení dosavadního procesního předpisu (zákon o správě daní a poplatků) daňovým řádem. Ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu stanoví, že *"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."* Po dni účinnosti tohoto předpisu (1. 1. 2011) tedy bylo zahájené vytýkácí řízení v souladu s citovaným ustanovením dokončeno postupem k odstranění pochybností.

Důkazní povinnost daňového subjektu je v režimu daňového řádu (viz ustanovení § 92 odst. 3) pojímána shodně jako tomu bylo v předchozí právní úpravě (srov. ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Je postavena na zásadě, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. V důsledku rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně prokazuje ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu [resp. ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, které rozložení důkazního břemene upravovalo v tomto směru shodně] naproti tomu správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. K otázce rozložení důkazního břemene lze odkázat např. na již krajským soudem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém zdejší uveďl, že *„daňový subjekt (...) splní svoji povinnost důkazní ve vztahu*

pokračování

ke tvrzením, které správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že „unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“

V projednávané věci uplatňoval stěžovatel dle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění uskutečněného na základě smlouvy o dílo uzavřené s dodavatelem – společností Precis CZ. Na výzvu správce daně k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění a splnění podmínek pro uznání nároku přeložil evidenci pro daňové účely, daňové doklady dle této evidence a uzavřenou smlouvu o dílo. Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, zdůraznil, že prokazuje-li daňový subjekt nárok na odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění a dalších pro vznik nároku rozhodných skutečností. V daňovém řízení tudíž postačí prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel se nezprostil své důkazní povinnosti bez dalšího pouze tím, že předložil formálně bezvadný daňový doklad o přijetí zdanitelného plnění (stavebních prací). Bylo ovšem na správci daně, aby dále prokázal, že o souladu údajů zaznamenaných v účetnictví stěžovatele se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí toto účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným; nikoliv však aby nutně prokázal, že údaje o daném účetním případě jsou v rozporu se skutečností (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Správci daně vznikly pochybnosti, zda se přijaté zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno, poté co bylo součinností třetích osob zjištěno, že bývalý jednatel subdodavatelské společnosti STAVEBNÍ CZ, který v této pozici ve společnosti působil v době, kdy měla stavba probíhat, nedokázal k průběhu realizace stavby věrohodně sdělit ani zcela základní informace. Sama společnost STAVEBNÍ CZ byla za působení nového jednatele na adrese svého virtuálního sídla nekontaktní a za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání. Správce daně vzniklé pochybnosti o deklarováném průběhu uskutečnění zdanitelného jednoznačně formuloval ve výzvě k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, kterou stěžovatel po neúspěšném doručení a snaze správce daně kontaktovat stěžovatele prostřednictvím mobilního telefonu osobně převzal v rámci projednání výsledku postupu k odstranění pochybností dne 5. 5. 2011. Rovněž v rámci tohoto projednání a předaného protokolu byl stěžovatel jednoznačně obeznámen se vzniklými pochybnostmi správce daně ohledně průběhu deklarováného zdanitelného plnění. Stěžovatel však žádným relevantním způsobem na vzniklé pochybnosti nereagoval a správci daně žádné důkazy, na základě kterých by bylo možné pokračovat v dokazování, nepředložil a omezil se pouze na konstatování svého přesvědčení, že deklarované uskutečnění zdanitelného plnění

dostatečným způsobem prokázal předložením daňových dokladů a smlouvy o dílo a že nebyl povinen průběh stavebních prací nijak kontrolovat. V podaném odvolání stěžovatel sice namítal, že smlouva se společností PreciS CZ byla uzavřena na základě výběrového řízení a rekonstrukce stavby byla částečně hrazena z dotace, žádné důkazy však ke svým tvrzením nepředložil.

Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu, resp. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125). Stěžovatel v této souvislosti však dále namítá, že rozsah jeho důkazního břemene byl správcem daně nepřipustně rozšířen o okolnosti průběhu realizace stavby seníku subdodavatelé jeho smluvního partnera, které on sám nemohl nikterak ovlivnit. Obecně je nutné přisvědčit stěžovateli, že právem správce daně je požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se daňový subjekt podílel. V daném případě ovšem správce daně takto limitované hranice nepřestoupil. Požadoval pouze prokázání zdanitelného plnění, o němž stěžovatel tvrdil, že se uskutečnilo, na němž se podílel, jehož byl příjemcem a které také nikoliv zanedbatelně honoroval. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci stěžovatel předložil daňový doklad a smlouvu. Správce daně však prokázal, že předložené doklady nejsou dostatečným důkazem o deklarovaném uskutečnění zdanitelného plnění, neboť o faktické realizaci předmětu smlouvy daňovým subjektem stojícím na konci řetězce dodavatelů lze mít vážné a důvodné pochybnosti. Správce daně proto vyzval stěžovatele k doložení či navržení jiných důkazů, jimiž by bylo možno deklarované uskutečnění zdanitelného plnění prokázat. Tím přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatele, který již dále reagoval pouze na úrovni tvrzení, nikoliv relevantních důkazů.

Ve své podstatě stěžovatel zpochybňuje, zda obsah podaných výpovědí svědků Kiglera a Pixy mohly zapříčít pochybnosti správce daně o deklarovaném průběhu obchodní transakce mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem, tj. společností PreciS CZ. Lze přisvědčit stěžovateli, že výpověď svědka Kiglera nepředstavuje důkaz o jednání stěžovatele v rozporu s daňovými předpisy. Tímto směrem ovšem ani dokazování ze strany správce daně nebylo vedeno. Naopak stěžovatelem předestřená podezření o možných daňových únicích a nevěrohodnosti svědka Kiglera nejsou v projednávané věci předmětem posuzování a pro učiněné závěry ve vztahu ke stěžovateli nejsou relevantní. Stěžejní je v projednávané věci naopak skutečnost, že správce daně jednoznačně a kvalifikovaně stěžovatele vyzval k prokázání deklarovaného průběhu uskutečnění zdanitelného plnění a stěžovatel na tuto výzvu nijak důkazně nereagoval.

Stěžovatel v kasační stížnosti, stejně jako v řízení před žalovaným i krajským soudem, namítal, že svého dodavatele (společnost PreciS CZ) zvolil na základě výběrového řízení. V žádné fázi řízení však k tomuto svému tvrzení nepředložil žádné důkazy. Nad rámec zdejší soud poznamenává, že stěžovateli musely být důsledky nedoložení správcem daně požadovaných údajů známy, neboť již v minulosti pro něho mělo v postavení konečného příjemce díla neunesení důkazního břemene negativní důsledky v jiném daňovém řízení, ve kterém šlo však též o spolupráci se Zdeňkem Kiglerem, tehdy jednatelem společnosti KISTAV, s. r. o. Tyto skutečnosti jsou Nejvyššímu správnímu soudu známy z úřední činnosti z řízení vedeného pod sp. zn. 5 Afs 62/2010, na které ostatně v tomto řízení odkazoval žalovaný i krajský soud.

Tvrzení stěžovatele o prováděném výběrovém řízení není pro prokázání v dané věci sporných skutečností zásadní, avšak přesto lze konstatovat, že nebylo opět podloženo žádným důkazem a zůstalo na úrovni neprokázaného tvrzení, stejně jako údaj o úhradě části ceny stavby z dotace. Stěžovatel uvedená tvrzení správci daně nedoložil, v soudním řízení tuto argumentaci zcela opustil.

pokračování

Prisvědčit nelze ani námitce dostatečně nezjištěného rozsahu provedených prací znalcem. Správce daně na základě provedeného místního šetření a obsahu znaleckého posudku výslovně připustil, že nějaké práce na objektu provedeny byly, a tuto otázku tedy nečinil spornou. Nehledě na to, že znalec neměl k dispozici dokumentaci o stavu objektu před provedenou rekonstrukcí a stěžovatel ji ani následně nepředložil; objektivní znalecké zkoumání rozsahu provedených prací by tedy bylo do značné míry ztíženo. Stejně tak nebyla dále předmětem sporu úhrada za provedené práce bezhotovostním převodem na účet společnosti Precis CZ. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně u předmětného zdanitelného plnění byla výhradně skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že toto plnění přijal od deklarovaného plátce daně, tedy nebylo najisto postaveno kdo, jak a za jakou částku předmětné práce provedl a zda byl skutečně plátcem daně.

V daném kontextu je tedy nutné se ztotožnit se závěry správce daně i žalovaného, že stěžovatel nedostál své důkazní povinnosti, neboť nedoložil, že i přes vzniklé pochybnosti se sporný účetní případ udál tak, jak o něm bylo účtováno, tj. neprokázal, že předmětné zdanitelné plnění přijal od společnosti Precis CZ.

Na základě všech shora uvedených skutečností Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

V. Závěr a náklady řízení

Stěžovatelem uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá 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 31. července 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu