



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce: **J. K.**, zastoupený 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 žalovaného ze dne 3. 12. 2012, č. j. 8494/12-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 1. 2014, č. j. 10 Af 24/2013 – 32,

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. Dosavadní průběh řízení

Finanční úřad v Milevsku rozhodnutím z 11. 4. 2012, č. j. 15886/12/098970302616 stěžovateli dodatečně doměřil prostřednictvím pomůcek daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 869.916 Kč. Odvolací územní finanční orgán - Finanční ředitelství v Českých Budějovicích – rozhodnutím ze dne 3. 12. 2012, č. j. 8494/12-1100, změnil rozhodnutí správce daně tak, že doměřil daň ve výši 473.628 Kč a stanovil žalobci (dále též „stěžovatel“) povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 94.726 Kč.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 15. 1. 2014, č. j. 10 Af 24/2013 – 32, žalobu stěžovatele zamítl. Krajský soud shrnul, že předmětem sporu je to, zda zde byl dán důvod stanovit daň za zdaňovací období roku 2007 podle pomůcek a stalo-li se tak zákonem předepsaným způsobem. Krajský soud v této souvislosti připomněl, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu má přednost stanovení daně dokazováním, teprve je-li takový postup vyloučen, lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud se neztotožnil s jednotlivými žalobními námitkami a zaujal závěr,

že stěžovatel v daňovém řízení nesplnil svou důkazní povinnost, tím neodstranil pochybnosti správce daně a doměření daně pomůckami bylo proto na místě.

II. Kasační stížnost

Stěžovatel proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost, v níž uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle stěžovatele se rozhodnutí žalovaného opírá o skutečnosti a důkazy, které nezakládají důvod pro doměření daně pomůckami. Podle stěžovatele je správce daně povinen první radě stanovit daň na základě důkazů, teprve nesplnil-li by stěžovatel při dokazování povinnosti, mohl správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel je toho názoru, že ve smyslu § 86 daňového řádu spolupracoval se správcem daně, předkládal mu požadované doklady, daňovou evidenci a další důkazy. Naopak to měl být správce daně, kdo stěžovatele neúměrně zatěžoval, neprováděl požadované důkazy a důkazy provedené neposuzoval jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Podle stěžovatele měl žalovaný zkoumat, zda jsou dány podmínky pro použití pomůcek a měl se zabývat tím, zda stěžovatel v průběhu dokazování prokázal či navrhovanými důkazy mohl prokázat skutečnosti, které tvrdil, a které uváděl ve svém daňovém přiznání. Podle stěžovatele je ze žalovaného rozhodnutí zřejmé, že žalovaný tuto zákonnou povinnost nesplnil a neprovedl veškeré důkazy, které stěžovatel navrhoval.

Stěžovatel je názoru, že tvrzení, která uvedl v daňovém přiznání za rok 2007, prokázal předložením daňové evidence vedené v souladu s § 7b zákona o daních z příjmu. Podle stěžovatele tato daňová evidence obsahovala vše potřebné pro zjištění základu daně, tedy údaje o příjmech, výdajích, majetku a závazcích.

Stěžovatel připomněl, že svou činnost uskutečňuje prostřednictvím subdodavatelů (jedná se vesměs o pomocné stavební a úklidové práce), neodpovídá však za činnost jejich statutárních orgánů a za jejich plnění daňových povinností. Stěžovatel uvedl, že od těchto společností nepředložil nepodepsané prázdné papíry nebo doklady, z nichž by mělo vyplývat, že si je sám vyplnil. Stěžovatel je toho názoru, že z žádného právního předpisu nevyplývá zákaz psát ručně účetní, daňové a jiné doklady, stejně tak žádný z předpisů neukládá podnikatelům bezhotovostní platební styk, stěžovatel uvedl, že předložil písemné objednávky na smlouvy o dílo, na ostatní subdodávky neuzavíral smlouvy o dílo v písemné formě.

Stěžovatel nesouhlasí s tím, že žalovaný svědeckou výpověď J. Mk. hodnotil jako věrohodnou, ačkoli přitom zcela pominul věrohodnou výpověď svědka A. Mr. Stěžovatel dále namítl, že žalovaný neprovedl důkaz výslechem svědka M. M. ani pana Š., který byl s panem M. na stavbách a organizoval je a neprovedl ani výslech pana D. P., který jednal se subdodavateli na stavbách, byl při placení za provedenou práci a měl prokázat, za jaké práce se platilo.

Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud připustil, že práce byly zcela provedeny, tudíž na ně musel stěžovatel vynaložit příslušné náklady. Podle stěžovatele lze toto prokázat znaleckým posudkem, nikoliv pomůckami, kterými správce daně stanovil náklady ve výši 80 procent příjmů řemeslných živností. Stěžovatel připomněl, že správcem daně prokazoval, že v jeho oboru jsou tyto náklady nereálné. Podle stěžovatele by rovněž bylo objektivnější, pokud by žalovaný využil možnosti srovnatelného subjektu provozujícího svou činnost v místní příslušnosti některého pražského finančního úřadu.

pokračování

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel obdobné námitky vznesl již v žalobě, a proto odkázal na své vyjádření k žalobě. Žalovaný dále uvedl, že ručně vyplněné doklady byly pouze jednou z okolností nasvědčujících tomu, že práce nebyly fakturujícími subjekty uskutečněny tak, jak je v příslušném dokladu tvrzeno, a uvedl rovněž, že absence písemné formy snižuje důkazní hodnotu smlouvy o dílo. Pokud jde o neprovedení svědeckých výpovědí, žalovaný poukázal na žalované rozhodnutí a na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, který konstatoval, že na žalovaném není, aby prováděl veškeré navrhované důkazy, ale je nezbytné provést takové důkazy, kterými by bylo možno odstranit pochybnosti správce daně o žalobcových tvrzeních o výdajích. Okolnost, že všechny důkazy nebyly provedeny, nemá podle stěžovatele vliv na nemožnost hodnotit důkazy jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Ohledně postupu stanovení daně podle pomůcek žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí a rozsudek krajského soudu, s jejichž závěry se plně ztotožnil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., k němuž ovšem nevztáhl žádné konkrétní námitky. Nejvyšší správní soud se proto tímto důvodem zabýval pouze v rozsahu, v jakém je povinen napadené rozhodnutí přezkoumat *ex officio* (srov. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud neshledal vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku, neboť rozsudek je jako celek srozumitelný, je z něj patrné, jak krajský soud o věcných otázkách uvažil, odůvodnění je v souladu s výrokovou částí rozsudku. Nejvyšší správní soud nezjistil ani žádnou jinou vadu řízení před soudem, a proto uzavírá, že kasační stížnost je ohledně vad podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nedůvodná.

Ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit) podřadil Nejvyšší správní soud výtky stěžovatele vůči postupu správce daně při dokazování a při následném zjišťování skutkového stavu.

Stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje závěry, které učinil krajský soud (potažmo žalovaný), polemizuje s nimi a je toho názoru, že poté, co on sám splnil důkazní povinnost, přešlo důkazní břemeno na žalovaného, který musel prokázat, že předložené důkazy jsou nevěrohodné, neúplné a nesprávné.

Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení blíže upravuje ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu naopak správce daně prokazuje v ustanovení vyjmenované skutečnosti; konkrétně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Nejvyšší správní soud praktický příklad dokazování v daňovém řízení, resp. příklad opětovného přechodu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně, nastínil např. v rozsudku č. j. 7 Afs 47/2013 - 31 z 13. 6. 2013. Nejvyšší správní soud

zde konstatoval, že ve vztahu k § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu (prokázání skutečností rozhodných pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti) správce daně své důkazní břemeno unesl v situaci, pokud vyzval stěžovatelku k tomu, aby mu uspokojivě doložila rozdíl mezi jednotkovou cenou reklamního spotu vysílaného televizními stanicemi a cenami zjištěnými správcem daně, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek. Nejvyšší správní soud v rozsudku konstatoval, že v takové situaci přešlo důkazní břemeno bezesbytku zpět na stěžovatelku, která jej však ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesla.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že stěžovatel správci daně k prokázání svých výdajů předložil faktury vystavené společnostmi BRET s. r. o., AIVE s. r. o. a BH s. r. o.; tato skutečnost není mezi stranami sporná. Podle názoru správce daně přesvědčivost těchto faktur snižují skutečnosti, že na předložených dokladech není uveden rozsah provedených prací, doklady neobsahují ani žádné přílohy, kde by byl upřesněn rozsah poskytovaných služeb. Správci daně z faktur vyplynuly i další nesrovnalosti – pochybnosti o příjemci plateb, k uvedeným fakturám stěžovatel neprokázal existenci smluv o dílo, faktury obsahují zcela obecné předměty plnění bez návaznosti na smlouvy, objednávky nebo předávací protokoly. Stěžovatel na výzvy správce daně sice reagoval a předložil daňovou evidenci, účetní doklady, faktury označených společností a výdajové doklady, žádné další písemné podklady vztahující se k jím uhrazeným zakázkám však nedoložil. Vedle těchto důkazů vyslechl správce daně svědky (Šárka Vidličková - jednatelka společnosti BRET s. r. o., J. Mk., Anna Krynická – jednatelka společnosti AIVE s. r. o. a BH s. r. o. a A. Mr.), z jejich výpovědí spolehlivě nezjistil, kdo a v jakém rozsahu pro žalobce subdodavatelské práce prováděl, jaká částka byla za tyto práce skutečně vynaložena. Z výpovědí svědků rovněž vyplynuly pochybnosti, zda tyto svědci stěžovatele vůbec znali, správce daně naopak zjistil, že některé faktury byly vystaveny na částky, které byly „*nadiktovány*“, tj. vystaveny bez skutečné opory v provedených pracích. Správce daně poté prostřednictvím dožádaných správců daně zjistil, že tyto společnosti nepodaly za rok 2007 daňové přiznání, jsou nekontaktní a v místě sídel neznámé, to rovněž zpochybnilo přesvědčivost vystavených faktur těmito společnostmi.

Nejvyšší správní soud se dále ztotožnil s hodnocením svědecké výpovědi J. Mk. Tato svědkyně na rozdíl od jiných svědků, kteří jednali či měli jednat jako zástupci společností, se kterými stěžovatel uzavíral obchody na provádění práce, jako jediná souvisle popsala způsob plateb, vystavování faktur, zastupování společností. Ostatní svědci v podstatě vypověděli pouze tolik, že stěžovatele přímo neznali, vystavili plnou moc pro J. Mk. a o povaze a rozsahu stavebních prací, natož o účetnictví a souvisejících vztazích s objednavatelem nic zásadního nevyprávěli. Z tohoto hlediska je podle názoru Nejvyššího správního soudu nezbytné nahlížet rovněž na navrhované svědecké výpovědi M. M. a pana Š. a na výsledky pana D. P., jejichž význam má podle stěžovatele spočívat v tom, že tyto osoby jednaly se subdodavatelem na stavbách, byli při placení za provedenou práci a měli prokázat, za jaké práce se platilo. Podle názoru Nejvyššího správního soudu však se za situace, kdy ani z výpovědi J. Mk., coby osoby, v jejichž rukou se v podstatě koncentrovala jednatelská oprávnění všech označených subdodavatelů, a osoby, která faktury vystavovala, nevyplývaly žádné konkrétní skutečnosti o rozsahu prováděných staveb, nelze uspokojivě takové objasnění očekávat od osob provádějících či bezprostředně se podílejících na samotných pracích. Pokud tedy správce daně tyto navržené důkazy již neprovedl, neboť od nich nebylo lze čekat významné objasnění skutkového stavu, Nejvyšší správní soud tomuto postupu přisvědčil.

Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel ani v řízení o kasační stížnosti a předtím v řízení o žalobě opakovaně nenabídl žádné konkrétní závěry, které by, dle jeho názoru, měly z předložených dokladů a navrhovaných důkazů vyplývat odchylně od zjištění žalovaného.

pokračování

Stěžovatel se omezil pouze na námitky vůči postupu správce daně, jaká by ovšem měla být daňová povinnost ve světle těchto důkazů dle názoru stěžovatele, není doposud zřejmé.

Ačkoliv tedy podle §92 odst. 3 daňového řádu leží důkazní břemeno v daňovém řízení primárně na stěžovateli, ten v potřebném rozsahu potřebné skutečnosti neprokázal. Nejvyšší správní soud se z uvedených důvodů proto ztotožnil jak s provedeným dokazováním, tak s následným a velmi podrobným hodnocením důkazů a se závěry, které následně zaujali žalovaný i krajský soud ohledně dávk, zde bez dokazování stanovil základ daně a daň.

Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud a jen pro úplnost připomíná, že pokud daňový řád obrací důkazní břemeno na stranu správce daně též v případě prokázání skutečností rozhodných pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní podle § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu, nevztahuje se to na stanovení daně dle pomůcek; „*následek za porušení povinnosti při správě daní*“ užitý v § 92 odst. 5 písm. e) tohoto předpisu je třeba primárně ztotožnit s těmi instituty, o nichž pojednává shodně nazvaná část čtvrtá daného zákona a kde použití pomůcek není uvedeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013 – 58).

Námitky stěžovatele k dokazování před správcem daně nejsou důvodné.

Ke kasačnímu důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení) podřadil Nejvyšší správní soud námitky vůči závěru žalovaného, že v případě stěžovatele byly dány podmínky pro doměření daně pomůckami a též námitky vůči způsobu, jakým tak žalovaný učinil.

V projednávané věci je, jak je výše uvedeno, zřejmé, že dokazováním v daňovém řízení nebylo pro absenci konkrétních skutkových závěrů možné určit výši výdajů a v důsledku toho též daňovou povinnost; podmínka pro stanovení daně pomůckami podle § 98 daňového řádu zde byla naplněna.

Nejvyšší správní soud v rozsudku z 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013 – 58 uvedl, že správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (srov. demonstrativní výčet pomůcek podle §98 odst. 3 daňového řádu), existuje tak určitá míra správní úvahy správce daně. Daňový subjekt pak může namítat neadekvátní výši stanovení daně s tím, že správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Příkladem Nejvyšší správní soud uvedl, že takovými excesy může být situace, kdy konstrukce pomůcky trpí tak logickými závažnými deficity, nebo nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že na zřeteli je třeba mít okolnosti vyměřování daně pomůckami, tedy, že k tomu řešení správce přistoupí zejména tehdy, nesplní-li daňový subjekt důkazní povinnost. Za takové situace ani nemůže svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).

Z rozhodnutí vyplývá, že žalovaný při absenci srovnatelného subjektu [§ 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu] stanovil daňovou povinnost individuálně vzhledem k poměrům stěžovatele. Žalovaný přitom zohlednil příjmy uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání, neboť jejich výše v řízení zůstala nezpochybněna [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Opačně tomu bylo u výdajů, neboť jejich skutečný rozsah byl v řízení předmětem pochybností. Žalovaný proto určil výši výdajů tzv. paušálně v hodnotě 80 % procent z příjmů. Žalovaný užití tohoto určení přitom přesvědčivě zdůvodnil jednak tím, že stěžovatel jako provozovatel řemeslné živnosti mohl obdobně jako významné procento živnostníků se shodnou činností uplatnit toto stanovení výše výdajů, jednak žalovaný chápe takto stanovené výdaje jako okolnost,

z níž vyplývá výhoda – možnost uplatnění vyššího daňového paušálu - pro daňový subjekt v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný rovněž zohlednil slevu na dani na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, podle níž by jiný způsob stanovení daňové povinnosti pomůckami byl objektivnější – např. srovnáním se subjektem provozujícího svou činnost v místní příslušnosti pražského finančního úřadu. Nejvyšší správní soud připomíná, že žalovaný přílehlavě zvažil zejména určení výše výdajů stěžovatele. Výsledná výše výdajů 80 % z příjmů odpovídá zákonem stanovené hranici, která shodně platila pro všechny daňové subjekty provozující řemeslnou činnost na území České republiky.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že stanovení daně pomůckami je za těchto okolností dostatečně odůvodněné a logické. Podle názoru Nejvyššího správního soudu výše uvedenými excesivními deficity rozhodnutí žalovaného netrpí. I tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

Z vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti vychází z ustanovení § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Procesně úspěšný žalovaný právo na náhradu nákladů v řízení o kasační stížnosti neuplatnil a ani ze spisu nevyplynuly náklady přesahující běžný rámec výdajů na jeho administrativní činnost, Nejvyšší správní soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e n í** opravný prostředek přípustný (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 5. března 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu