



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně **STRABAG Rail, a. s.**, se sídlem Ústí nad Labem, Železničářská 1385/29, zastoupené Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Mělník, Ve Vinicích 553, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 321/2012 – 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 6. 2012, č. j. 5647/12-1300-500853 zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem odvolání žalobkyně (dále „stěžovatelka“) proti níže uvedeným platebním výměrům Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále „správce daně“) ze dne 7. 9. 2011. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260065/11/214913505081 správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o DPH“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 295.876 Kč a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 59.175 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260107/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 423.171 Kč a penále 84.634 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260111/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2008 ve výši 536.625 Kč a penále 107.325 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260116/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2008 ve výši 393.363 Kč a penále 78.672 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260119/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období listopad 2008 ve výši 173.885 Kč a penále 34.777 Kč. Dodatečným

platebním výměrem č. j. 260120/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 1.477.115 Kč a penále 295.423 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260122/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2009 ve výši 112.508 Kč a penále 22.501 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260125/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2009 ve výši 190.398 Kč a penále 38.079 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260128/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen 2009 ve výši 482.471 Kč a penále 96.494 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260130/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2009 ve výši 379.493 Kč a penále 75.898 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260131/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2009 ve výši 301.887 Kč a penále 60.377 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260132/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červen 2009 ve výši 354.666 Kč a penále 70.933 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260133/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 785.981 Kč a penále 157.196 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260137/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 498.614 Kč a penále 99.722 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260139/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2009 ve výši 1.711.081 Kč a penále 342.216 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260141/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 839.274 Kč a penále 167.854 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260144/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 543.593 Kč a penále 108.718 Kč.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem přešla na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“) stalo bez dalšího žalovaným. K přechodu působnosti došlo v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“). Krajský soud nejprve konstatoval přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a dále vyšel z toho, že hlavním argumentem původního žalovaného byla skutečnost, že plnění fakturovaná stěžovatelce společností Energetické dopravní stavby, a. s. (dále „společnost EDS“) představují plnění v rámci činnosti sdružení podle smlouvy o sdružení ve smyslu § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (dále „občanský zákoník“). Tato plnění nejsou předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH, ani zdanitelným plněním ve smyslu dílu 3 téhož zákona a nelze z nich proto uplatnit odpočet DPH podle § 72 a 73 zákona o DPH.

Podle smlouvy o sdružení mezi stěžovatelkou, společností EDS a společností JHP, s. r. o. (dále „společnost JHP“) ze dne 12. 10. 2007 byla stěžovatelka určeným účastníkem sdružení, který za sdružení vede daňovou evidenci, plní všechny povinnosti za sdružení a uplatňuje práva vyplývající ze zákona o DPH pro ostatní účastníky (srovnej § 100 odst. 3 zákona o DPH). V napadeném rozhodnutí původní žalovaný uvedl, že z § 100 odst. 3 a z § 101 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že veškerá přijatá zdanitelná plnění a veškerá uskutečněná zdanitelná plnění přiznává za sdružení jeden účastník sdružení (v projednávané věci stěžovatelka). Odpočet DPH je přitom možné uplatnit pouze z přijatých zdanitelných plnění, která byla předmětem DPH, což plnění mezi účastníky sdružení není. V projednávané věci se přitom podle žalovaného neuplatní ustanovení § 73 odst. 10 věta druhá a třetí zákona o DPH (upravující podmínky

pokračování

pro uplatnění nároku na odpočet), neboť k vyfakturovanému plnění vůči stěžovatelce neexistovala žádná plnění přijatá společností EDS a podle zjištění správce daně existují pochybnosti o tom, zda stěžovatelka vůbec nějaké plnění od společnosti EDS přijala. Jednalo se o fakturaci něčeho, co společnost EDS od nikoho nepřijala a neuplatnila si z toho odpočet DPH na vstupu.

Krajský soud tuto stěžejní argumentaci žalovaného (respektive původního žalovaného) nemohl přezkoumat vzhledem k tomu, že ji stěžovatelka v žalobě nijak nezpochybnila a drtivá většina žalobních bodů se s touto argumentací žalovaného míjí. Soud se tedy k této argumentaci žalovaného vyjádřil alespoň *obiter dictum* a ztotožnil se s ní. Uvedl, že podstatou právní úpravy odpočtu DPH v případě účastníků sdružení je, že všechny povinnosti týkající se DPH za sdružení plní a práva vyplývající ze zákona o DPH pro ostatní účastníky sdružení uplatňuje určený účastník. Přitom (až na výjimky podle § 73 odst. 10 věty druhé a třetí zákona o DPH) plnění mezi účastníky sdružení v rámci činnosti sdružení nejsou předmětem DPH.

K žalobním námitkám stěžovatelky soud shledal procesní postup žalovaného zcela zákonným. Nedůvodnou shledal rovněž námitku, že daňové orgány odmítly použít jako důkaz výpovědi svědků. Stěžovatelkou navržené svědky Ing. Karla Frankotu (jednatel společnosti JHP) a Ing. B. Š. (bývalého předsedu představenstva společnosti EDS) správce daně vyslechl a provedl jejich výpověďmi důkaz. Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení svědeckých výpovědí nebo při rozhodování porušily zásadu objektivit, ani že by byly motivovány domněnkou správce daně, že došlo k úmyslnému krácení daně. Na tomto závěru krajského soudu nemohl nic změnit ani fakt, že ještě před právní mocí napadeného rozhodnutí podal správce daně trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, což bylo plněním jeho zákonné povinnosti podle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., trestní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Krajský soud rovněž neshledal důvodnou námitku, že správce daně měl zahájit správní řízení ve smyslu § 67 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, měl-li za to, že svědkové vypovídali nepravdivě.

Stěžovatelka dále namítala, že předmětem fakturace ze strany společnosti EDS bylo postoupení práv (podílu na realizaci zakázky) a daňové orgány byly povinny prokázat, že skutečný obsah jejích úkonů byl jiný, než stěžovatelka dokládala svědeckými výpověďmi. Tuto námitku soud vyhodnotil jako nezpůsobitou zpochybnit závěry žalovaného s ohledem na žalovaným použitou argumentaci, že plnění mezi účastníky sdružení nejsou předmětem DPH.

Nad rámec nutného odůvodnění krajský soud doplnil, že z vývoje smluvního vztahu účastníků sdružení vyplynulo, že podíly na realizaci zakázky se nejprve dne 27. 6. 2008 změnily ve prospěch společnosti JHP, která získala 70 % zakázky (přičemž podíl stěžovatelky klesl na 30 %) a teprve dne 15. 5. 2009 vzrostl podíl žalobkyně na 50 %. V okamžiku podpisu Dodatku č. 2 ze dne 15. 5. 2009 ke smlouvě o sdružení, jímž došlo k navýšení podílu stěžovatelky, již společnost EDS nedisponovala žádným podílem na realizaci zakázky, neboť svůj podíl již předchozím Dodatkem č. 1 ze dne 27. 6. 2008 převedla společnosti JHP. Tím je vyvráceno tvrzení stěžovatelky, že částky fakturované společností EDS stěžovatelce ve skutečnosti představovaly úplatu za postoupení podílu společnosti EDS na realizaci zakázky.

Tento rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, v níž uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Fakticky však kasační stížnost míří také na důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatelka namítá, že správce daně ani žalovaný nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání účastníků sdružení, ale naopak ze stavu formálně právního, který je se skutečným skutkovým stavem v rozporu. Tím porušili § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Podle tvrzení stěžovatelky i jiné formální doklady než faktury od společnosti EDS zastírají skutečný skutkový stav.

Podle stěžovatelky je nesporné, že dne 10. 10. 2007 byla mezi ní, společností JHP a společností EDS uzavřena smlouva o sdružení za účelem získání veřejné zakázky na zhotovení stavby „I/13 Děčín most ev. č. 13-085 pravobřežní estakáda“. Dále je dle stěžovatelky nesporné, že dne 26. 5. 2008 byla mezi ní a společností JHP uzavřena smlouva o realizaci zakázky dvou účastníků „Sdružení Estakáda Děčín“ pro realizaci stavby „I/13 Děčín most ev. č. 13-085 pravobřežní estakáda, ISPROFIN 3271134013“, z níž vyplývá, že se na realizaci stavby budou podílet jen tyto dva účastníci sdružení a vypořádání třetího účastníka sdružení je řešeno Dodatkem č. 1 smlouvy o sdružení, který tvoří přílohu č. 2 Smlouvy o realizaci. Tímto dodatkem však není Dodatek č. 1 smlouvy o sdružení, který byl předložen správci daně, neboť ten je datován až dnem 27. 6. 2008.

Stěžovatelka dovozuje, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že se neuskutečnilo plnění tak, jak bylo deklarováno fakturami vydanými společností EDS. Tyto faktury byly dle stěžovatelky formálními právními úkony zakrývajícími skutečný stav. Takovými úkony byly též Dodatek č. 1 ze dne 27. 6. 2008 a Dodatek č. 2 ze dne 15. 5. 2009 ke smlouvě o sdružení, zatímco skutečným právním úkonem byl Dodatek č. 1 ke smlouvě o realizaci z téhož dne. Z výpovědi svědků Ing. B. Š. a Ing. Karla Frankoty vyplývá, že těmito právními úkony byl zastřen převod práva společnosti EDS na realizaci 30 % prací při zhotovení předmětné stavby na ostatní dva účastníky sdružení. O tom, že došlo k převodu tohoto práva, svědčí zvláštní účetní doklady (označené v kasační stížnosti čísly), neboť z nich vyplývá, že se každý ze zbylých účastníků sdružení podílel na realizaci zakázky ve výši 50 %.

Stěžovatelka dále namítá, že společnost EDS díky svému nulovému podílu a dohodě se skutečnými účastníky sdružení nebyla v postavení účastníka sdružení. Tuto námitku stěžovatelka zakládá na argumentaci, že společnost EDS nevyvíjela pro sdružení žádnou faktickou činnost, nepodílela se na výnosech a nákladech sdružení. Plnění vyplývající z dohody o postoupení práv z účasti ve sdružení mezi společností EDS a stěžovatelkou tedy nelze považovat za plnění v rámci sdružení.

Ve vztahu k řízení před krajským soudem namítá stěžovatelka, že krajský soud zcela opomenul zvláštní účetní doklady (označené v kasační stížnosti čísly). Zároveň podle stěžovatelky krajský soud nebral v úvahu skutečný obsah právních jednání (tedy tak jej stěžovatelka popsala v kasační stížnosti) a nesprávně posoudil otázku účasti společnosti EDS ve sdružení poté, co došlo k převodu jejího práva na realizaci 30 % prací při zhotovení předmětné stavby, čímž její účast na sdružení fakticky zanikla.

Žalovaný v svém vyjádření k žalobě uvedl, že na předložených účetních dokladech byl uveden obsah plnění jako koordinace a technická pomoc při výstavbě. U společnosti EDS (dodavatele) bylo správcem daně ověřeno, že byly zachyceny jako výnosy za dodané služby. Podle předloženého dodatku ke smlouvě o sdružení ze dne 27. 6. 2008 (*Dodatek č. 1 ke smlouvě o sdružení – poznámka NSS*) náleží společnosti EDS za koordinaci a technickou podporu při výstavbě 11,6 % z částky 431.361.186,95 Kč, která bude fakturována měsíčně. Z žádného z důkazních prostředků nevyplývá, že by tyto částky představovaly jakoukoliv formu úplaty za přenechání práv. Z výpovědi svědků pak jednoznačně vplývalo, že žádné služby nebyly ze strany společnosti EDS prováděny.

pokračování

Správce daně (i původní žalovaný) se zabýval i výpověďmi svědků; informace získané z těchto výpovědí však neodpovídají skutečností zjištěným v rámci daňového řízení. Ve výpovědích svědků se vyskytují neodstranitelné rozpory. Svědci například podepisovali účetní doklady dokládané soupisem provedených prací, přitom však do protokolu sdělili, že věděli, že předmětné služby nebyly provedeny. Správce daně porovnáním časové posloupnosti uzavírání smluv a dodatku mezi účastníky sdružení prokázal, že koordinace a technická pomoc při výstavbě (deklarované na fakturách) nebyly provedeny. Zároveň ověřil, že v účetních dokladech není zachyceno úplatné postoupení jakýchkoliv práv. Stěžovatelka tak podle názoru žalovaného neunesla své důkazní břemeno.

Žalovaný též poukázal na to, že stěžovatelka po celé daňové řízení obhajovala názor, že společnost EDS zůstává účastníkem sdružení. Stěžovatelka podepsala smlouvu o sdružení a její dodatky. Správce daně měl tedy za to, že tyto listiny deklarují skutečnou vůli stran. Stěžovatelka se nechovala ani v souladu se svým tvrzením, že došlo k úplatnému převodu práva na realizaci zakázky, když přijímala a hradila faktury vystavené za práce koordinace a technické pomoci. Důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila správci daně, neodpovídaly po celé daňové řízení jejím tvrzením. Stěžovatelka vlastní důkazy rozporovala a uváděla stále nová tvrzení.

Závěrem navrhuje žalovaný zamítnutí kasační stížnosti a požaduje přiznání náhrady nákladů řízení ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále „advokátní tarif“) s odkazem na závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/19.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podala včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Poté tento soud ověřil, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, ke kterým by ve smyslu § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především nepřehlédl, že 4. senát tohoto soudu se v rozsudku ze dne 6. 8. 2015, č. j. 4 Afs 91/2015 – 28, zabýval kasační stížností stěžovatelky v řízení, jehož předmětem bylo přezkoumání dodatečného platebního výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 7. 9. 2011, č. j. 260152/11/214913505081, kterým byla stěžovatelce doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2009 do 31. 5. 2010. Tento dodatečný platební výměr byl vydán na základě téže daňové kontroly jako dodatečné platební výměry na DPH, jež jsou předmětem soudního přezkumu v projednávané věci. K některým relevantním skutkovým okolnostem případu se tedy Nejvyšší správní soud již vyjádřil v citovaném rozsudku 4. senátu.

Stěžovatelka vybudovala svoji argumentaci v kasační stížnosti především na nesprávném hodnocení svých právních úkonů daňovými orgány. Podle stěžovatelky daňové orgány „neodhalily“ skutečné právní jednání, které bylo zakryto jejími „formálními“ právními úkony, a proto hodnotily skutkový stav nesprávně. Nejvyšší správní soud v té souvislosti považuje za nezbytné připomenout základní zásady dokazování v daňovém řízení. Prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt jej unese, pokud správci daně předloží účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem o účetnictví, zejména pokud je účetnictví správné, úplné, průkazné a srozumitelné. Současně je třeba respektovat požadavek souladu skutečného stavu se stavem formálně právním. Existence účetních dokladů, tj. především

příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla totiž sama o sobě ještě neprokazuje, že se operace, která je v nich zachycena, opravdu uskutečnila (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, vše dostupné na www.nssoud.cz). Obdobný názor zastává i Ústavní soud, viz jeho usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04 (in <http://nalus.ussoud.cz>).

Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti, zda je ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém priznání účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými tvrzeními, podloženými dalšími důkazy, pochybnosti správce daně rozptýlit. Je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, případně rozsudek ze dne 7. 5. 2015, č. j. 9 Afs 275/2014 - 37).

Stěžovatelka se implicitně dovolává aplikace § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jež stanoví, že *správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti*. K tomu je však třeba podotknout, že aplikace tohoto ustanovení přichází v úvahu až za situace, kdy daňový subjekt po přenesení důkazního břemene zpět na něj jednoznačně prokáže, že sporný deklarovaný výdaj skutečně nastal. V opačném případě se má za to, že daňový subjekt důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu neunesl, a správce daně tak není nadále povinen prokazovat výše zmíněné skutečnosti ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu (obdobně viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 – 30, nebo rozsudek ze dne 5. 3. 2015, č. j. 3 Afs 23/2014 – 38). Ze zásad dokazování v daňovém řízení tak vyplývá, že je nesprávný samotný základ argumentace stěžovatelky, která vychází z toho, že správce daně byl bez dalšího povinen zjišťovat skutečný obsah právního jednání, který stěžovatelka zastírala „formálními“ úkony. Stěžovatelka se přitom v kasační stížnosti nijak blíže nevyjadřuje k průběhu dokazování v daňovém řízení a neosvětluje, jakým způsobem (podle jejího názoru) měla prokázat, že skutečně došlo k plnění podle faktur předložených správci daně.

Nejvyšší správní soud rovněž nepřehlédl, že v kasační stížnosti uplatňuje stěžovatelka i některé skutečnosti neuplatněné v řízení před krajským soudem. Například až v kasační stížnosti nově tvrdí, že vypořádání společnosti EDS je řešeno Dodatkem č. 1 smlouvy o sdružení ze dne 26. 5. 2008, který tvoří přílohu č. 2 smlouvy o realizaci stavby „I/13 Děčín most ev. č. 13-085 pravobřežní estakáda, ISPROFIN 3271134013“, nikoliv (jiným) Dodatkem č. 1 smlouvy o sdružení, který byl předložen správci daně. Podle § 109 odst. 5 s. ř. s. ovšem Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka tuto skutečnost v řízení před krajským soudem neuplatnila, nemohl k ní tedy Nejvyšší správní soud přihlížet.

Taktéž až v kasační stížnosti stěžovatelka poprvé uplatnila argumentaci, podle níž společnost EDS díky svému nulovému podílu a dohodě se skutečnými účastníky sdružení nebyla v postavení účastníka sdružení. Z toho stěžovatelka dovozuje, že plnění poskytnuté stěžovatelkou společností EDS (podle stěžovatelky mělo jít o úplatu za postoupení práv k účasti ve sdružení) nebylo plněním v rámci sdružení. Z ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. vyplývá, že je nepřijatelné v kasační stížnosti uplatnit nové námitky, které mohly být uplatněny již v řízení před krajským soudem. V projednávané věci je zřejmé, že stěžovatelka tak postupovat mohla

pokračování

a měla by k tomu také zásadní důvod, neboť jádrem argumentace žalovaného v jeho rozhodnutí byla právě úvaha, že plnění mezi účastníky sdružení nejsou předmětem DPH, protože z nich nelze uplatnit ani odpočet DPH. Ani touto argumentací se proto Nejvyšší správní soud nemohl zabývat.

Zdejší soud také nepřehlédl skutečnost, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení i navazujícího řízení soudního uvádí stále nová tvrzení, která však zároveň sama rozporuje. Stěžovatelka se sice dovolává (dle jejího tvrzení) skutečného obsahu právních jednání, nicméně tento obsah tak, jak byl stěžovatelkou nastíněn, jednak neodpovídá obsahu listinných důkazů předložených v daňovém řízení, a jednak jej bez větších pochybností nepotvrzují ani provedené svědecké výpovědi. Dodatek č. 1 ke smlouvě o sdružení ze dne 26. 5. 2008 se ve správním spise vůbec nenachází. Tím spíše nelze přehlédnout, že stěžovatelka v průběhu celého daňového řízení prosazovala skutkovou verzi, podle níž byla společnost EDS účastníkem sdružení (srovnej str. 9 odvolání stěžovatelky ze dne 6. 10. 2011 nebo její vyjádření ke zjištění daňové kontroly ze dne 31. 5. 2011). Nejvyšší správní soud tak ve shodě se shora citovaným rozsudkem 4. senátu ve věci stěžovatelky konstatuje, že stěžovatelčino tvrzení související s postoupením podílu společnosti Energetické a dopravní stavby a. s. ve sdružení a se zakrýváním skutečného právního jednání se jeví jako ryze účelové.

S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud vyšel z předpokladu, že společnost EDS byla účastníkem sdružení, neboť stěžovatelka relevantním způsobem tento fakt v řízení před krajským soudem nezpochybnila. Za uvedeného předpokladu by bylo nadbytečné zabývat se otázkou, zda předmětem plnění stěžovatelky vůči společnosti EDS byla úplata za převod práv na realizaci zakázky (o čemž mají podle stěžovatelky svědčit výpovědi svědků Š. a Frankoty). Stejně tak by bylo nadbytečné se zabývat k důkazu navrhovanými zvláštními účetními doklady (označeny v kasační stížnosti čísly), jež mají podle stěžovatelky prokazovat, že došlo k převodu uvedených práv tím, že z nich vyplývá podíl zbylých dvou účastníků sdružení na realizaci zakázky ve výši 50 %. Nebyla-li totiž relevantním způsobem zpochybněna základní premisa, že společnost EDS byla účastníkem sdružení, pak plnění mezi stěžovatelkou a touto společností muselo být plněním mezi účastníky sdružení a jako takové nebylo předmětem DPH a nebylo možno z něj uplatnit odpočet DPH.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že se krajský soud výslovně nevyjádřil ke zvláštním účetním dokladům (v kasační stížnosti označeným čísly). Zde je však třeba zdůraznit, že stěžovatelka se těchto účetních dokladů v řízení před krajským soudem dovolávala na podporu svého tvrzení, že plnění mezi ní a společností EDS bylo úplatou za postoupení podílu společnosti EDS na realizaci předmětné zakázky. Takováto argumentace se však od základu míjela s jádrem argumentace žalovaného v jeho rozhodnutí, jak krajský soud v odůvodnění svého rozsudku přiléhavě osvětlil. Uvedenou argumentací stěžovatelky totiž nebyl nijak zpochybněn stěžejní závěr žalovaného, že plnění mezi stěžovatelkou a společností EDS bylo plněním mezi účastníky sdružení. Nejvyšší správní soud připomíná, že podle judikatury Ústavního soudu (srovnej nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08) není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek účastníků, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti vyplývajících závěrů je sama o sobě dostatečná. A právě tímto způsobem podle názoru Nejvyššího správního soudu (zcela správně) postupoval krajský soud v projednávané věci.

Důvodná, a ze shora uvedených důvodů ani nijak přesvědčivá, není ani námitka stěžovatelky, že krajský soud nebral v úvahu skutečný obsah právních jednání, konkrétně popsanych v kasační stížnosti, a že tudíž nesprávně posoudil otázku účasti společnosti EDS

ve sdružení. Tuto konkrétní argumentaci stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti, proto se jí krajský soud ani zabývat nemohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Lze tedy uzavřít, že kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) nebyl dán. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému zdejší soud nepřiznal požadovanou paušální náhradu nákladů řízení s ohledem na předchozí judikaturu, která zpravidla neumožňuje tuto náhradu přiznat správním orgánům, pokud se jedná o náklady nepřesahující rámec jejich běžné úřední činnosti, jako tomu bylo i v této věci (srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 16. prosince 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu