



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D. a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **TEKO Trutnov a.s.**, se sídlem Na Pile 2, Trutnov, zastoupené JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2015, čj. 32582/15/5300-22441-711458, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 8. 2017, čj. 31 Af 69/2015-236,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 8. 2017, čj. 31 Af 69/2015-236, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, ze dne 7. 10. 2015, čj. 32582/15/5300-22441-711458, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti částku v celkové výši 36 798 Kč, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Lubomíra Pánika, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Na základě výsledků daňové kontroly za zdaňovací období měsíce června, července, srpna, září, října a listopadu 2010 byla žalobkyni (dále „stěžovatelka“) dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „dodatečný platební výměr“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši celkem 5 445 506 Kč, a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši celkem 1 089 101 Kč. Shora označeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, dodatečným platebním výměrům, a napadená rozhodnutí byla potvrzena.

[2] Správce daně vyloučil z nároku na odpočet DPH přijatá zdanitelná plnění ve formě demoličních, stavebních a zemních prací v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem, a.s. (dále také „TPÚ“) a Fotovoltaické elektrárny Boletice nad Labem (dále také „FVE“). Provedenou daňovou kontrolou DPH dospěl k závěru, že stěžovatelka uplatňovala nárok na odpočet daně z titulu uvedených plnění v rozporu s § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2015 (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázala, že zdanitelná plnění přijala od deklarovaných dodavatelů, v uvedených obdobích a v rozsahu tak, jak je uvedeno na přijatých daňových dokladech.

[3] Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu stěžovatelky proti napadanému rozhodnutí zamítl. Uvedl, že v případě akce TPÚ stěžovatelka předložila daňové doklady obsahující předepsané náležitosti a důkazní břemeno tak přešlo na správce daně. Ten na základě vyjádření stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2010 (dále jen „stanovisko stavebního odboru“) vyslovil pochybnosti o věrohodnosti účetnictví stěžovatelky a identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž mu vznikly pochybnosti. Bylo proto na stěžovatelce, aby dalšímu důkazy prokázala zákonnost uplatnění nároku na odpočet daně. Obdobně v případě akce FVE stěžovatelka předložila správci daně formálně bezvadné daňové doklady. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně provedení těchto prací, neboť stavební rozpočty prostavěnosti nekorespondovaly s měsíčními soupisy provedených prací. Subdodavatel stěžovatelky navíc nesídlil na adrese svého sídla a nekomunikoval se svým správcem daně. Krajský soud dospěl k závěru, že na základě provedených důkazů nelze dovodit uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak vyplývá z uzavřených smluv, a to jak v souvislosti s demolicí objektů v areálu TPÚ, tak v souvislosti s výstavbou FVE. Ohledně TPÚ zhodnotil výpovědi svědků D. C., T. S., V. D. a H. V. a ztotožnil se s názorem správce daně i žalovaného, že z nich nelze dovodit uskutečnění sporných zdanitelných plnění. Výpovědi vykazovaly nesrovnalosti a měly obecně nízkou důkazní hodnotu. Nebylo možno prokázat, které objekty byly demolovány a kým.

[4] V případě FVE byl vytvořen řetězec společností na zadání či zhotovení zemních prací, podle stěžovatelky v pořadí FVE Boletice spol. s r. o. (dále jen „FVE Boletice“) – Tesla, a.s. (dále jen „Tesla“) – Nowak, a.s. (dále jen „Nowak“) – stěžovatelka – CST plus, s.r.o. (dále jen „CST plus“). Správce daně a žalovaný však dovodili, že práce, na které společnost Tesla uzavřela smlouvu se společností Nowak, nejsou uvedeny na fakturách, kterými provedené práce fakturovala společnost Tesla, zadavateli zakázky, tedy společnosti FVE Boletice. Předmětem fakturace byly pouze práce provedené na základě smluv uzavřených mezi Tesla a stěžovatelkou a jiné práce nebyly zapracovány do projektu a nebyly fakturovány. Podle nich proběhlo zadání zemních prací takto: FVE Boletice – Tesla – stěžovatelka – CST plus.

[5] Žalovaný dle názoru krajského soudu oprávněně dospěl k závěru, že z daných důkazních prostředků a z důkazních prostředků z jiných daňových řízení plynou nejasnosti. Ty se dotýkaly data předání staveniště, dále toho, že stěžovatelka přípravné zemní práce neprovedla sama, přestože měla vlastní zaměstnance, strojní zařízení a dopravní prostředky, ale uzavřela smlouvu na provedení přípravných zemních prací se společností CST plus, která neměla žádné zaměstnance ani strojní vybavení. Pochybnosti ohledně přípravných zemních prací provedených CST plus prohloubila ještě skutečnost, že CST plus nesídlí na uvedené adrese svého sídla a nekomunikuje se svým místně příslušným správcem daně. Další pochybnost se týkala porovnání provedených prací v měsíčních soupisech, na základě kterých došlo k fakturaci. Žalovaný totiž zjistil, že objemy fakturovaných prací se v jednotlivých položkách neshodovaly. Objemy prací, které údajně prováděla CST plus pro stěžovatelku, by měly korespondovat s fakturací provedenou stěžovatelkou vůči společnosti Nowak, a dále pak vůči společnosti Tesla. Dle důkazních prostředků od společnosti Nowak, která měla dále přefakturovat práce společnosti Tesla, nekorespondovaly stavební rozpočty prostavěnosti za období srpen až listopad roku 2010 s měsíčními soupisy provedených prací, které předložila stěžovatelka. Správce daně dále

pokračování

na základě dožádání od jiného finančního úřadu, který provedl místní šetření u daňového subjektu Tesla, zjistil, že Tesla k jednotlivým položkám uvedeným na vydaných fakturách předložila faktury od jednotlivých subdodavatelů, kteří se na této zakázce podíleli. Mezi subdodavateli, jejichž práce Tesla přijala a vyfakturovala společností FVE Boletice, nebyla společnost Nowak.

[6] Svědecká výpověď M. S. nepotvrdila, že přípravné a zemní práce na výstavbě FVE provedla společnost CST plus v rozsahu a v období tvrzeném stěžovatelkou. Postup správce daně i žalovaného nepovažoval krajský soud za nezákonný a nepřezkoumatelný. Žalovaný dostatečně vysvětlil, proč odmítl návrhy na opakované výslechy svědků, jakož i další navrhované důkazy. Skutkový stav byl na základě hodnocených důkazů postaven najisto a tato jistota již nemohla být dalšími důkazy vyvrácena. K návrhům stěžovatelky na výslech svědků v soudním řízení uvedl, že svědci již jednou byli vyslechnuti v rámci jiného daňového řízení a z jejich výpovědí nelze dovést uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak vyplývá z uzavřených smluv. Pokud následně tvrdili, že si na jisté okolnosti vzpomněli, lze tomuto tvrzení uvěřit, pouze pokud by byly tyto okolnosti doloženy řádnými doklady z jejich účetnictví. O jejich hodnověrnosti však měl krajský soud pochybnosti, neboť odkazovali pouze na své poznámky, které mohly být jakkoli upravovány. K důkazům opatřeným v jiných daňových řízeních uvedl, že nelze žalovanému vytýkat, že o tomto důkazu nevěděl a v rámci odvolacího řízení k němu nepřihlédl. Bylo na stěžovatelce, aby na tyto nové důkazy sama upozornila. Důkaz nemohl být žalovaným v odvolacím řízení proveden.

[7] Krajský soud dále nepřisvědčil námitce stěžovatelky ohledně nepřesných údajů uváděných v oznámení stavebního odboru Magistrátu města Ústí nad Labem. Jednotlivá sdělení magistrátu si sice odporovala, ale důkazní řízení tím nebylo narušeno. Oznámení magistrátu nejprve vyvolalo pochybnosti o správnosti údajů. Důkazní řízení se však opíralo o jiné zjištěné důkazy, která tvrzení stěžovatelky o uskutečnění zdanitelného plnění vyvrací.

[8] Ohledně namítaného porušení zásady materiální pravdy v kontextu s názorem žalobkyně, že pokud se dle závěru správce daně činnosti subdodavatelů neuskutečnily, není možné, aby z těchto plnění byla vypočtena na straně subdodavatelů daň na výstupu soud uvedl, že závěr, dle kterého stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, nelze přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu, neboť posouzení daňové povinnosti u odlišného daňového subjektu závisí opět na důkazním řízení v něm vedeném. Jinak řečeno jiný daňový subjekt musí nést své důkazní břemeno, a pokud jej unese, promítne se tato skutečnost do výpočtu jeho daňové povinnosti.

[9] Námitky procesního charakteru neshledal krajský soud důvodnými, neboť v daňovém řízení ani v daňové kontrole nezjistil procesní vady. Protokol o zahájení daňové kontroly obsahuje všechny požadované náležitosti a byl jím vymezen její předmět. Správci daně nelze vytýkat, že úkon trval krátkou dobu, ani nelze usuzovat, v jakém časovém horizontu mají být jednotlivé úkony správce daně realizovány. Postupu správce daně nelze nic vytknout ani u protokolu o rozšíření daňové kontroly. Výzva k prokázání skutečností sice obsahuje nepřesnost, spočívající v tom, že vedle elektronického podpisu obsahuje i podpis vlastnoruční, přičemž datum výzvy je uvedeno pouze u podpisu elektronického, ale jen proto nelze výzvu považovat za nezákonnou.

[10] Ke zpochybňovanému postupu správce daně při vydání protokolu o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění krajský soud uvedl, že účelem jednání zachyceného na protokolu bylo seznámení stěžovatelky s výsledkem kontrolního zjištění a možnost stěžovatelky vyjádřit se k tomuto zjištění. Chybějící podpis úřední osoby na protokolu nelze považovat za nedostatek svědčící o nedodržení požadavků daňového řádu. Stěžovatelka dále nerozvedla, zda, případně jaká újma by jí měla chybějícím podpisem vzniknout.

[11] Dále se krajský soud vyjádřil k nesouhlasu stěžovatelky s názorem správce daně, dle něhož z její strany došlo k účelovému prodlužování projednání zprávy. Ze strany stěžovatelky docházelo několikrát k rušení termínu podpisu zprávy o daňové kontrole, čímž by formálně došlo k ukončení jejího projednání. Správce daně pojal podezření, že stěžovatelka nemá v úmyslu v dohledné době zprávu o daňové kontrole projednat, v jejím jednání spatřoval vyhýbání se projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole a proto přistoupil k odeslání zprávy do datové schránky zástupce. V tomto postupu správce daně neshledal krajský soud pochybení.

[12] Poslední námitka stěžovatelky se vztahovala k charakteru plné moci udělené pro daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla ukončena 10. 11. 2014, proto již po tomto datu nebyla plná moc účinná. Správce daně měl vyzvat k předložení plné moci na stadium po ukončení kontroly. Krajský soud shledal tuto námitku za nedůvodnou, neboť je patrné, že ke konstatování stěžovatelky bylo v konečném důsledku přihlédnuto, a to navzdory tomu, že správce daně původně uváděl, že námitky v předložených písemnostech byly podány zástupcem, který již k těmto úkonům nebyl žalobkyní zmocněn.

[13] Krajský soud dospěl k závěru, že zemní a demoliční práce s největší pravděpodobností proběhly, ale nebylo prokázáno, že by se tak stalo na základě subdodavatelských prací stěžovatelkou tvrzených smluvních partnerů. Stěžovatelka neprokázala, že přijatá zdanitelná plnění použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno.

## II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[14] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a vady tohoto řízení.

[15] Úvodem Nejvyšší správní soud uvádí, že kasační stížnost je pojata velmi obsírně, přičemž argumentace v ní uvedená se ne zcela sourodě promítá celým jejím obsahem. Stěžovatelka se velmi široce věnuje rekapitulaci důkazních prostředků, které za účelem vyvrácení pochybností správci daně navrhovala. Doslovně opisuje pasáže odůvodnění krajského soudu a obsáhle shrnuje řízení před správcem daně. Jedná se o obdobný styl, jakým byla pojata žaloba, což způsobovalo problémy již v řízení před krajským soudem. Kasační stížnost je tak velmi nepřehledná a značně ztěžuje její posouzení ze strany Nejvyššího správního soudu.

[16] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud s celou řadou žalobních námitek nevypořádal a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelné je i rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Z podrobné rekapitulace obsahu výzvy, reakce stěžovatelky a obsahu stanovisek stavebního odboru ze 7. 4. 2010 a ze 7. 1. 2015 dovozuje, že v důsledku nesprávných údajů stavebního odboru nedošlo k přesunu důkazního břemene, neboť výzva k odstranění pochybností byla předčasná a nezákonná. Správce daně si měl i s přihlédnutím k vyjádřením stěžovatelky prošetřit a prověřit pravdivost údajů stavebního odboru. U výstavby FVE byla jediná nejasnost ohledně data předání stavebních prací, což však nemůže vést ke zpochybnění zdanitelného plnění.

[17] Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78) a judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) (rozsudek ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, Bonik – dále jen „rozsudek SDEU Bonik“) týkající se odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění zatížených podvodem na této dani. Má za to, že závěry tam uvedené lze uplatnit na projednávanou věc, neboť pokud tyto

pokračování

závěry platí v situaci, kdy je řešen daňový podvod, tím spíše musí platit v situaci, kdy o daňový podvod nejde.

[18] Závěr, dle kterého se jí nepodařilo prokázat jí tvrzené skutečnosti, tj. že práce byly provedeny uvedenými dodavateli v uvedeném rozsahu, není správný, protože pochybnosti správce daně nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví stěžovatelky. K přenosu důkazního břemene nedošlo. Obecně provedená výzva, která se neopírá o relevantní skutkové okolnosti, je nezákonná. Správce daně ve výzvě neuvedl, co požaduje doložit a jakými důkazními prostředky. Krajský soud schválil nezákonný postup správce daně a posléze i žalovaného, že k vydání výzvy k prokázání skutečnosti došlo důvodně. Ve výzvě tvrzené nejasnosti byly vysvětleny, případně by byly vysvětleny na základě dotazu správce daně.

[19] Druhý okruh kasačních námitek směřuje do unesení důkazního břemene, a to i v případě, že by pochybnosti správce daně byly oprávněné. Stěžovatelka obsáhle rekapituluje skutkový stav a důkazy jí navrhované, cituje ze zprávy o daňové kontrole, popisuje její obsah, své návrhy, vyjádření či nesouhlas. Je přesvědčena, že ohledně rozsahu prací a navyšování ceny mělo být provedeno doplnění dokazování o výpočet, porovnání či tabulkový přehled plnění jednotlivých subdodavatelů u demolic, tedy porovnání rozsahu jejich smluvního plnění a skutečného plnění podle soupisu provedených prací. S ohledem na to, že to bylo odmítnuto, předkládá stěžovatelka jí následně provedené porovnání jako důkaz ke kasační stížnosti. Má za to, že doplnění důkazů, které správce daně odmítl provést, je v řízení před Nejvyšším správním soudem možné, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2017, čj. 5 As 202/2015-196).

[20] Krajský soud také nezákonně neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy, kterými prokázala existenci zdanitelných plnění a nároků na odpočet. Sama zajistila celou řadu důkazů, které obsáhle popisuje, např. místní šetření Magistrátu města Ústí nad Labem v prosinci roku 2014 a výsledné stanovisko ze dne 7. 1. 2015; vyjádření společností provádějících sanaci Klement, a.s. (dále jen „Klement“), Rumpold, s.r.o. (dále jen „Rumpold“), P-EKO, s.r.o. (dále jen „P-EKO“) a supervizora a další důkazy o tom, že demolice nebyly součástí sanací, ale že byly řešeny samostatně. Zajistila výslechy svědků z jiného daňového řízení (N.), kteří potvrdili provedení demolic v roce 2010 uváděnými dodavateli dle daňových a účetních dokladů. Zajistila i srovnání subdodavatelských vztahů, tedy příloh faktur s kubaturami, cenami, rozsahem, provedením jednotlivými dodavateli, tedy vše co správce daně a posléze i krajský soud nesprávně zpochybňovaly.

[21] Krajský soud neodůvodnil, proč přisvědčil názoru žalovaného, že z předložených důkazů nelze dovodit, že se plnění a vynaložení nákladů uskutečnilo, tak jak vyplývá z uzavřených smluv v konkrétním období konkrétními subjekty. Soud neuvádí, jakými úvahami se řídil, ke kterým důkazům přihlédl, které označil za nevěrohodné a jaké z toho dovozuje závěry. Konkrétně se vyjadřuje pouze ke svědeckým výpovědím, a to tak, že nejsou důvěryhodné. Jeho povinností bylo svědecké výpovědi hodnotit, uvést v čem jsou neobjektivní a nesprávné nebo zkreslené. Krajský soud neuvedl jaké nesrovnalosti či pochybnosti o způsobu provedení demoličních prací ze svědeckých výpovědí vyplývaly. Přehlédl, že u svědka M. nešlo o opakovanou výpověď, ale o výpověď novou, protože nebyl dosud vyslechnut.

[22] Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nezpůsobuje nemožnost stanovit daň dokazováním. Jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu logicky vynaloženy, tzv. esenciální výdaje, jejichž skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tuto skutečnost zcela opomenout. Za situace, kdy bylo prokázáno, že zakázka byla realizována (práce tedy musely být

provedeny a je sporné kým, v jakém rozsahu a za jakou částku), a kdy byly prokázány příjmy, které obdržela stěžovatelka od investora za realizaci této zakázky, a které uvedla v daňovém řízení, je třeba se zabývat otázkou, zda náklady za rok 2010 mohly stěžovatelce umožnit realizaci této zakázky. Za existence tohoto rozporu pak bylo třeba přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Pokud se daňové orgány takovou úvahou vůbec nezabývaly, zatížily své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Stejnou vadou pak zatížil své rozhodnutí i krajský soud, přezkoumal-li nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38).

[23] Trvá na své námitce, že před prvním výslechem nebyli svědci obeznámeni s tím, čeho se bude výslech týkat, neboť bylo uvedeno, že se bude týkat daňové kontroly za období 2010 a demolice areálu TPU nebo zemních prací na akci FVE, ale nebylo uvedeno nic o technických, parcelních a jiných detailech. V areálu jsou řádově desítky objektů a svědek musí mít možnost si zajít na místo a zorientovat se. Pokud vůbec nějaké rozpory existovaly, měl žalovaný nebo soud tyto rozpory odstranit a zjistit skutečný stav věci. V posuzované věci nebyl dostatečně a úplně zjištěn skutkový stav věci.

[24] Stěžovatelka před krajským soudem navrhla opakovat výslechy svědků, nebo použít jejich přesnější výpovědi z jiného daňového řízení. Tyto navržené důkazy však krajský soud neprovedl a nevyhodnotil. Krajský soud schválil postup žalovaného, který nepřihlédl v rámci odvolacího řízení k důkazům opatřeným v jiných daňových řízeních. Podle soudu bylo na stěžovatelce, aby na tyto nové důkazy sama upozornila, neboť ona sama má hájit svá práva. Skutečnosti z jiných daňových řízení jsou však pro stěžovatelku nepřístupné, použít důkazy může toliko správce daně. Krajský soud má nesprávně za to, že žalovaný ani správce daně o těchto důkazech nevěděli. Kontrolu prováděli stejní pracovníci finančního úřadu jako v projednávané věci. Na řadě míst pak správce daně i žalovaný porovnává údaje z jiných daňových řízení. Sám žalovaný uznává, že stěžovatelka navrhovala důkazy ze souvisejících daňových kontrol například o tom, že nikdo jiný demoliční práce neprováděl, zpracování odborného vyjádření o datu provedení demolice, vyžádání zpráv od společností Klement a Rumpold. Dále bylo požadováno, aby z daňového řízení daňového subjektu Genova, spol. s r.o., (dále jen „Genova“) byly provedeny důkazy o demolici, výslech zpracovatelky, potvrzení magistrátu, provedení výslechu L. M.

[25] Stěžejními důkazy v projednávané věci jsou pouze nesprávně vyhodnocené svědecké výpovědi a některé nesrovnalosti, které stěžovatelka považuje za vysvětlené již během daňového řízení (rozpočty, předání stanoviště a zařazení prací generální dodávky FVE). Údajné doznání stěžovatelky, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo v souladu s předloženými doklady, nemá oporu v dokazování a samotné doznání není konkretizováno. Jediná existující chyba spočívala v administrativním pochybení subdodavatele D. C., což samo o sobě nemůže zpochybnit zdanitelné plnění, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31.

[26] Své důkazní břemeno unesla. Výzva k prokázání skutečností neobsahovala konkrétní popis možného prokázání uskutečnění demolice. Krajský soud neuvedl, proč považuje důkazy stěžovatelky za vadné nebo neúplné. Hodnocením postupu správního orgánu a vyvozením nesprávných závěrů ohledně skutkového stavu se krajský soud dopustil vady řízení.

[27] Třetí kasační námitka směřuje do nesprávného postupu soudu při rozhodování o námitkách ohledně dokazování prováděného správcem daně a žalovaným. V této části kasační stížnosti čítající 8 stran stěžovatelka převážně rekapituluje dosavadní řízení a její návrhy uplatněné v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení, včetně nahlížení do spisů před správcem daně.

pokračování

[28] Část námitek směřuje do problematiky podvodu na DPH a vědomosti stěžovatelky o tomto podvodu. Stěžovatelka krajskému soudu dále vytýká, že aproboval postup správce daně a žalovaného, na základě kterého nebylo vyhověno důkazním návrhům stěžovatelky. Tím zatížil své rozhodnutí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť rozhodnutí správce daně a žalovaného bylo založeno na skutkových vadách. Stěžovatelka dále namítá, že soud nesmí být při přezkumu omezen ve skutkových otázkách jen tím, co nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů ani co do hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Krajský soud měl dle závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 9. 2015, čj. 4 As 133/2015-57, dokazování doplnit či nahradit, případně takové doplnění uložit žalovanému. Nesouhlasí se závěrem, dle kterého nebylo povinností žalovaného přihlížet k něčemu, co stěžovatelka sama neuplatnila. Správní orgán má povinnost přihlídnout ke všemu, co vyjde v řízení najevo. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu navíc není vyloučeno, aby žalobce v žalobě úspěšně namítal určité skutkové tvrzení zásadně měnící náhled na celkový skutkový stav zjištěný správními orgány, ačkoliv tato námitka nebyla ve správním řízení uplatněna (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 133/2015). Krajský soud byl povinen rozpory mezi jednotlivými důkazy odstranit. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože bez dalšího cituje stanoviska účastníků, aniž by se k nim vyjádřil.

[29] Dále se odvolává na judikaturu, z níž dovozuje, že není správné, aby daňový subjekt musel prokázat nejen faktické provedení zdanitelného plnění, ale i konkrétní osobu, která je uvedena na dokladech (konkrétně na bod 31. rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 170/2017). Krajský soud měl zkoumat, zda nedocházelo k neobvyklým nebo nelogickým transakcím (rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017). Dále uvádí, že žalovaný i krajský soud porušili stěžovatelčino právo na objektivně provedené dokazování, neboť nebylo specifikováno, v čem je spatřován nesoulad provedení konkrétních činností a zdanitelného plnění, a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (body 35. a 36. až 38. rozsudku ze dne 21. 8. 2014, čj. 4 Afs 59/2014-41).

[30] Svědek M. nebyl ani přes opakovanou žádost vyslechnut vůbec, ačkoliv podle dosavadní judikatury je povinností správce daně svědka vyslechnout vždy, ledaže by se jednalo o snahu daňového subjektu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Krajskému soudu vytýká, že při hodnocení provádění důkazů byl převzat nesprávný a nezákonný postup, čímž došlo k neúplnému a nezjištěnému skutkovému stavu věci.

[31] Čtvrtý okruh kasačních námitek se týká nesprávného hodnocení důkazů krajským soudem. Stěžovatelka opět podrobně rekapituluje žalobní námítka i závěry soudu. Soudu vytýká, že hodnocení důkazů je obecné a paušální. Soud zcela pominul námitku o obvyklém prokazování díla, s tím že nadstandardní prokazování, které fakticky po stěžovatelce požaduje, nebylo žádným způsobem vysvětleno. Nesouhlasí s hodnocením, dle kterého byly pozdější svědecké výpovědi nevěrohodné. Z napadeného rozsudku není zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvážil o skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2012, čj. 9 Afs 23/2012-73.

[32] Pátá kasační námitka směřuje do nesprávně vyměřené daně. V této části stěžovatelka opětovně rekapituluje svoje argumenty uplatněné v předchozích fázích řízení. Argumentuje neutralitou daně. Pokud správce daně dospěl k závěru, že se plnění neuskutečnilo, nemůže příjmy za stejné plnění, tj. za služby, které stěžovatelka přijala od jiných dodavatelů, považovat za součást zdanitelného plnění, které bude podléhat dani na výstupu a vyměřovat z nich daň. Stěžovatelka argumentuje rozsudkem SDEU ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02, Halifax a další, dle kterého je při vrácení částek pro kontrolované plnění nutno zohlednit jakoukoli daň, již bylo zatíženo plnění na výstupu, tedy i stanovení výsledné DPH. Toto zohlednění je třeba

provést ve stanovení zdanitelných plnění na vstupu i výstupu. Dále namítala, že za zdanitelné plnění je třeba považovat navýšení majetku poplatníka, s tím, že se má jednat o příjem skutečný a nikoli zdánlivý. Další část námitek se zaměřuje na povahu dodatečného platebního výměru, jako úkonu, kterým se vyměřuje daň, nikoli úkonu, který teprve k vyměření daně směřuje.

[33] Šestý okruh kasačních námitek směřuje do procesních pochybení. Stěžovatelka napadá závěr krajského soudu, dle kterého při zahájení kontroly nedošlo k procesním vadám. Správce daně zahájil kontrolu 21. 11. 2011 a teprve 6. 4. 2012 vydal výzvu k prokázání skutečností, dne 30. 3. 2012 provedl šetření u jiného subjektu a 2. 4. 2012 daňovou kontrolu rozšířil. Nesprávnost spočívá v tom, že k zahájení kontroly ve smyslu § 87 daňového řádu nestačí vymezit toliko předmět a rozsah kontroly, ale správce daně je povinen činit faktické úkony. Nezákonně zahájení daňové kontroly, jakož i její nezákonně rozšíření má za následek nezákonnost kontrolních zjištění.

[34] Nesprávný je i závěr krajského soudu ohledně zákonnosti výzvy ze dne 6. 4. 2012. Skutečnost, že výzva vedle elektronického podpisu obsahuje i vlastnoruční podpis vedoucího kontrolního oddělení není nepřesností, ale nezákonným postupem. Obdobně soud nesprávně a nepřezkoumatelným způsobem posoudil náležitosti protokolu, kterým byla stěžovatelka seznámena s výsledky kontrolního zjištění. Není pravda, že by stěžovatelka neuvedla, jaká újma jí v důsledku chybějícího podpisu úřední osoby na této listině, vznikla. Podstatná je totiž důkazní hodnota této listiny.

[35] Nesouhlasí ani s vypořádáním námítky ohledně údajného účelového prodlužování projednávání zprávy o daňové kontrole. Soud se nevypořádal s jejím žalobním tvrzením, že správce daně byl povinen takové jednání stěžovatelce prokázat. Ve skutečnosti nebyla se stěžovatelkou zpráva projednána, ale byla jí toliko předána. Tím došlo k porušení § 88 odst. 5 daňového řádu a podmínky zákonné fikce nebyly splněny. V důsledku toho nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly. Nesprávné je i posouzení účinků plné moci. Žalovaný nesprávně přihlédl k úkonům původního zástupce stěžovatelky, ačkoliv ten byl zplnomocněn k zastupování stěžovatelky pouze v rámci daňové kontroly. Správce daně měl postupovat dle § 74 daňového řádu a vyzvat stěžovatelku k odstranění vad podání.

[36] Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[37] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval dosavadní průběh řízení a zcela se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Upozornil na obsáhlost a nepřehlednost žaloby. Krajský soud se zabýval všemi konkrétními a pro věc zásadními žalobními námítkami a nepovažuje jej za nepřezkoumatelný.

[38] Uvedl, že v projednávané věci byla prováděna daňová kontrola, nikoli postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, tudíž důkazní břemeno nesla stěžovatelka. Stěžovatelka měla na mysli patrně výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu. K přenesení důkazního břemene na stěžovatelku došlo právě touto výzvou, ve které bylo reagováno na získané informace, a byly jí předestřeny konkrétní skutečnosti, které vedly ke vzniku pochybností o jejím dosavadním tvrzení. Bylo proto na stěžovatelce, aby svá tvrzení ohledně daňové uznatelnosti sporných nákladů jednoznačným způsobem prokázala, což se jí nepodařilo. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

[39] V replice stěžovatelka rozporuje argumentaci žalovaného a opakuje svoji kasační argumentaci. Odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2018, čj. 7 Afs 378/2017-50, a ze dne 15. 3. 2018, čj. 6 Afs 379/2017-54, týkající se společnosti



pokračování

Genova, a také na obdobnou situaci a průběh řízení ohledně společnosti Nowak, společnosti Tlaková plynárna Ústí nad Labem. Zdůraznila, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav a nebyly provedeny navržené výslechy svědků. Tyto výslechy je nezbytné provést v každém jednotlivém řízení, zaměřené na konkrétní daňový subjekt.

[40] Stěžovatelka následně doplnila repliku k vyjádření žalovaného, kde znovu zopakovala a shrnula svoji kasační argumentaci. Dále shrnula, kdy, jakým způsobem a k jakému rozporu nebo vysvětlení byly výslechy jednotlivých svědků neúspěšně navrhovány a sdělila, že na podané kasační stížnosti trvá.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[42] Podstatou sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda stěžovatelce jako plátcí DPH vznikl nárok na uplatnění odpočtu DPH či nikoliv. Ve skutkově obdobné věci rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 9. 2018, čj. 9 Afs 305/2017-135. Devátý senát posuzoval situaci dodatečně doměřené daně z příjmu, zatímco v nyní posuzované věci se jedná o DPH. Nejvyšší správní soud při řešení kasačních námitek z tohoto rozsudku vycházel, a to v rozsahu, ve kterém se jedná o řešení stejných námitek.

[43] Jak již bylo uvedeno v rekapitulaci kasační stížnosti, kasační důvody jsou rozvedeny velmi obsáhle (32 stran textu), nicméně z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že jde převážně o rekapitulaci všech předchozích řízení s uvedením odvolacích námitek a žalobních bodů, obohacenou o stručné citace z odůvodnění krajského soudu a konstatování, že shodných pochybení se dopustil i krajský soud. Přímo se závěry krajského soudu však stěžovatelka polemizuje jen zřídka.

[44] Prvně spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu v tom, že soud citoval stanoviska účastníků, aniž by se k nim vyjadřoval.

[45] Konstantní judikatura pojmá za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů zejména ta rozhodnutí, z nichž není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka žalobního řízení a proč má žalobní námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Nepřezkoumatelná jsou podle ustálené judikatury též rozhodnutí, z nichž jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Shrnutí stanovisek účastníků řízení bez dalšího komentáře nelze považovat za nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[46] Dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu, neboť krajský soud řadu námitek zcela pomínil, nekomentoval, nezmiňoval a není zřejmé, jakými úvahami se řídil při hodnocení skutkových a právních otázek a jak se vyrovnal s argumenty účastníků řízení.

[47] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, čj. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, čj. 2 As 337/2016-64). Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu 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 (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43).

[48] Krajský soud uvedeným požadavkům dostal. Reagoval dostatečným a srozumitelným způsobem na vznesené žalobní námitky. Zcela správně také odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, a ze dne 22. 10. 2014, čj. 6 Ads 237/2014-9, ve kterých soud uvedl „[p]okud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovala k nekonečnému ‚ping pongu‘ mezi Nejvyšším správním soudem a soudy krajskými.“

[49] Soud považuje vznesené žalobní námitky v napadeném rozsudku krajského soudu za vypořádané. Žaloba obsahovala 57 stran a po výzvě soudu k upřesnění žalobních bodů při jednání a vyhovění žádosti stěžovatelky podat upřesnění 24 stran. Žaloba byla značně nepřehledná, navíc z velké části na místo konkrétní právní argumentace obsahovala podrobnou rekapitulaci dosavadního řízení a velmi často i naprosto obecné proklamace.

[50] Po prostudování správního spisu a obsahu žalobou napadeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu konstatuje, že obdobně se s nosnou odvolací argumentací vypořádal i žalovaný a jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Nesouhlas s právním názorem žalovaného nemá za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

[51] Stěžovatelka dále namítá, že primárně unesla své důkazní břemeno. Správce daně pojal pochybnost o věrohodnosti předložených dokladů, vydal proto výzvu k odstranění pochybností. Touto výzvou však nedošlo k přenosu důkazního břemene ze správce daně zpět na stěžovatelku, neboť byla opřena o nesprávné sdělení stavebního odboru a byla proto předčasná a nezákonná.

[52] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Jedná se o základní zásadu ovládající dokazování v daňovém řízení. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, není daňové řízení ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu dále platí, že „*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 podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad

pokračování

skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný 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.“* Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodně se vyslovil Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, čj. 9 Afs 204/2007-72. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že *„důkaz daňovým dokladem [...] je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

[53] Je nepochybné, že stěžovatelka primárně unesla své důkazní břemeno, neboť správci daně předložila formálně bezvadné doklady a účetnictví. Jak však bylo uvedeno shora, správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 účetnictví se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49).

[54] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 6. 4. 2012 podrobně popsal, co v průběhu daňové kontroly zjistil a v čem konkrétně spočívaly jeho pochybnosti ohledně oprávněnosti nároku na odpočet daně. Situaci popsal správce daně individuálně jak ve vztahu k demolici objektů v areálu TPÚ, tak ve vztahu k výstavbě FVE. Nejvyšší správní soud považuje výzvu k prokázání skutečností za dostatečně konkrétní a nezjistil v ní žádné vady.

[55] Jak již uvedl krajský soud, nesprávné či nepřesné údaje stavebního odboru ve stanovisku, které vzbudily původní pochybnosti správce daně (stanovisko ke stavu jednotlivých pozemků,

resp. staveb na nich se nacházejících), jsou z hlediska následného unesení důkazního břemene ohledně daňové uznatelnosti uplatněných nákladů zcela irrelevantní. Jinými slovy, stěžovatelce nic nebránilo, aby i přes nesprávné stanovisko stavebního odboru a z něho plynoucí počáteční pochybnosti správce daně, vynaložení sporných nákladů v průběhu kontroly prokázala. Výzva k prokázání skutečností proto nemusela být správcem daně vydána až po ověření, že stanovisko stavebního odboru je správné. K vydání výzvy postačí existence vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti účetnictví, což správce daně ve výzvě uvedl a konkretizoval, z čeho jeho pochybnost vyvěrá. Stejně tak je nepodstatné, že správce daně nespécifikoval konkrétní daňové řízení, ze kterého získal podklady vzbuzující pochybnosti o věrohodnosti předložených daňových dokladů. Zjistil-li správce daně porovnáním všech shromážděných podkladů nesrovnalosti ohledně rozsahu fakturovaných prací, rozhodně nebyl sám z vlastní iniciativy povinen provádět namítané doplnění dokazování o výpočet, porovnání či tabulkový přehled plnění jednotlivých subdodavatelů. Konkrétní pochybnosti byly ve výzvě popsány a bylo tedy na stěžovatelce, aby tyto rozpory hodnověrným způsobem sama v rámci dokazování při daňové kontrole vyvrátila. Jako důkazních prostředků stěžovatelka mohla využít *„všech podkladů, jimiž lze zjišťovat skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu se zákonem, tedy zejména svá vlastní tvrzení opřena o listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci“* (srov. § 93 odst. 1 daňového řádu).

[56] Stěžovatelka v dalším okruhu námitek namítá zejména to, že jak ve správním řízení, tak v řízení před krajským soudem navrhovala provedení dalších důkazů k osvětlení stavu věci, avšak důkazy, jejichž provedení se žalobkyně domáhala, správce daně i soud odmítly provést. Jedná se především o výpovědi svědků T. S., V. D. a H. V., které stěžovatelka domáhala opakovat pro aktuální daňové řízení. Krajský soud však konstatoval svědecké výpovědi z jiných daňových řízení a návrh na provedení opakovaných výslechnů odmítl. Někteří svědci také nebyli vyslechnuti vůbec.

[57] V první řadě zdejší soud předesílá, že ohledně této námítky s ohledem na dále popsané odlišnosti nepostupoval podle rozsudku sp. zn. 9 Afs 305/2017, nýbrž v souladu s dříve zaujatým právním názorem 6. senátu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek sp. zn. 6 Afs 379/2017). Předmětem sporu rozsudku 6. senátu bylo mj. prokázání daňově uznatelných nákladů deklarovaných Genova (v postavení žalobkyně, zastupované shodným zástupcem) za demoliční práce pro stěžovatelku v areálu TPÚ. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného soudem bylo použití svědeckých výpovědí z jiného daňového řízení, a to daňového řízení u TPÚ. Ve věci sp. zn. 9 Afs 305/2017 stěžovatelka zvolila odlišné žalobní námítky. Kromě již převzatých svědeckých výpovědí z jiných daňových řízení se v žalobě domáhala převzetí dalších svědeckých výpovědí z jiných daňových řízení. Krajský soud proto k tomuto návrhu stěžovatelky konstatoval a vyhodnotil v soudním řízení výpovědi svědků B., D., C., M. a S., kteří byli vyslechnuti v rámci daňového řízení se společností Nowak. Oproti tomu v nyní projednávané věci (a věci sp. zn. 6 Afs 379/2017) stěžovatelka v žalobě namítala, že se u převzatých svědeckých výpovědí z jiných daňových řízení domáhala před správcem daně nového provedení výslechu těchto svědků. V žalobě naopak nenavrhovala převzetí dalších svědeckých výpovědí z jiných řízení. Domáhala se tedy, aby svědci byli vyslechnuti znovu, a to konkrétně v nyní posuzovaném daňovém řízení. Jednalo se tedy o zcela odlišný stav věci a uplatněné námítky, než ve věci sp. zn. 9 Afs 305/2017, proto také soud nyní dospěl k odlišnému závěru. Na nyní posuzovanou věc jsou proto přílehlavé závěry vyslovené 6. senátem. Nejvyšší správní soud je při rozhodování vázán svým již dříve vysloveným právním názorem, přičemž neshledal důvod se od rozsudku sp. zn. 6 Afs 379/2017 odchýlit.

[58] Podle § 93 odst. 2 daňového řádu platí, že v daňovém řízení obecně *„lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi*

pokračování

*vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů“.* Podle § 93 odst. 3 daňového řádu dále platí, že „*[j]e-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.*“ K upřednostnění bezprostřední výpovědi svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi se Nejvyšší správní soud v minulosti již opakovaně vyjádřil. V již zmiňovaném rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007 uvedl, že „*[k]líčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“ V rozsudku ze dne 31. 8. 2015 čj. 4 Afs 109/2015-41 dále uvedl: „*Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné.*“

[59] Z citovaného rozsudku sp. zn. 2 Afs 24/2007 vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výslechy musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. „*V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejbhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.*“

[60] Stěžovatelka navrhla výslech svědků ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění z daňové kontroly DPH. Je sice pravda, že stěžovatelku i společnost TPÚ zastupoval stejný advokát a že ve statutárních orgánech obou těchto společností tehdy působila stejná osoba, stěžovatelka tedy o tom, že žalovaný pány D. a V. vyslechl, vědět mohla. Avšak až z výzvy žalovaného k vyjádření stěžovatelka seznala, že svědecké výpovědi V. D., H. V. a T. S., které finanční úřad získal v jiném daňovém řízení, budou sloužit jako důkazy i v řízení o její daňové povinnosti. Reakce stěžovatelky v podobě návrhu na „opakování“ výslechu těchto svědků je proto logická a legitimní.

[61] Shora citovaný § 93 odst. 3 daňového řádu neváže provedení svědecké výpovědi na splnění žádných podmínek. Výjimkou z pravidla jsou situace, kdy výslech svědka není reálně možné provést (například v případě jeho úmrtí či reálné nedosažitelnosti – srov. důvodovou zprávu k § 93 daňového řádu, sněmovní tisk č. 685, 5. volební období). Žalovaný tedy nemohl odmítnout provést výslech V. D., H. V. a T. S. proto, že při své předchozí výpovědi tito svědci neuváděli potřebné podrobnosti o zakázce na demoliční práce a neuvedli nic, co by prokázalo tvrzení stěžovatelky, že subdodavatelské společnosti pro ni skutečně práce v souvislosti s touto zakázkou provedly.

[62] V daňovém řízení musí být respektováno právo daňového subjektu být přítomen při významných úkonech správce daně a právo vyjádřit se ke všem prováděným důkazům (náleze Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt „*právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností*“. Má rovněž právo být o provádění svědecké výpovědi včas vyrozuměn.

[63] Je sice pravda, že výslechu svědka H. V. se účastnil zástupce společnosti TPÚ, jímž byl advokát, který v daňovém řízení zastupoval i žalobkyni. Daňové řízení se společností TPÚ se však týkalo daňové povinnosti této společnosti. Zástupce společnosti TPÚ tudíž neměl důvod ptát se svědka na okolnosti, které mohly podpořit tvrzení stěžovatelky, že demoliční práce pro

společnost TPÚ za ni částečně provedli subdodavatelé. U výsledku svědka V. D. pak nebyl zástupce společnosti TPÚ vůbec přítomen, nelze tak hovořit ani jakési o zprostředkované ochraně procesních práv stěžovatelky. Platí navíc výše uvedené, že výslech tohoto svědka se týkal daňové povinnosti prvotního objednatele demoličních prací, na niž to, zda žalobkyně angažovala subdodavatele, nemělo významnější vliv. Svědek D. navíc zmínil, že v areálu TPÚ pracovala společnost NOWAK a pan S. „z firmy asi CTS“. Kategorický závěr žalovaného, že tento svědek nemůže v žádném případě potvrdit skutkovou verzi událostí prosazovanou žalobkyní, proto nebyl na místě.

[64] Nejvyšší správní soud na základě uvedeného dospěl k závěru, že žalovaný tím, že na žádost stěžovatelky nevyslechl svědky V. D., H. V. a T. S., porušil § 93 odst. 2 a 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, a zatížil tak své řízení podstatnou vadou. Žalovaný totiž na jednu stranu vycházel z nezákonných důkazů, neboť k použití protokolů o výsledku těchto svědků jako listinných důkazů nebyly splněny zákonné předpoklady. Zároveň tyto svědky nevyslechl, i když k tomu byl podle § 93 odst. 3 daňového řádu povinen bez ohledu na to, jak důležité jejich výpovědi mohly být. Lze v zásadě konstatovat, že pokud žalovaný výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti stěžovatelky, neměl z jiných daňových řízení přebírat protokoly o jejich výsledcích. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo stěžovatelky požadovat výslech těchto svědků ve „svém“ daňovém řízení.

[65] Zdůvodnění žalovaného, proč svědky znovu nevyslechl, navíc nemůže obstát. Protokoly o jejich výpovědích jsou totiž v kontextu daňového řízení vedeného se stěžovatelkou nezákonným důkazem a žalovaný nemohl výslech svědků na návrh stěžovatelky odmítnout pouze s poukazem na jejich obsah. Žalovaný se tak fakticky dopustil nepřipustného hodnocení důkazů před jejich provedením, které nelze akceptovat ani za situace, kdy jsou pochybnosti ohledně průběhu zakázky na demoliční práce v řadě ohledů opodstatněné. Pochybení žalovaného proto představuje závažné porušení procesních práv stěžovatelky a vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., která mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a sama o sobě postačuje k jeho zrušení.

[66] Stěžovatelka dále namítala, že z hlediska DPH je podstatné, že u každého dodavatele bylo plnění a jím vytvořená přidaná hodnota zdaněna daní z přidané hodnoty. Je tedy lhotejné, který daňový subjekt přidané hodnoty vytvořil a v jaké výši. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovodila, že i v případech, kdy není možné přesně určit subjekt, který zdanitelné plnění skutečně poskytl, nelze daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není prokázán podvod na dani.

[67] V rozsudku ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 28/2013-23, Nejvyšší správní soud shledal, že: „Z hlediska DPH je podstatné, že pokud budou transakce podnikatelů skutečné a plnění jimi vykazovaná budou opravdu poskytována, takže nepůjde jen o plnění předstíraná, a pokud všichni své povinnosti v oblasti DPH splní a žádný z nich řízeným a předem naplánovaným způsobem nezmezí z ekonomického života tak, aby neměl nesplněnou daňovou povinnost, kterou ve skutečnosti mají plnit jiní, bude zásadně u každého z nich zdaněna daní z přidané hodnoty jím vytvořená přidaná hodnota. Proto je v zásadě nerozhodné, kdo z podnikatelů v rámci určitého uzavřeného souboru transakcí vytvoří přidané hodnoty více, a kdo méně, na základě jakých faktických plnění a pomocí kterých soukromoprávních institutů. Ve výsledku by za běžných okolností měl být celkový daňový výnos státu v oblasti DPH zásadně nezměněn, odhlédneme-li od případných posunů inkasa daně v čase.“ Je tedy lhotejné, který daňový subjekt přidané hodnoty vytvořil a v jaké výši (z hlediska DPH) pouze za předpokladu, že bylo plnění těmito subjekty fakticky uskutečněno a subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. V nyní posuzované věci však krajský soud dospěl k závěru, že zemní a demoliční práce pravděpodobně proběhly, ale nebylo prokázáno, že se tak stalo na základě subdodavatelských prací shora uváděných společností.

pokračování

[68] Stěžovatelkou uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 58/2017 však pro posouzení nyní projednávané věci není přílehlavý. V tomto rozsudku správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění spočívající v poskytnutí služeb byla dodána a zaplacená. Správce daně pochyboval o schopnosti některých dodavatelů provést práce v uvedeném rozsahu a o cenách fakturovaných za tyto práce, které měly převyšovat ceny obvyklé, popř. o tom, zda někteří dodavatelé fakturované práce skutečně provedli. Nebyly ale žádné pochybnosti o provedení jednotlivých stavebních akcí, pouze o správnosti výše fakturovaných částek. Bylo tedy zřejmé, zda se plnění fakticky uskutečnilo. Za této situace není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět. K obdobnému závěru dospěl i SDEU v rozsudku Bonik: *„přiznání nároku na odpočet lze osobě povinné k dani odmítnout pouze za podmínky, že se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, jebož se dopustil dodavatel či jiný subjekt v řetězci těchto dodání zboží nebo těchto poskytnutí služeb na vstupu nebo na výstupu“.*

[69] V nyní posuzované věci je však situace odlišná. Žalovaný považoval za zřejmé, že demoliční práce prováděny byly, ale není zřejmé v jakém zdaňovacím období, kým a v jakém rozsahu byly prováděny. Správce daně i žalovaný uváděli, že nebylo prokázáno reálné provedení demoličních prací v rozsahu, v období a od dodavatelů uvedených na prověřovaných daňových dokladech. V tomto případě není postaveno na jisto, zda byl celkový deklarovaný objem prací skutečně proveden, a tudíž nelze ani použít argumentaci z rozsudku sp. zn. 4 Afs 58/2017.

[70] Stěžovatelka následně v rámci druhého okruhu kasačních námitek namítala, že je možné doplnění důkazů v kasační stížnosti, pokud se jednalo o důkazy stěžovatelkou navržené, ale správcem daně neprovedené. Výpočty, porovnání a tabulky následně přiložila jako přílohu ke kasační stížnosti.

[71] Z povahy kasační námítka je zřejmé, že tyto otázky měly být v prvé řadě řešeny krajským soudem a to včetně případného dokazování. Žalobce má obecně povinnost vylíčit rozhodné skutečnosti a uplatnit důvody nezákonnosti rozhodnutí již v řízení před krajským soudem. Nejvyšší správní soud zpravidla přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v řízeních předestřeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS).

[72] Stěžovatelka dále namítala, že soud nesmí být při přezkumu omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán, má jednat samostatně a může důkazy zopakovat či doplnit.

[73] Nejvyšší správní soud k tomu vádí, že obecně v případě přezkumu správního rozhodnutí se lze ztotožnit se stěžovatelkou v tom směru, že o skutkovém stavu si soud může učinit úsudek nejen na základě obsahu správního spisu, nýbrž i dokazováním. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. platí, že *„[v] rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.“* Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 As 32/2006-99, č. 1275/2007 Sb. NSS platí, že § 77 odst. 2 věty první s. ř. s. je faktickou transpozicí požadavku plné jurisdikce coby atributu práva na spravedlivý proces. Soud při svém

rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Proto soud zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity, může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám.

[74] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. V takovém případě musí správní soudy vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu se závěry rozsudku sp. zn. 4 As 133/2015, na které stěžovatelka na jiných místech kasační stížnosti odkazuje. Soud zde přezkoumával výsledek běžného správního řízení, zatímco v nyní posuzované věci se jednalo o daňové řízení. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku výslovně uvedl, že „[s]oud by dále nebyl povinen provést takový důkaz ani v případě, že žalobce ve správním řízení neunesl své důkazní břemeno zaktotvené ve zvláštním zákoně (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS)“, což stěžovatelka zjevně pominula.

[75] K důkazům navrhovaným v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené přihlídnout nemohl. Odkaz na judikaturu ve věci sp. zn. 5 As 202/2015 je zcela nepřijatelný. V uvedené věci se soud zabýval nedostatkem skutkových zjištění, která však byla potřebná pro závěr o dokončenosti (resp. nedokončenosti) elektrárny v době provedení revize. Z procesního hlediska pak rozdíl mezi rozšířením a rozhojněním žalobních bodů. Nyní jsou rozhodovací důvody všech orgánů postaveny na tom, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, protože se jí nepodařilo vyvrátit rozpory zjištěné správcem daně. Z procesního hlediska předmětem sporu vůbec není otázka rozhojnění žalobních bodů, protože je nesporné, že krajský soud vycházel z následně stěžovatelkou upřesněného rozsahu žaloby.

[76] Stěžovatelka dále uvádí, že ze samotného neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelkou deklarovaných zdanitelných plnění nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání některých ze zdanitelných plnění není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek. Není možné opomenout skutečně vynaložená zdanitelná plnění. Správce daně se měl zabývat otázkou, zda nezpochybnitelné výdaje za rok 2010 mohly stěžovatelce umožnit realizaci celé zakázky. Daň měla být stanovena pomocí pomůcek.

[77] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.“ Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Azs 34/2004 vyplývá, že „ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřiblíží“. Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny (srov. rozsudek ze dne



pokračování

25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, čj. 4 Azs 1/2011-89, jakož i judikaturu Ústavního soudu, např. rozhodnutí ve věcech sp. zn. III. ÚS 3796/15 nebo sp. zn. III. ÚS 3797/15). Stěžovatelka výše uvedenou námitku uplatnila poprvé v kasační stížnosti, ač tak bezesporu mohla učinit již v žalobě u krajského soudu. Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl dále zabývat, neboť představuje právní novum, ke kterému Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

[78] Stěžovatelka se dále odvolává na judikaturu, z níž dovozuje, že není správné, aby daňový subjekt musel prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i konkrétní osobu, jež je uvedena na dokladech (konkrétně na bod 31 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2017, čj. 1 Afs 170/2017-31).

[79] Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že rozsudek sp. zn. 1 Afs 170/2017 se zabýval daní z příjmu, zatímco v nyní projednávané věci je řešena DPH. Závěry uvedené k daní z příjmu se však u DPH bez dalšího neuplatní. Nadto je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud se touto námitkou nemohl blíže zabývat, neboť představuje právní novum, ke kterému Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Stěžovatelka výše uvedenou námitku uplatnila poprvé v kasační stížnosti, ač tak bezesporu mohla učinit již v žalobě u krajského soudu.

[80] Stěžovatelka dále namítá, že závěr krajského soudu ohledně jejího doznání spočívajícího v tom, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak vyplynulo z předložených dokladů, nemá oporu v dokazování a toto tvrzení není blíže konkretizováno.

[81] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že se jedná o jednu blíže nerozvedenou větu z odůvodnění rozsudku krajského soudu. Je z ní patrné, že doznání stěžovatelky není nosným důvodem rozhodnutí, naopak jedná se o něco, co krajský soud řekl pouze na okraj. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že se nejedná o vadu řízení, která by sama o sobě měla vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

[82] Stěžovatelka dále namítala, že správce daně hodnotil důkazní prostředky předkládané stěžovatelkou s přesvědčením o daňovém podvodu a nikoli nestranně.

[83] Žalovaný hodnotil ve zprávě o daňové kontrole přijatá zdanitelná plnění u přijatých faktur týkající se akce TPÚ a akce FVE. Stěžovatelka předložila faktury od jednotlivých dodavatelů, smlouvy o dílo, předávací protokoly a jiné listiny. Žalovaný dospěl k závěru, že tyto listiny neosvědčují uznání nároku na odpočet DPH. Nosnou argumentací žalovaného bylo, že stěžovatelka neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na předložených dokladech. Je třeba přisvědčit stěžovatelce, že žalovaný se na straně 17 zprávy o daňové kontrole v jednom odstavci rozvedl argumentaci o vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. V kontextu celé zprávy je však zřejmé, že se jedná o argumentaci nad rámec nosného důvodu a nejsou z ní vyvozovány žádné závěry. Nejvyšší správní soud proto nezákonnost zprávy o daňové kontrole neshledal.

[84] Stěžovatelka krajskému soudu dále vytýká, že aproboval postup správce daně a žalovaného, na základě kterého nebylo vyhověno důkazním návrhům stěžovatelky. Stejně tak krajský soud nevyhověl návrhu na provedení některých důkazů. Obecně namítá, že neprovedení důkazů nebylo dostatečně odůvodněno.

[85] Ohledně nevyhovění důkaznímu návrhu již dříve Ústavní soud vyslovil, že neakceptování důkazního návrhu lze co do věcného obsahu založit třemi důvody. Prvním je argument, dle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Druhým je argument, dle kterého důkaz není s to ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Třetím důvodem je nadbytečnost důkazu, tj. argument, dle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05).

[86] Dále stěžovatelka namítala nedostatečné odůvodnění neprovedení důkazů. Krajský soud k postupu správce daně i žalovaného konstatoval, že „*nevykazuje znaky nezákonnosti, důkazní řízení bylo vedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zůvěry, které žalovaný dovodil, lze považovat za překoumatelné. Je totiž zřejmé, že správce daně i žalovaný vycházeli jednak z důkazů předložených žalobkyní a dále, v souladu se zásadou vyslovenou ustanovením § 92 odst. 2 daňového řádu, i z důkazů, které si sami v rámci své vyhledávací činnosti opatřili. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v souladu se zásadami daňového řízení vysvětlil, proč odmítl návrhy na opakované výsledky svědků, neboť shledal, že byli v předvolání řádně poučeni o tom, čeho se bude výslech dotýkat. Lze rovněž konstatovat, že žalovaný dostatečně odůvodnil, proč neprovedl další důkazy žalobkyní navrhované, neboť měl důvodně za to, a tomuto názoru lze rovněž přisvědčit, že skutkový stav byl již na základě hodnocených důkazů postaven najisto a tato jistota již nemůže být dalšími důkazy vyvrácena.*“ K návrhům stěžovatelky na provedení důkazů v rámci soudního řízení krajský soud uvedl, že již konstatoval svědecké výpovědi pořízené v jiném daňovém řízení, které předložila stěžovatelka. O jejich hodnověrnosti však pojal pochybnosti z důvodu, že svědci v době menšího časového odstupu od zdanitelného plnění uváděli ve svých výpovědích obecně skutečnosti s tím, že si již více nepamatují a následně s odstupem dalších více než dvou let vypovídali cíleně a konkrétněji. Nepřisvědčil stěžovatelce, že svědci při prvním výslechu nebyli dostatečně poučeni, čeho se svědecká výpověď bude týkat. Naopak uvedl, že již v předvoláních ke svědeckým výpovědím v daňovém řízení probíhajícím u stěžovatelky v roce 2012 byli svědci náležitě a naprosto konkrétně informováni o tom, na co se svědecká výpověď zaměří. Dospěl k závěru, že pokud následně v roce 2015 tvrdili, že si na jisté okolnosti vzpomněli, lze tomuto tvrzení uvěřit pouze, pokud by je doložili řádným dokladem ze svého účetnictví. Jestliže však odkazovali pouze na své písemné poznámky, není možno již takovou změnu výpovědi považovat za důvěryhodnou, neboť nelze vyloučit, že tyto poznámky mohly být jakkoliv upravovány. K důkazům opatřeným v jiných daňových řízeních a realizovaných před vydáním napadeného rozhodnutí pak krajský soud uvedl, že nelze žalovanému vytýkat, že o tomto důkazu nevěděl a v rámci odvolacího řízení k němu nepřihlédl. Bylo totiž na stěžovatelce, aby na tyto „nové důkazy“ sama upozornila, neboť ona sama si má hájit svá práva. Krajský soud proto dospěl k závěru, že důkaz nemohl být žalovaným v odvolacím řízení proveden a tím že nebyl, nedošlo ze strany žalovaného k porušení zákona. S ohledem na výše uvedené vyšel krajský soud z toho, že skutkový stav byl postaven na jisto a odmítnutí opakovaného výsledku svědků odůvodnil nadbytečností takového důkazu. Neakceptování důkazního návrhu bylo krajským soudem odůvodněno dostatečně, přičemž stěžovatelka nenamítala nesprávnost tohoto závěru.

[87] Podle stěžovatelky měl krajský soud také zkoumat, zda nedocházelo k neobvyklým nebo nelogickým transakcím, přičemž její námitka je pouze obecná.

[88] V případě nestandardních dodavatelských vztahů je podle názoru Nejvyššího správního soudu skutečně rozhodné z hlediska posouzení nároku na odpočet daně posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156). Je to však

pokračování

namíste zkoumat v případě, kdy je třeba zjistit, zda nejsou dotčené transakce zatíženy podvodem na DPH. Nosným důvodem rozhodnutí však nebylo tvrzení o daňovém podvodu, ale neprokázání uskutečnění zdanitelných plnění. S ohledem na to se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat námitkou, že se správce daně nezabýval otázkou dobré víry daňového subjektu, jelikož zkoumání naplnění daňového podvodu a zapojení stěžovatelky do něj, vůbec nebylo předmětem řízení před správcem daně.

[89] Stěžovatelka ve 4. okruhu námitek namítala nesprávné hodnocení důkazů krajským soudem a z toho pak nesprávné vyvození závěru o skutkovém stavu. Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na body [56] až [65] tohoto rozsudku k závěru, že s ohledem na nevyslechnuté svědky není v současnosti dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Dokud nebude ustálen skutkový stav, nemůže se Nejvyšší správní soud k této námitce blíže vyjadřovat. Obdobná situace panuje u 5. okruhu kasačních námitek, ve kterém stěžovatelka namítala nesprávně stanovenou a vyměřenou daň. Nejvyšší správní soud se bude moci k tomuto bodu vyjádřit, až bude ve věci ustálen skutkový stav.

[90] Stěžovatelčiny další námitky napadající nesprávný procesní postup správce daně nejsou důvodné. Stěžovatelka opakovaně namítá, že mezi zahájením daňové kontroly a výzvou k prokázání rozhodných skutečností, jakož i rozšířením předmětu daňové kontroly, uběhly více než 4 kalendářní měsíce, což je v rozporu s § 87 daňového řádu. Je bez dalšího přesvědčena, že správce daně je povinen činit faktické úkony a nezákonné zahájení daňové kontroly, jakož i její nezákonné rozšíření, má proto za následek nezákonnost kontrolních zjištění.

[91] Tato námitka vůbec nereaguje na závěr krajského soudu, který uvedl následující: „*Dané ustanovení přitom nelze vykládat striktně tak, že již v tomto okamžiku musí proběhnout zjišťování rozhodných skutečností či samotné prověřování tvrzení daňového subjektu. Jestliže tedy správce daně protokolem daňovou kontrolu zahájil a vymezil její předmět, což se nepochybně stalo, lze mít za to, že požadavku § 87 daňového řádu dostál a není namíste posuzovat, či mu dokonce vytýkat, že tento úkon trval poměrně krátkou dobu. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze rovněž usuzovat, v jakém časovém horizontu mají být jednotlivé úkony správce daně realizovány. Pokud tedy správce daně, jak vyplývá z daňového spisu, vydal výzvu k prokázání skutečností k datu 6. 4. 2012, přičemž dne 30. 3. 2012 provedl šetření u jiného daňového subjektu za účelem objasnění sporných skutečností a následně dne 2. 4. 2012 předmět daňové kontroly rozšířil, nelze tomuto postupu nic vytknout. Rovněž tak protokol o rozšíření daňové kontroly sepsaný dne 2. 4. 2012 splňuje podmínky ust. § 87 odst. 1 daňového řádu, když vymezuje předmět rozšířené daňové kontroly a je lhůstojné, jak dlouhou dobu tento úkon probíhal.*“ Případné formální zahájení daňové kontroly by samo o sobě nemohlo mít vliv na zákonnost kontrolních zjištění, ledaže by v důsledku tohoto formálního zahájení nebyla kontrola zahájena v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, neboť daňová kontrola na DPH za zdaňovací období roku 2010 byla zahájena protokolem ze dne 21. 11. 2011, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění u přijatých faktur týkajících se akce demoliční práce objektů v areálu TPÚ a přijatých zdanitelných plnění u přijatých faktur týkajících se provedených prací na akci FVE Boletice. Námitka nezákonného rozšíření kontroly není důvodná, neboť žalovaný krátce nato, dne 6. 4. 2012, vydal výzvu k prokázání skutečností. Z postupu žalovaného vyplývá, že se nejednalo jen o formální úkon a námitka stěžovatelky proto není důvodná. Zahájení daňové kontroly, výzva k prokázání rozhodných skutečností i rozšíření daňové kontroly byly v projednávané věci učiněny v průběhu běžící prekluzivní lhůty, nikoli v jejím samotném závěru.

[92] Námitky dovolávající se nezákonného postupu správce daně v souvislosti s tím, že na výzvě ze dne 6. 4. 2012 byl vedle elektronického podpisu uveden i vlastnoruční podpis pracovníka správce daně, nejsou důvodné. K nezákonnému postupu totiž nedošlo. Duplicitní podpis na výzvě nemohl stěžovatelce přivodit žádnou újmu. Výzva nebyla obecná, ale obsahovala

*i)* co bylo správcem daně v souvislosti s prováděnou kontrolou zjištěno, *ii)* co stěžovatelka doposud doložila a *iii)* v čem má správce daně pochybnosti.

[93] Obdobně ani chybějící podpis pracovníka správce daně na protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění nemá za následek nezákonnost postupu správce daně. Jak správně uvedl krajský soud, účelem jednání, které bylo zachyceno v protokole řádně daňovým subjektem podepsaném, bylo předání písemného vyhotovení výsledku kontrolního zjištění a stěžovatelka nemohla být chybějícím podpisem žádným způsobem zkrácena na svých procesních právech. Žalobní námitka ohledně nižší důkazní hodnoty kontrolních zjištění zůstala v rovině ničím nepodloženého tvrzení, navíc bez vazby na zkrácení jakýchkoliv procesních práv.

[94] Námitky týkající se nepodloženého závěru o účelovém prodlužování projednávání zprávy o daňové kontrole, řádného ukončení daňové kontroly či účinků plné moci se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Jsou pouhým zopakováním odvolací a žalobní argumentace bez vazby na důvody uvedené krajským soudem.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[95] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná a napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány podmínky pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[96] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka měla ve věci úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, a to jak v řízení před krajským soudem, tak i v řízení o kasační stížnosti.

[97] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 5 úkonů právního zástupce: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby, 3) replika k vyjádření žalovaného, 4) účast na jednání soudu 15. 12. 2016, 5) účast na jednání soudu 10. 8. 2017. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d), g), h) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží stěžovatelce odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 15 500 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 5 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 17 000 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 20 570 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 23 570 Kč.

[98] Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 2 úkony advokáta: 1) podání kasační stížnosti, 2) repliku k vyjádření žalovaného (učiněnou dvěma podáními, aniž by pro rozdělení do dvou podání byl důvod). Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. d), h) advokátního tarifu] náleží stěžovatelce odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 6 200 Kč. Stěžovatelka má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 6 800 Kč. Zástupce stěžovatelky je plátcem

pokračování

DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 8 228 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatelka právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 13 228 Kč. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně 26. září 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.  
předseda senátu