



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **STAVITELSTVÍ MELICHAR s. r. o.**, IČ: 608 51 546, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 2. 2017, č. j. 50 Af 10/2016 – 49,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 2. 2017, č. j. 50 Af 10/2016 - 49, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, č. j. 14552/16/5300-22444-706385, ze dne 4. 4. 2016, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 15.342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 13.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tato rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 14. 7. 2014: č. j. 1561665/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce července roku 2010 ve výši 27.130 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.426 Kč; č. j. 1561690/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce srpna roku 2010 ve výši 28.200 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.640 Kč; č. j. 1561814/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2010 ve výši 106.644 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21.238 Kč; č. j. 1561827/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 ve výši 29.959 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.991 Kč; č. j. 1561863/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce září roku 2011 ve výši 63.352 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 12.670 Kč; č. j. 1561874/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 36 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 7.200 Kč, a č. j. 1561891/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2011 ve výši 29.100 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5.820 Kč.

[2] Předmětem podnikatelské činnosti žalobce bylo v předmětných zdaňovacích obdobích provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Výsledkem kontrolních zjištění na dani z přidané hodnoty (DPH) bylo snížení uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dokladovaných přijatými fakturami od daňového subjektu J. Z., DIČ: X, evidovanými pod č. FD-447/2010, FD-631/2010, FD-640/2010, FD-670/2010, FD-682/2010, FD-695/2010, FD-719/2010, FD-723/2010, FD-742/2010, FD-757/2010, FD-574/2011, FD-563/2011, FD-620/2011 a FD-659/2011 za stavební, pomocné a bourací práce, odvoz sutí a stavění a demontáž lešení. V rámci daňové kontroly byly správcem daně zjištěny nesrovnalosti, nedostatky a rozpory v účetnictví žalobce, které vyústily v pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně. Z předložených daňových dokladů nevyplýval rozsah provedených prací a v některých případech byl uveden neurčitý předmět plnění. Všechny předmětné faktury měly být uhrazeny vždy jednou částkou v hotovosti, přičemž správce daně zjistil, že v okamžiku, kdy měly být úhrady prováděny, nebyla na pokladně žalobce dostatečná výše zůstatku. Rovněž cena žalobcem zaplacených bouracích a pomocných prací uváděná na předmětných dokladech měla být výrazně vyšší než hodnota těchto prací uvedená v nabídkových rozpočtech pro investory. Na některé pomocné práce byly za tutéž stavební zakázku vystaveny dva doklady, jeden v hodnotě desítek tisíc Kč a druhý v částce převyšující sto tisíc Kč. Dle propočtu správce daně byly ceny pomocných a stavebních prací v dotčených případech výrazně vyšší, než jsou běžné ceny těchto prací, a dodavatel se svými pracovníky by musel mnohdy pracovat i více než 30 dní v měsíci. Na základě provedených propočtů pak správce daně zjistil, že ceny pomocných a stavebních prací užitých při fakturovaném plnění měly být násobně vyšší, než jsou běžné ceny takových prací. Dodavatelé J. Z. a K. T. také ve výpovědích učiněných v trestním řízení před Policií ČR označili některé vystavené faktury za fiktivní.

pokračování

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Žalobce ve správní žalobě zpochybňoval způsob stanovení ceny obvyklé za dotčené práce a její význam pro účely DPH. I zjevně nepřiměřená cena nemůže být bez dalšího důvodem pro neuznání nároku na odpočet. Dále namítal, že důkazní prostředky z trestního řízení měly být získány v rozporu se zákonem. Ve vztahu k důkazním návrhům žalobce žalovanému vytýkal, že nepřipustil výslech svědků, kteří měli prokázat, že fakturované práce nemohl žalobce dokázat vlastními silami, přičemž dodavatelé měli zpravidla 10 – 15 pracovníků. Před vydáním rozhodnutí žalovaného potom žalobce nebyl seznámen s nově zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný se také nezabýval otázkou dobré víry žalobce ve vztahu k podvodu na DPH.

[4] V replice k vyjádření žalovaného žalobce rozšířil svoji argumentaci k žalobním námitkám. K otázce daňového podvodu žalobce uvedl, že je třeba zkoumat všechny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH současně. Bylo proto nutné zkoumat dobrou víru žalobce, a nikoliv pouze konstatovat, že nebyly splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet. Žalovaný měl postupovat nesprávně, pokud nepřistoupil k výslechu zaměstnanců žalobce, osob vykonávajících stavební dozor, investorů a stavebních techniků, jelikož nemohl s jistotou vědět, že jejich výslech by nepřinesl relevantní informace. Žalovaný přitom vycházel z úředních záznamů o podání vysvětlení zaměstnanců žalobce pořízených v trestním řízení, aniž by odstranil z nich plynoucí rozpory s jinými důkazy výsledkem těchto svědků v daňovém řízení. Výslech dodavatele pana T. na Policii ČR dále proběhl pod nátlakem policie a žalovaný neprokázal právní základ získání výpovědi z trestního řízení zákonným postupem. Žalobce také namítal, že provedené důkazy nevedou k závěru o fiktivnosti faktur vystavených dodavateli. Důkazy byly hodnoceny účelově a v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[5] Krajský soud žalobu zamítl. Krajský soud konstatoval, že v posuzované věci správce daně nabyt oprávněné pochybnosti ohledně souladu údajů uvedených na účetních dokladech žalobce se skutečným stavem. Pokud žalobce výpočet obvyklé ceny za fakturované práce rozporoval s odkazem na to, že dodavatelé pro něj realizovali pomocné práce za účasti 10 – 15 pracovníků, jedná se o účelovou námitku, kterou žalobce neuplatnil v řízení před žalovaným. Výslech zaměstnanců stěžovatele v daňovém řízení by nebyl na místě, jelikož zaměstnanci stěžovatele by jen stěží mohli vyjasnit, na kterých konkrétních akcích pracovali dodavatelé se svými lidmi, v jakém počtu byli pracovníci dodavatelů na jednotlivých stavbách, v jakém objemu byly práce provedené a zda hodnota uvedená na fakturách, odpovídá skutečně provedeným pracím.

[6] Namítanou nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nezákonném opatření stěžejních důkazů a jejich následného nesprávného hodnocení shledal krajský soud neopodstatněnou. Ve správním spise jsou obsaženy veškeré výzvy správce daně, doručené policejním orgánům, kterými správce daně požaduje poskytnutí údajů a kopií dokumentů vztahujících se k daňovému řízení vedenému s žalobcem. Výpovědi bylo možné použít jako důkazy v daňovém řízení, neboť postupem správce daně nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech a právem chráněných zájmech. Nebyla omezena zásada bezprostřednosti

dokazování, neboť dodavatelé byli vyslechnuti i v rámci daňového řízení před správcem daně. Žalobce se výsledků účastnil a svědkům sám nebo prostřednictvím právního zástupce kladl otázky.

[7] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku vztahující se k případnému podvodu na dani. Pochybnosti, které správce daně v průběhu daňové kontroly nabyt, se váží k objemu údajně provedených prací a jejich faktické hodnotě. Žalobce však v celém průběhu daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně odstranil a přijetí předmětných plnění prokázal. Jakýkoliv úmysl, nebo otázka dobré víry ve vztahu k účasti na podvodu na DPH není relevantní. Podstatné je unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání rozsahu a hodnoty prací uvedených v dokladech a prokázání přijetí zdanitelných plnění.

[8] Ohledně namítaného postupu v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, krajský soud shledal, že žalovaný pouze konstatoval, že postup žalobce byl oproti běžné praxi nestandardní a žalobce se vlastní neuvážeností vystavil důkazní tísní, neboť si nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet. Důkazní prostředky doplněny nebyly ani nebyly provedeny nové důkazy. Žalovanému tak nevznikla povinnost seznámit žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků řízení

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[10] Stěžovatel namítá, že žalovaný i krajský soud nesprávně posoudili otázku rozložení důkazního břemene mezi správce daně a stěžovatele. Stěžovatel faktickou realizaci plnění deklarovanými dodavateli prokázal jednak vlastním daňovým přiznáním a účetnictvím, smluvní dokumentací s dodavateli i s odběrateli (investory) včetně předávacích a zajišťovacích protokolů, jednak svědeckou výpovědí dodavatelů, resp. dodatečným daňovým přiznáním dodavatelů. Z výpovědí dodavatelů J. Z. a K. T. vyplývá, že žádná z faktur nebyla fiktivní a všechny byly zaplacený. Za situace, kdy se cena za dílo odvíjela od výsledku, to zcela bez ohledu na počet odpracovaných hodin pracovníků dodavatelů, nelze při výpočtu ceny obvyklé s veličinou počtu hodin jakkoliv kalkulovat.

[11] Stěžovatel v žalobě namítal, že správcem daně předpokládaný počet pracovníků dodavatelů byl nesprávný, jelikož ve skutečnosti na stavbě pracovalo okolo 10 – 15 pracovníků, namísto 4 – 5 pracovníků. Krajský soud námitku stěžovatele nevypořádal, což zdůvodnil tím, že ji stěžovatel poprvé uplatnil až před soudem. Námitka byla ovšem vyhodnocena nesprávně. Její podstata spočívala v tom, že správce daně měl vycházet z ceny úkolové a nikoliv hodinové, neboť cena za dílo byla mezi stěžovatelem a dodavateli tímto způsobem sjednána. Krajský soud však zcela opomenul pravou podstatu této argumentace, kterou bylo rozporováno zjištění správce daně týkající se ceny obvyklé. Jeho rozhodnutí je tak v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

pokračování

[12] Stěžovatel také namítal, že v rámci řízení o DPH nelze závěry týkající se nepřiměřené ceny jakkoliv zohlednit, neboť DPH je na obvyklé ceně naprosto nezávislá. I kdyby došlo k umělému navýšení ceny za stavební práce, nemělo by to vliv na odpočet daně, jelikož samotná daň by byla odpovídajícím způsobem rovněž vyšší, to zcela ve prospěch státu. Není tak možné bez dalšího skrze závěry o nepřiměřené ceně zpochybnit existenci plnění. Z výše uvedeného logicky plyne, že výchozí premisa správce daně týkající se výpočtu ceny obvyklé je od základu nesprávná. Stěžovatel již v daňovém řízení poukazoval na skutečnost, že pokud by subdodávky Z. a T. nebyly zohledněny, ziskovost stavebních akcí by naprosto neodpovídala tržní realitě. Stěžovatel tedy shrnuje, že provedenými důkazy unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání splnění podmínek pro nárok na odpočet, to včetně faktické realizace předmětných zdanitelných plnění. Žalovaný však neprokázal existenci žádných pochybností, kterými by tyto skutečnosti zpochybnil.

[13] Stěžovatel dále namítal, že správce daně v daňovém řízení provedl jako důkaz listiny zachycující výpovědi dodavatelů J. Z. a K. T. z trestního řízení, které byly získány v rozporu se zákonem. Stěžovatel zejména poukazoval na skutečnost, že dodavatelé ve svých svědeckých výpovědích před správcem daně uvedli, že při jejich výpovědi na Policii ČR na ně byl ze strany Policie ČR činěn nátlak, který v nich vzbudil důvodné obavy, které následně ovlivnily obsah jejich výpovědi. Přitom podle § 89 odst. 3 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, platí, že důkaz získaný nezákonným donucením nebo hrozbou takového donucení nesmí být použit v řízení s výjimkou případu, kdy se použije jako důkaz proti osobě, která takového donucení nebo hrozby donucení použila. Bylo povinností správce daně výše zjištěné skutečnosti náležitě zohlednit, a to v rámci posouzení předběžné otázky ve smyslu § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Správce daně se s tímto bodem vypořádal tak, že bez dalšího vyhodnotil výpovědi svědků v tomto bodě jako nevěrohodné, kdy se mělo jednat o záměrné zkreslení poučení uděleného ze strany Policie ČR. S takovým hodnocením však nelze souhlasit, neboť se jedná o ničím nepodložený úsudek správce daně, a tedy pouhou spekulaci. Krajský soud se pak s touto námitkou stěžovatele vypořádal způsobem zcela nepřezkoumatelným, jelikož pouze uvedl, že *„výpovědi bylo možné použít jako důkazy v daňovém řízení, neboť postupem správce daně nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech a právem chráněných zájmech“*.

[14] Stěžovatel dále poukazoval na zásadu mlčenlivosti v trestním řízení, která měla být postupem správce daně porušena. Správce daně v řízení neprokázal, že se s informacemi obsaženými v listinách poskytnutých Policií ČR seznámil v souladu s výslovným zákonným zmocněním, resp. že orgány činné v trestním řízení byly oprávněny tyto správci daně poskytnout. Takový postup nelze odůvodnit s odkazem na právo státních orgánů nahlížet do spisu podle § 65 trestního řádu, jak učinil krajský soud, jelikož je zde nutné mít výslovné zákonné zmocnění v jiném právním předpise. Z rozhodnutí správce daně také nijak nevyplývalo, že by předmětné listiny byly stěžovateli zpřístupněny. Podle správce daně se stěžovatel mohl s listinami z trestního řízení seznámit nahlížením do spisu. To však nelze považovat za „zpřístupnění“ úředního záznamu stěžovateli.

[15] Správce daně a žalovaný rovněž pochybili, pokud jako důkaz použili úřední záznamy o podání vysvětlení pořízené v trestním řízení. Úřední záznam o podání vysvětlení není v trestním řízení v zásadě použitelný jako důkazní prostředek. Slouží především orgánům činným v trestním řízení ke zvážení, zda zahájí trestní stíhání. Z toho jasně plyne, že jej jako důkazního prostředku nelze bez dalšího použít ani v řízení daňovém, neboť důkazní síla takového důkazního prostředku by byla mizivá. Nelze pak ani opomíjet, že osoba podávající vysvětlení je sice povinna vypovídat pravdu a nic nezamlčet, pokud však vědomě uvede nepravdu, nemůže se dopustit trestného činu křivé výpovědi a nepravdivého znaleckého posudku podle § 346 trestního zákoníku. V úvahu přichází pouze přestupek křivého vysvětlení podle § 47a zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích. Přitom právě hrozba nízké sankce v přestupkovém řízení za uvedení nepravdy při podání vysvětlení je jedním z důvodů, proč tento není důkazním prostředkem, o který by se měl opírat konečný rozsudek ve věci samé. Právě z výše popsaných důvodů není možné úřední záznamy v daňovém řízení ve věci stěžovatele použít, neboť jsou dány významné pochybnosti o věrohodnosti podaných vysvětlení.

[16] V případě stěžovatele se správci daně podařilo provést výslechy obou dodavatelů stěžovatele v daňovém řízení, a to za osobní přítomnosti stěžovatele, čímž bylo vyhověno požadavkům zásady bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení. To mělo za následek, že listiny o výsledku osob v trestním řízení již nebylo možné v daňovém řízení použít. Přestože tuto skutečnost stěžovatel od počátku v řízení namítal, žalovaný ani krajský soud se s jeho námitkou nijak nevypořádali.

[17] Správce daně v daňovém řízení také provedl jako důkaz úřední záznamy o podání vysvětlení zaměstnanců stěžovatele, přestože na tyto důkazní prostředky platí výše uvedené závěry o nezákonných důkazních prostředcích. Na rozdíl od výslechů dodavatelů stěžovatele ovšem správce daně v případě zaměstnanců odmítl provést důkaz jejich svědeckou výpovědí přímo v daňovém řízení tak, aby měl stěžovatel možnost se výsledků účastnit a klást svědkům otázky. To přestože stěžovatel o uskutečnění těchto svědeckých výslechů správce daně žádal a přestože jasně uváděl, co má být těmito důkazními prostředky zjištěno. Správce daně vyhodnotil vysvětlení zaměstnanců na Policii ČR tak, že tito sami uskutečnili určitou část prací. Tomu však stěžovatel oponoval, čímž vznikl rozpor mezi tvrzením stěžovatele a zjištěním z jiného důkazního prostředku. Správce daně měl tedy povinnost tyto svědky vyslechnout. Krajský soud se s právní argumentací stěžovatele podpořenou výše citovanou judikaturou nevypořádal, pouze se ztotožnil se závěry žalovaného o nadbytečnosti navrhovaných svědeckých výpovědí. Tím zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

[18] Krajský soud dále schválil postup správce daně, který se odmítl zabývat otázkou dobré víry stěžovatele, jelikož neposuzoval věc z hlediska spáchání podvodu na dani. To z důvodu, že stěžovatel neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH. Náležitě posoudit dobrou víru stěžovatele však bylo povinností správce daně. I v případě nenaplnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet je totiž třeba v případě dobré víry nárok na odpočet daňovému subjektu zachovat.

pokračování

[19] Stěžovatel v žalobě upozorňoval také na procesní pochybení žalovaného, které spočívalo v tom, že stěžovatele před vydáním rozhodnutí v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, ačkoliv v odvolacím řízení prováděl dokazování. V důsledku tohoto pochybení došlo k vydání překvapivého rozhodnutí. Na podporu závěru, že žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování, a tedy měl povinnost stěžovatele před vydáním rozhodnutí s jeho výsledky seznámit, stěžovatel uváděl, že v odvolání navrhl provést svědecké výslechy vlastních zaměstnanců. Žalovaný rozhodl o neprovedení těchto důkazů a hodnotil další důkazy provedené v řízení. Kromě výše uvedeného žalovaný doplňoval dokazování tím, že zjišťoval obchodní zvyklosti v odvětví působení stěžovatele.

[20] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout. Důvodem vyloučení nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od J. Z. bylo neprokázání rozsahu a hodnoty prací uvedených na dokladech, neprokázání předmětu daně podle § 2 zákona o DPH) a neprokázání, že k přijetí zdanitelných plnění došlo tak, aby mohl být uplatněn nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pokud totiž není znám rozsah a někdy i konkrétní předmět přijatých zdanitelných plnění, jako v předmětném případě, nelze ani ozřejmit, v jakém rozsahu a zda vůbec k uskutečnění ekonomické činnosti odvolatele ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH tato přijatá plnění byla použita. Údaj o počtu 10 - 15 pracovníků, kteří údajně měli na zakázkách pracovat, pak byl stěžovatelem před soudem vznesen poprvé a žalovaný plně souhlasí, jak se krajský soud s touto nově uplatněnou a nijak nepodloženou informací vypořádal.

[21] K námitce údajně nezákonných důkazních prostředků, které měly být v rámci daňového řízení použity, žalovaný uvádí, že pokud je v daňovém řízení výpověď svědka zcela opačná k výpovědi v trestním řízení, tuto skutečnost nelze ignorovat a přihlížet pouze k výpovědi učiněné v daňovém řízení. V takových případech jsou obě výpovědi nevěrohodné a je nutné je hodnotit ve vzájemných souvislostech s ostatními důkazy, resp. nespornými skutečnostmi, což správce daně učinil.

[22] Co se týče námitky opomenutých důkazních prostředků, žalovaný se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a trvá na tom, že provedení výslechu zaměstnanců by bylo nadbytečné, neboť tímto důkazním prostředkem nemohl stěžovatel unést své důkazní břemeno. Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole jednoznačně uvedl, že úřední záznamy o podaném vysvětlení zaměstnanců neosvědčil jako důkaz o tom, že pan Z. a pan T. provedli práce uvedené na vyloučených dokladech v uvedeném rozsahu a že jim tyto byly uhrazeny v plné výši, neboť z nich neplyne znalost o objemu poskytnutých prací. Hodnota výpovědi těchto osob leží pouze v rovině, zda pana Z. a T. na stavbách viděli pracovat, což však není meritem daňového řízení, protože správce daně neměl pochybnosti o tom, že tito dodavatelé nějaké práce daňovému subjektu poskytli.

[23] Žalovaný nepovažuje za důvodnou ani námitku, že měl provést před vydáním svého rozhodnutí o odvolání seznámení stěžovatele s novými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, a to z důvodu zjištěných obchodních zvyklostí v odvětví působení stěžovatele a z důvodu provedeného dokazování v odvolacím řízení. Žalovaný se stran této otázky ztotožňuje se zdůvodněním rozsudku krajského soudu, podle kterého k

doplnění důkazních prostředků nedošlo a nebyly ani provedeny nové důkazy, a proto seznámení nebylo namístě.

[24] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného trvá na tom, že unesl důkazní břemeno stran uplatnění nároku na odpočet DPH. K argumentaci v kasační stížnosti doplňuje, že podle § 79 odst. 3 daňového řádu platí, že podané vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek. Bylo by proto absurdní, aby vysvětlení, které si opatří sám správce daně podle daňového řádu, nemohl správce daně jako důkaz použít, avšak vysvětlení pořízené v jiném řízení policejním orgánem by použít mohl. Stěžovatel také poukazuje na skutečnost, že žalovaný nevyužil úřední záznamy o vysvětleních podaných dodavateli stěžovatele toliko podpůrně, nýbrž na nich postavil své rozhodnutí.

III. Posouzení kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. července 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[28] Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24). Nejvyšší správní soud neshledal takové vady rozsudku krajského soudu, který se srozumitelným způsobem vypořádal s námitkami uplatněnými v žalobě.

[29] Nejvyšší správní soud shledal důvodnou námitku, podle níž krajský soud nesprávně posoudil otázku přenosu důkazního břemene mezi správcem daně a stěžovatelem ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH.

[30] 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*“. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále „*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*“.

[31] Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. 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 se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. 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, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, 9 Afs 152/2013 - 49).

[32] Tyto zásady je však vždy třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. V posuzovaném případě je předmětem řízení nárok na odpočet DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH [p]látce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně, přičemž předmětem daně je mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o DPH). Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH se poskytnutím služby pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, a další činnosti vyjmenované v tomto ustanovení.

[33] Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného

plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění*“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. „*Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátcе daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 - 45).

[34] Je také třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst od DPH, kterou jsou povinny odvést, částku DPH, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy (viz především rozsudky ze dne 25. října 2001, *Komise v. Itálie*, C 78/00, Recueil, s. I 8195, bod 28; ze dne 10. července 2008, *Sosnowska*, C 25/07, Sb. rozh. s. I-5129, bod 14, a ze dne 28. července 2011, *Komise v. Maďarsko*, C 274/10, Sb. rozh. s. I-7289, bod 42). Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci C-63/04, *Centralan Property*, EU:C:2005:773, bod 52; ve věci C-324/11, *Tóth*, EU:C:2012:549, bod 26, a ve věci C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, bod 29, a usnesení ve věci C-33/13, *Jagiello*, EU:C:2014:184, bod 27).

[35] V posuzovaném případě správce daně stěžovateli neuznal nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění, která stěžovatel prokazoval fakturami přijatými od daňových subjektů: J. Z., DIČ: X, a K. T., DIČ X, vystavenými za práce spočívající ve stavebních, pomocných a bouracích pracích, odvozu sutí a stavění a demontáži lešení. Ve výzvě k prokázání skutečností vydané podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 16. 9. 2013 správce daně vyjádřil pochybnosti, zda J. Z. a K. T. mohli pro stěžovatele uskutečnit fakturované služby v takovém rozsahu a za takové ceny, jak je uvedeno na předmětných dokladech. Tyto pochybnosti odůvodnil tím, že na dokladech nebyl uveden rozsah fakturovaných prací (např. počtem odpracovaných hodin či jiným způsobem) a v některých případech nebylo uvedeno, jaká stavební zakázka byla předmětem fakturace. Pan T. nebyl dále při výslechu schopný uvést objem fakturovaných prací a další podrobnosti o své spolupráci se stěžovatelem. Pan T. také tvrdil, že mu peníze byly vypláceny zálohově, po částech, ačkoliv v účetnictví stěžovatele byly faktury účtovány

pokračování

vždy jednou částkou. Porovnáním nabídkových rozpočtů za předmětné stavební zakázky, na jejichž realizaci se pan Z. a pan T. podíleli, a údajů z účetnictví stěžovatele bylo dále zjištěno, že v některých případech jsou rozpočtové náklady za bourací práce nižší, než fakturace těchto prací panem T. a panem Z. Správce daně dále poukazoval na duplicitu některých faktur, kdy jedna faktura je vystavena na hodnotu desítek tisíc korun, a jiná na částku převyšující 100.000 Kč. Správce daně také poukazoval na skutečnost, že hodinová sazba za provedené práce by neodpovídala ceně obvyklé za tyto práce. Správce daně dále odkázal na výpovědi svědků J. Z. a K. T. na Policii ČR, kde byly výše uvedené faktury označeny za fiktivní. Objem fakturovaných prací by dále v některých případech vyžadoval k provedení podstatně více dní, nežli má příslušný měsíc. Správce daně nakonec konstatoval, že nemá pochybnosti, že K. T. a J. Z. stěžovateli nějaké služby poskytli. V případě určitých plnění měl však správce daně pochybnost, že tato plnění byla poskytnuta tak, jak je uvedeno na předložených dokladech.

[36] Ve vyjádření daňového subjektu k výzvě k prokázání skutečností stěžovatel navrhl provedení důkazů k jednotlivým stavebním zakázkám smlouvami o dílo mezi daňovým subjektem a investory, předávacími protokoly prokazujícími splnění díla vůči investorovi, provedením místního šetření na jednotlivých uskutečněných stavbách, výsledky zástupců investorů či technických dozorů investorů, interními kalkulacemi ceny díla daňového subjektu výsledky zaměstnanců daňového subjektu. Uvedl také, že správce daně nekonkretizoval přesné stavební akce, které neměly být provedeny. V průběhu daňové kontroly předložil stěžovatel databáze svého účetnictví a smlouvy a rozpočty k některým uskutečněným stavebním akcím, které stěžovatel realizoval.

[37] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně shledal, že daňový subjekt předloženými důkazními prostředky pochybnosti správce daně neodstranil a neprokázal, že předmětné služby uvedené na dokladech vystavených panem Z. přijal v rozsahu odpovídajícím cenám, které jsou na těchto dokladech uvedeny. Kromě dříve uvedených pochybností správce daně shledal, že předložené smlouvy o dílo uzavřené s panem Z. a panem T. byly zcela odlišné od ostatních smluv o dílo předložených ke kontrole. V těchto smlouvách bylo uvedeno, že cena je stanovena dohodou smluvních stran dle nabídky zhotovitele. Žádné nabídky či rozpočty zhotovitele však předloženy nebyly. U smluv o dílo uzavřených mezi ostatními subdodavateli byly ceny a smluvní podmínky stanoveny velmi podrobně. K důkazním prostředkům navrhovaným stěžovatelem správce daně shledal, že smlouva o dílo mezi daňovým subjektem a investory, předávací protokoly prokazující splnění díla vůči investorovi, provedení místního šetření na jednotlivých uskutečněných stavbách, výsledky zástupců investorů či technických dozorů investorů, interní kalkulace ceny díla daňového subjektu ani navrhované výsledky zaměstnanců daňového subjektu ohledně provádění díla nemohou odstranit pochybnosti správce daně týkající se přijetí předmětných plnění od pana Z. a T.

[38] Žalovaný se ve svém rozhodnutí se závěry správce daně ztotožnil. Z textu předmětných faktur žádným způsobem nevyplývá rozsah provedených prací a v některých případech nebyl uveden konkrétní předmět plnění. Smlouvy o dílo uzavřené s panem Z. a T. na rozdíl od smluv o dílo uzavřených s jinými dodavateli neobsahují konkrétní výši ceny díla, nýbrž pouze uvádí, že cena je stanovena dohodou smluvních stran na základě

nabídky zhotovitele. Předmětné faktury byly hrazeny zpravidla v hotovosti a to ke dni vystavení daňového dokladu. Přitom k výplatě fakticky v některých případech dojít nemohlo, neboť v pokladně nebyl dostatek hotovosti. V některých případech byly také rozpočtové náklady pro odběratele nižší než výše fakturace těchto prací dodavatelem. Nakonec se žalovaný zabýval také rozpornými výpověďmi pana Z. a T. u Policie ČR a správce daně, ve kterých pan Z. a T. v některých výpovědích označili dotčené faktury za fiktivní a v jiných trvali na jejich pravosti.

[39] Nejvyšší správní soud konstatuje, že pochybnosti vyjádřené v daňovém řízení správcem daně neměly za následek přenos důkazního břemene na stěžovatele. V rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 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 nezmizí 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.“*

[40] Z hlediska DPH je tedy rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Tyto závěry odpovídají také judikatuře Soudního dvora. V rozsudku ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*, se Soudní dvůr zabýval situací, kdy dodavatelé daňového subjektu neměli být schopni doložit získání zboží, které bylo předmětem transakce, od vlastních deklarovaných dodavatelů. ESD v této věci shledal, že: *„články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby za takových okolností jako v původním řízení byl osobě povinné k dani odmítnut nárok na odpočet DPH za dodání zboží z důvodu, že s přihlédnutím k podvodům a nesrovnalostem, ke kterým došlo na vstupu nebo na výstupu tohoto dodání, se toto dodání nepovažuje za opravdu uskutečněné, aniž by na základě objektivních okolností bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, ke kterému došlo v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“*

[41] Ve rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stehcemp*, potom Soudní dvůr shledal, že *„[u]stanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou*

pokračování

případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“

[42] Z výše uvedeného plyne, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít 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.

[43] Správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění spočívající v poskytnutí služeb byla dodána a zaplacená. Fakturovaná plnění, označená v předmětných fakturách např. jako „Bourací práce – Národní“ (FD-447/2010), „Pomocné a bourací práce – Národní“ (FD-473/2010), „Betonování a opravné práce – Národní“ (FD-670/2010) nebo „Stavební práce, odvoz sutí – České Budějovice“ (FD-620/2011), měla být realizována v rámci stavebních zakázek stěžovatele, jejichž provedení nebylo zpochybňováno. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole na str. 21 opakovaně přímo uvedl, že *„nemá pochybnosti o provedení jednotlivých stavebních akcí, ale pouze o správnosti výše fakturovaných částek panem Z. a T.“* Vyjádřené pochybnosti správce daně se týkaly okolností provedení prací fakturovaných panem Z. ve spolupráci s panem T., kdy správce daně pochyboval o schopnosti těchto dodavatelů provést práce v uvedeném rozsahu a o cenách fakturovaných za tyto práce, které měly převyšovat ceny obvyklé, popř. o tom, zda tito dodavatelé fakturované práce skutečně provedli. Ohledně těchto okolností však stěžovatele za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH z dotčených plnění důkazní břemeno netíží.

[44] V tomto směru lze přisvědčit námitce stěžovatele, že obvyklá cena za fakturované práce není pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní. Pokud daňové subjekty zúčastněné na dotčené transakci plní své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedochází k narušení principů DPH, které by odůvodňovalo nepřiznání nároku na odpočet této daně. S ohledem na to se Nejvyšší správní soud dále nezabýval námitkami proti výpočtu obvyklé ceny dotčených plnění.

[45] Nejvyšší správní soud však nepopírá, že zjištěný skutkový stav nasvědčuje závěru, že dodavatelské vztahy mezi stěžovatelem a panem Z. a panem T. byly nestandardní. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, *„[z] hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního č. j. 9 Afs 94/2009 - 156). Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (srov. již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 15/2014 - 59 a č. j. 6 Afs 130/2014*

– 60).“ V takovém případě je namístě zkoumat, zda nejsou dotčené transakce zatíženy podvodem na DPH. Touto otázkou se však správce daně a žalovaný v daňovém řízení nezabývali. 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 stěžovatele do něj, vůbec nebylo předmětem řízení před správcem daně.

[46] Žalovaný i krajský soud tak pochybili, pokud dospěli k závěru, že v posuzovaném případě se žalobci nepodařilo prokázat jím tvrzené skutečnosti, tedy že práce byly skutečně provedeny žalobcem uvedenými dodavateli a rozsah těchto vyfakturovaných prací, jelikož pochybnosti vyjádřené správcem daně v daňovém řízení nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví stěžovatele, které by ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH vedly k přenosu důkazního břemene zpět na stěžovatele. Nejvyšší správní soud s ohledem na to zrušil postupem podle 110 odst. 2 s. ř. s. s rozsudkem krajského soudu také rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[47] Nejvyšší správní soud poznamenává, že je mu známo, že pod sp. zn. 6 Afs 34/2017 probíhá paralelně řízení o kasační stížnosti stěžovatele týkající se doměření daně z příjmů právnických osob za stejná zdaňovací období, kdy správce daně neuznal stěžovateli výdaje spočívající v úhradě daňových dokladů shodných s daňovými doklady posuzovanými v této věci. K tomu pouze uvádí, že shora uvedené závěry nelze bez dalšího přenášet na daň z příjmů právnických osob, neboť citovaná judikatura, na níž soud své závěry založil, se týká výlučně daně z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob se řídí jinými zásadami.

[48] Nejvyšší správní soud se dále v potřebném rozsahu zabýval dalšími kasačními námitkami stěžovatele.

[49] Stěžovatel namítal, že listiny zachycující výpovědi J. Z. a K. T. získané Policií ČR v trestním řízení nebylo možné použít jako důkazy v předmětném daňovém řízení.

[50] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že souběžně s prováděnou daňovou kontrolou probíhalo u Policie ČR trestní řízení ve věci zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby obviněných Josefa Lukeše (jednatel stěžovatele), J. Z. a K. T. Správce daně z trestního řízení prostřednictvím výzev podle k poskytnutí informací vydaných podle § 57 daňového řádu zajistil listiny zachycující výpovědi J. Z. (protokol o výsledku svědka ze dne 13. 3. 2012, úřední záznam o podání vysvětlení ze dne 30. 5. 2012 a protokol o výsledku obviněného ze dne 8. 3. 2013), K. T. (úřední záznam o podání vysvětlení ze dne 16. 5. 2012 a protokol o výsledku obviněného 3. 4. 2013) a Josefa Lukeše (protokol o výsledku obviněného ze dne 25. 2. 2013), jakož i zaměstnanců stěžovatele.

[51] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“

pokračování

[52] Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít „*všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*“

[53] Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že v daňovém řízení lze jako důkaz použít také listiny zachycující výpověď osoby v trestním řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, „*Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonem způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.*“

[54] Tyto listiny také nemohou být jediným rozhodujícím důkazem zpochybňujícím účetnictví daňového subjektu: „*provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.*“ (viz rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57). Je-li výslech dotčených osob proveditelný též v daňovém řízení, není možné pouze hodnotit informace z výsledků provedených policejním orgánem (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2012, č. j. 2 Afs 45/2012 - 62).

[55] Stěžovatel v této souvislosti namítá, že podmínky použití listin pořízených v jiném řízení vymezené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008 nebyly splněny. Podle stěžovatele měl být předně na K. T. a J. Z. v trestním řízení činn ze strany Policie ČR nátlak. Konkrétně odkazuje na skutečnost, že v řízení před správcem daně v protokolu o výsledku svědka ze dne 27. 2. 2013 K. T. vypověděl: „*Pak mě odvezli na policajty, stáli za mnou dva policajti se zbraní a stáli tam za mnou do té doby, než jsem řekl, že ty faktury jsou fiktivní. Vyhrožovali mi, že mi seberou děti a dají je do děčáku. Udělali mi domovní prohlídku, když jsem nebyl doma, vzbudili děti, byli i u mámy, a pořád něco hledali. Takže na základě toho jsem měl strach a řekl jsem na policii to, co jsem tam řekl.*“ Stěžovatel namítá, že podle § 89 odst. 3 trestního řádu platí, že důkaz získaný nezákonným donucením nebo hrozbou takového donucení nesmí být použit v řízení. Správce daně se s tímto bodem vypořádal tak, že bez dalšího vyhodnotil výpovědi svědků v tomto bodě jako nevěrohodné, kdy se mělo jednat o záměrné zkreslení poučení uděleného ze strany Policie ČR. S takovým hodnocením však nelze souhlasit, neboť se jedná o ničím nepodložený

úsudek správce daně, a tedy pouhou spekulaci. Správce daně měl věc posoudit v rámci předběžné otázky podle § 99 daňového řádu.

[56] Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s tím, že výpověď učiněnou před Policií ČR v rámci probíhajícího trestního řízení může být v daňovém řízení negována pouze na základě ničím nedoloženého tvrzení, že k „přiznání“ mělo dojít pod nátlakem. Pokud totiž svědek T. následně poukazuje na to, že jeho výsledku byli přítomni ozbrojení policisté, tak je k tomu nutno uvést, že samotný fakt, že policisté jsou ozbrojeni, vyplývá z toho, že policie je ozbrojený bezpečnostní sbor; nelze tudíž dovozovat, že jen na základě toho, že příslušníci Policie ČR jsou v souladu s příslušnou právní úpravou ozbrojeni, byla výpověď učiněna pod nátlakem. Stejně stanovisko zaujímá Nejvyšší správní soud k „obavám svědka“ z toho, že měli u něj doma provést prohlídku a že něco „něco hledali“ – toto oprávnění policii svěřuje při splnění příslušných záruk trestní řád, tudíž jeho využití samo o sobě nemůže dokládat protiprávní nátlak. Jestliže svědek T. uvádí, že jej měli policisté nutit i jinak k přiznání (dáním „času na rozmyšlenou“, hrozbou „budoucího odebrání dětí“), tak toto své tvrzení nijak nedoložil a konkrétněji nerozvedl, přičemž rovněž neuvedl, že by si např. na postup policie kvalifikovaným způsobem stěžoval, podal trestní oznámení, popř. že by se postup policejních orgánů stal předmětem dalšího šetření. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s názorem žalovaného, že tvrzení svědka T., že výpověď v trestním řízení byla vynucená, je nevěrohodné.

[57] Stěžovatel dále namítal, že správce daně v řízení neprokázal, že se s informacemi obsaženými v listinách poskytnutých Policií ČR seznámil v souladu s výslovným zákonným zmocněním, resp. že orgány činné v trestním řízení byly oprávněny tyto listiny správci daně poskytnout. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že podle § 65 odst. 4 trestního řádu mohou státní orgány do trestních spisů nahlížet v souladu s výslovným zákonným zmocněním. Daňový řád však správci daně takové výslovné zmocnění nahlížet do trestních spisů nedává. Podle stěžovatele tak došlo tak k prolomení zásady mlčenlivosti trestního řízení (§ 8a trestního řádu).

[58] Podle § 57 odst. 1 daňového řádu mají orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně.

[59] Správce daně tak může po orgánech veřejné moci a osobách splňujících uvedené požadavky vyžadovat poskytnutí informací, které jsou nezbytné pro správu daní. Ustanovení § 57 v odst. 2 - 6 daňového řádu následně obsahuje omezení okruhu informací, které může správce daně po subjektech, jako jsou zdravotní pojišťovny a banky, požadovat. Vůči jiným orgánům tak rozsah požadovaných informací *a contrario* omezen ze zákona není. Z povahy věci zde dochází k prolomení mlčenlivosti, která povinným subjektům náleží ve vztahu k informacím relevantním pro předmětné daňové řízení. Není přitom pochyb o tom, že Policii ČR je třeba považovat za orgán veřejné moci ve smyslu § 57 odst. 1 daňového řádu.

pokračování

[60] V posuzovaném případě jsou ve správním spise založeny výzvy k poskytnutí informací vydané správcem daně podle § 57 daňového řádu ze dne 13. 4. 2012, 14. 6. 2012, 18. 11. 2013 a 27. 1. 2014, jejichž předmětem je poskytnutí konkrétních podkladů souvisejících s předmětným daňovým řízením. Požadavek na poskytnutí informací byl v případě výzev ze dne 13. 4. 2012 a 14. 6. 2012 realizován nahlédnutím do trestního spisu, o čemž byl pořízen protokol o místním šetření ze dne 17. 4. 2012 a 14. 6. 2012. V případě výzev ze dne 18. 11. 2013 a 27. 1. 2014 byly požadované kopie dne 20. 11. 2013 a 27. 1. 2014 správci daně příslušným orgánem Policie ČR zaslány.

[61] Dotčené podklady z trestního řízení tak byly získány v souladu se zákonem. Je nepodstatné, že k tomu ve dvou případech došlo prostřednictvím místního šetření na Krajském ředitelství policie Jihočeského kraje. O tomto místním šetření byl správcem daně pořízen protokol, v němž jsou zaznamenány listiny, které byly správci daně poskytnuty, a předcházely mu v obou případech výzvy k poskytnutí informací podle § 57 daňového řádu, které specifikují požadované dokumenty související s předmětem daňového řízení. Neprobíhalo zde nahlížení do trestního spisu ve smyslu § 65 trestního řádu, ale správci daně byly pouze předloženy k nahlédnutí podklady, které byly předmětem výzev k poskytnutí informací. To je z protokolů o místním šetření patrné. V tomto směru je tedy třeba korigovat úvahy krajského soudu, který nicméně dospěl při posouzení této námitky k věcně správnému závěru. Tato námitka proto není důvodná.

[62] Stěžovatel také namítal, že z rozhodnutí správce daně nijak nevyplývalo, že by předmětné listiny byly stěžovateli zpřístupněny. Podle správce daně se stěžovatel mohl s listinami z trestního řízení seznámit nahlížením do spisu. To však podle stěžovatele nelze považovat za „zpřístupnění“ těchto listin stěžovateli. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Předmětné listiny z trestního řízení byly součástí správního spisu a stěžovatel měl možnost se s nimi seznámit. Stěžovatel byl přitom o skutečnosti, že tyto podklady jsou součástí správního spisu, vyrozuměn již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 9. 2013. Stěžovatel nijak neodůvodnil, proč tento způsob neměl být dostatečný a jak by jím měla být porušena jeho práva. Ani tato námitka proto není důvodná.

[63] Stěžovatel v této souvislosti nakonec namítá, že úřední záznam o podání vysvětlení pořízený v trestním řízení není možné bez dalšího použít jako důkazní prostředek v řízení daňovém.

[64] V posuzovaném případě správce daně a žalovaný v rámci dokazování hodnotili také úřední záznam o podání vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu J. Z. ze dne 30. 5. 2012 a K. T. ze dne 16. 5. 2012. Úřední záznam pořízený podle § 158 odst. 6 trestního řádu lze jako důkaz v trestním řízení použít pouze za podmínek stanovených trestním řádem. Omezená použitelnost úředního záznamu o podání vysvětlení jako důkazního prostředku je projevem zásady bezprostřednosti trestního řízení: *„Soud má rozhodovat na základě důkazů před ním provedených, tedy na základě svého bezprostředního dojmu z provedeného řízení. Má tedy rozhodovat na základě pramene důkazu, který je mu v dané fázi řízení nejbližší – má-li tedy před sebou živou osobu (svědka nebo obviněného), musí takovou osobu vyslechnout, a nikoliv namísto toho přečíst úřední záznam o podaném*

vysvětlení, jakkoliv třebas i takováto osoba sama na obsah tohoto záznamu odkáže.“ (viz rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010 - 73).

[65] Tato skutečnost však sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu úředního záznamu a v daňovém řízení jej lze použít jako důkaz za podmínek uvedených v rozsudcích tohoto soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 - 57. Podstatou předmětné judikatury k této otázce je to, že výslech svědka v daňovém řízení nemůže být nahrazen listinou zachycující výslech tohoto svědka v jiném řízení. Tím by byla narušena zásada bezprostřednosti daňového řízení, jelikož daňový subjekt by přišel o možnost účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky. Použití takového podkladu v souvislosti s jinými důkazy je však za účelem zjištění skutečného stavu věci (§ 93 odst. 1 daňového řádu) přípustné. Důkazní hodnota takového podkladu je pak otázkou, s níž se musí správce daně vypořádat v rámci procesu hodnocení důkazů.

[66] Uvedený závěr vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 - 39, kde zdejší soud uvedl, že *„vzhledem k tomu, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení (§ 93 odst. 1, věta první, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů), dokazoval i úředním záznamem o podaném vysvětlení, který navrhla žalobkyně. Důkaz svědeckou výpovědí získanou v daňovém řízení však zcela oprávněně považoval za závažnější a vzhledem k tomu, že ji vyhodnotil jako věrohodnou, je logické, že pozdější zprostředkovanou výpověď nikoli. Tento závěr mohl učinit přesto, že druhý výslech zajistila Policie České republiky, neboť úřední záznam zachycuje položené otázky i odpovědi na ně a stěžovatel konstatoval nevěrohodnost výpovědi z důvodu zásadního rozporu sdělení svědkyně.“* Nejvyšší správní soud tedy nevyločil, aby v rámci daňového řízení byly z formálních důvodů spočívajících v tom, že výpověď svědka je zachycena formou úředního záznamu, tyto úřední záznamy vyloučeny jako důkazní prostředek.

[67] V posuzovaném případě vycházely pochybnosti správce daně a žalovaného v první řadě z nedostatků faktur předložených stěžovatelem a dalších okolností transakcí mezi stěžovatelem a J. Z. a K. T. Správce daně následně v daňovém řízení provedl dne 25. 1. 2013 a 29. 1. 2013 výslech pana Z. a dne 27. 2. 2013 a 25. 3. 2013 výslech pana T. Žalovaný se ve svém rozhodnutí zabýval obsahem všech listin zachycujících výpovědi pana Z. a pana T. učiněných před Policií ČR a správcem daně a poukázal na rozpory mezi nimi. Žalovaný zde dospěl k závěru, že výpovědi svědků Z. a T. provedené správcem daně jsou vzájemně rozporné a správci daně za existence dalších nesrovnalostí vznikly oprávněné pochybnosti o rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Listiny zachycující výpovědi pana Z. a pana T. v trestním řízení (úřední záznamy o podání vysvětlení, protokoly o svědecké výpovědi a protokoly o výslechu obviněného) tedy byly použity v souvislosti s dalšími důkazními prostředky a nebyly jediným rozhodujícím důkazem. Svědci byli vyslechnuti i v daňovém řízení za přítomnosti zástupce stěžovatele, kde byli konfrontováni s obsahem svých výpovědí z trestního řízení. Nedošlo tak k nepřípustnému nahrazení výpovědí pořízených v daňovém řízení výpověďmi z řízení trestního, nýbrž ke zpochybnění věrohodnosti těchto výpovědí s odkazem na jejich rozpory s dalšími důkazy.

pokračování

[68] S výše uvedenou námitkou souvisí také námitka, podle níž měl správce daně provést také výslechy zaměstnanců stěžovatele. Stěžovatel namítá, že na rozdíl od výsledků dodavatelů stěžovatele správce daně v případě zaměstnanců odmítl provést důkaz jejich svědeckou výpovědí přímo v daňovém řízení tak, aby měl stěžovatel možnost se výsledků účastnit a klást svědkům otázky. To přestože stěžovatel o uskutečnění těchto svědeckých výsledků správce daně žádal a přestože jasné uváděl, co má být těmito výpověďmi zjištěno. Stěžovatel zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, podle něhož je svědka třeba vyslechnout vždy, vyžaduje-li to daňový subjekt.

[69] Správce daně v rámci žádosti o poskytnutí informací od Policie ČR získal také úřední záznamy o podání vysvětlení pořízené podle § 158 odst. 6 trestního řádu se zaměstnanci stěžovatele panem I. K., M. P., J. L., F. T. a J. V. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval obsah výpovědí uvedených osob, přičemž shrnul, že někteří ze zaměstnanců znali pana T., ale pana Z. neznal nikdo. Byli si vědomi, že pan T. vykonával pro stěžovatele bourací a demoliční práce, které ale byly vykonávány i některými zaměstnanci. Dále shledal, že sdělení zaměstnanců neosvědčují rozsah prací provedených panem T., ani způsob či výši vyplacených částek za provedené práce. Neosvědčil proto tato vysvětlení jako důkaz o tom, že pan Z. a pan T. provedli práce na jimi vystavených dokladech v uvedeném rozsahu a že jim byly uhrazeny v plné výši. Z jejich postavení zaměstnanců neplyne znalost objemu poskytnutých prací. Jejich výsledky podle správce daně nemohou tedy odstranit pochybnosti správce daně v tomto směru. Žalovaný shledal, že výsledky zaměstnanců by pochybnosti správce daně stran rozsahu, předmětu a hodnoty plnění nemohly odstranit.

[70] Podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu poplatkům zákonem (viz např. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 - 71, nebo ze dne 15. 1. 2015, 9 Afs 98/2014 - 32).

[71] Nejvyšší správní soud dále již v minulosti vyslovil, že pokud daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101).

[72] V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, Nejvyšší správní soud shledal, že „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 – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž

mu budou nejasnosti přdestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

[73] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně v posuzovaném případě nebyl povinen provést výslech zaměstnanců stěžovatele. Z obsahu zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že vysvětlení zaměstnanců stěžovatele z trestního řízení nebyla ve vztahu k předmětu řízení považována správcem daně za relevantní. V návrhu na výslech zaměstnanců v druhém doplnění odvolání proti platebním výměrům stěžovatel uvedl, že výsledkem těchto svědků má být prokázáno, že stěžovatel nemohl práce na stavebních zakázkách provést vlastními silami. Tato otázka však ve vztahu k vymezenému předmětu řízení nebyla relevantní, jelikož správce daně měl pochybnosti o rozsahu a ceně prací fakturovaných dodavateli Z. a T. Citovaný závěr z rozsudku ze dne 30. 1. 2008, na který odkazuje stěžovatel, podle kterého je svědka třeba vyslechnout vždy, vyžaduje-li to daňový subjekt, se vztahuje k situaci, kdy jsou výpovědi svědků zaznamenané v listinách z jiného řízení v rozporu s jinými provedenými důkazy. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo. Za rozpor mezi provedenými důkazy, který by odůvodňoval provedení výslechu v daňovém řízení nelze považovat skutečnost, že stěžovatel popíral, že by jeho zaměstnanci vykonávali bourací a demoliční práce. Tato otázka nebyla totiž pro posouzení věci relevantní a správce daně z ní nevyvodil žádné závěry. Tato námitka proto není důvodná.

[74] V případě navrhovaného výslechu dalších osob (osoby vykonávající stavební dozor, investoři a stavební technici) stěžovatel tyto osoby konkrétně neoznačil a neuvedl, co má být jejich výsledkem prokázáno. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že výsledkem těchto osob se správce daně mohl dozvědět relevantní informace ohledně realizace prací pro stěžovatele, mezi nimi například počet pracovníků. Co se týče počtu pracovníků na stavbě, jedná se opět o otázku, která nebyla ve vztahu k předmětu řízení vymezenému správcem daně relevantní. Jiné skutečnosti, které by měly být výsledkem těchto svědků prokázány, stěžovatel konkrétně neuvedl. Ani tato námitka proto není důvodná.

[75] Nejvyšší správní soud se nakonec zabýval námitkou, podle níž stěžovatel nebyl v odvolacím řízení v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy.

[76] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*

[77] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací*

pokračování

orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

[78] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v odvolání navrhl provést výsledky vlastních zaměstnanců. Žalovaný následně rozhodl o neprovedení těchto důkazů. Poté žalovaný hodnotil další důkazy (vysvětlení podaná na policii, tvrzení stěžovatele u správce daně). Kromě výše uvedeného žalovaný doplnil dokazování tím, že zjišťoval obchodní zvyklosti v odvětví působení stěžovatele. Stěžovatel tak vzhledem k výše uvedenému měl být před vydáním rozhodnutí seznámen s podklady pro rozhodnutí, aby se k nim mohl vyjádřit a popř. navrhnout jiné důkazy k prokázání svých tvrzení.

[79] Nejvyšší správní soud konstatuje, že § 115 odst. 2 větu první daňového řádu je třeba vykládat v návaznosti na § 115 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán je tedy povinen před vydáním rozhodnutí stěžovatele seznámit s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, pokud prováděl dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Za takový postup nelze považovat odmítnutí provedení důkazních návrhů výsledkem svědků a konstatování obsahu podkladů obsažených ve správním spise, jelikož takovým postupem nedochází k doplnění podkladů rozhodnutí ani odstraňování vad řízení.

[80] Ze spisu nevyplývá, že by v průběhu odvolacího řízení došlo k provádění dokazování. Nejvyšší správní soud odkazuje na znění napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá, že žalovaný vyžadoval po správci daně, aby pouze doplnil a vysvětlil své stanovisko. Žalovaný nepožadoval doplnění dokazování, naopak vycházel z důkazních prostředků provedených správcem daně v řízení o doměření daně.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[81] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu. 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.).

[82] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel měl 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.

[83] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 3 úkony právního zástupce: 1) převzetí zastoupení, 2) podání žaloby, 3) replice k vyjádření žalovaného. Za tyto úkony (§ 11 odst. 1 písm. a), d), h) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.) náleží stěžovateli odměna ve výši 3.100 Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 9.300 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 10.200 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku

odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na 12.342 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 15.342 Kč.

[84] 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. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. d), h) advokátního tarifu] náleží stěžovateli 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. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů svého zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 6.800 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem 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 stěžovatel 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 dne 2. srpna 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu