



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **OK Odpady s.r.o.**, se sídlem Mělnická 73/106, Libiš, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2018, č. j. 17386/18/5200-11433-712433, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2020, č. j. 55 Af 21/2018-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 3788904/17/2117-50524-204009, podle § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), dodatečně zrušil daňovou ztrátu žalobkyně z příjmů právnických osob ve výši 776.689 Kč a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 téhož zákona žalobkyni z moci úřední doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 ve výši 999.400 Kč. Současně žalobkyni vznikla zákonná povinnost uhradit penále podle § 241 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně a 1 % z částky zrušené daňové ztráty, tedy celkem 207.646 Kč.

[2] Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správce daně.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[4] Nejprve se krajský soud zabýval důkazními návrhy, které žalobkyně předložila při ústním jednání konaném dne 29. 10. 2020. Konkrétně se jednalo o část listin založených ve spise krajského soudu sp. zn. 43 Af 14/2020 ve věci žaloby společnosti OK Stavby s.r.o., kterými žalobkyně dokládala námitku o tom, že stejná daň ve vztahu ke stejné obchodní věci byla doměřena dvakrát. Krajský soud uvedl, že navržené důkazy neprovedl pro jejich zjevnou nadbytečnost. Žalobní námitka, která měla být navrženými důkazy podložena, totiž byla vznesena po uplynutí lhůty, v níž je možné žalobu rozšířit o další žalobní body. Krajský soud také připomněl, že přezkoumává napadené rozhodnutí dle skutkového a právního stavu ke dni jeho vydání. Na věci tedy nic nemění ani skutečnost, že žalobkyni bránila ve včasném uplatnění námitky objektivní překážka toho, že správní rozhodnutí přezkoumávané ve věci sp. zn. 43 Af 14/2020 tou dobou dosud nebylo vydáno.

[5] Krajský soud připomněl, že podstatou sporu je otázka, zda žalobkyně prokázala oprávněnost uplatněných nákladů na odvoz a uložení zeminy z akcí „BD Malešice“, „BD Velešlavin“ a „Horní Počernice (NORD PARK)“, (společně dále též jen „posuzované akce“), v celkové výši 5.710.672 Kč jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Část argumentace žalobkyně vznesená v žalobě i při ústním jednání totiž směřovala k otázce daňového podvodu, k existenci chybějící daně, či k otázce naplnění tzv. vědomostního testu, což je však argumentace vztahující se k podvodům na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), o něž v daném případě nešlo. Tyto námitky tudíž nesouvisejí s projednávanou věcí.

[6] Krajský soud dále zdůraznil, že povinnost tvrzení a břemeno důkazní ohledně skutečností rozhodných pro aplikaci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese daňový subjekt [§ 92 odst. 3 daňového řádu]. Správce daně pak tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů daňového subjektu [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu nebo aby svá tvrzení korigoval. V projednávaném případě pak podle krajského soudu správce daně vyjádřil své pochybnosti o správnosti a průkaznosti předmětných faktur a žalobkyni vyzval k prokázání, že deklarované práce byly skutečně provedeny a zaplacený, tedy že došlo k odvozu a uložení zeminy u posuzovaných akcí. Krajský soud upozornil na to, že žalobkyně poprvé vznesla námitku neunesení důkazního břemene správcem daně ve vztahu k jeho pochybnostem až při ústním jednání soudu, tedy opožděně po lhůtě stanovené v § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s., a nadto jen v podobě obecného tvrzení. Krajský soud uvedl, že bez řádně uplatněné námitky zpochybňující unesení důkazního břemene správcem daně vycházel z toho, že ten své důkazní břemeno ohledně zpochybněných skutečností unesl, a to tudíž přešlo zpět na žalobkyni.

pokračování

[7] K podkladům, které žalobkyně v průběhu správního řízení doložila, krajský soud ve shodě s daňovými orgány uvedl, že se jimi žalobkyni nepodařilo prokázat, že deklarované práce byly fakticky realizovány. Potvrzení společnosti TEZZAV s.r.o. o převzetí odpadu, kterým žalobkyně prokazovala práci na akcích „BD Malešice“ a „BD Veleslavín“, se totiž týká období března - květen 2013; podle vyjádření jednatele společnosti OK Stavby s.r.o. pana Rastislava Fefka však měly být předmětné práce provedeny již v únoru roku 2013. Nadto uvedené potvrzení osvědčuje pouze převzetí odpadu (zeminy a kameniva) o objemu 20.115 m³, avšak nikoliv skutečnost, že předmětný odpad byl odvezen právě z akcí „BD Malešice“ a „BD Veleslavín“. Z listů stavebního deníku, které měly prokázat práci na akci „Horní Počernice (NORD PARK)“, zase vyplývá pouze to, že stroje „Dempr 735“ a „Dempr 920“ společnosti „M Silnice“ odvezly ve dnech 3. - 30. 4. 2013 z Horních Počernic 11.140 m³ zeminy. Tyto listy však podepsal pan Fefko, který byl v rozhodné době jednak osobou samostatně výdělečně činnou a zároveň též nejen jednatelem žalobkyně, ale i společnosti OK Stavby s.r.o. Není tak zřejmé, kdo vlastně práce prováděl. Krajský soud doplnil, že stavební deník neobsahuje žádné konkrétní údaje o této akci ani o pracovnících. Podle krajského soudu tak žalobkyně v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno o tom, že fakticky došlo k provedení prací a že fakturované náklady byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jejich příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[8] Žalobkyně v žalobě odkazované nálezy Ústavního soudu krajský soud nepovažoval za přílehlavé na posuzovaný případ, neboť se týkaly zcela odlišných procesních situací. Stejně tak ani rozsudek Nejvyššího správního soudu, jehož se žalobkyně dovolávala (ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94), podle krajského soudu neobsahoval žádný pro danou věc významný závěr, neboť se zabýval otázkou dobré víry příjemce zdanitelného plnění v případě jeho zapojení do řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, což není nynější případ žalobkyně.

III.

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek změnit tak, že se napadené rozhodnutí žalovaného zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka v kasační stížnosti a jejím prvním doplnění především brojí proti vadě řízení před krajským soudem spočívající v neprovedení jí navržených důkazů. Uvádí, že předložené listiny ze spisu sp. zn. 43 Af 14/2020 (týkající se společnosti OK stavby s.r.o.) obsahovaly svědectví zástupců jednotlivých partnerských společností, kteří potvrdili provedení prací na akcích „BD Malešice“ a „BD Veleslavín“. Navrhovanými důkazy tedy měla být prokázána spolupráce těchto společností. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že krajský soud hodnotil návrh na provedení důkazů jen z hlediska námitky o dvojím zdanění (u stěžovatelky a společnosti OK Stavby s.r.o.), a proto je neprovedl. Tím podle stěžovatelky porušil svou povinnost danou v § 77 s. ř. s. Shledal-li dále krajský soud námitky žalobkyně příliš obecnými a důkazy považoval za nedostatečné, nebere v potaz skutečnost, že důkazy o uskutečnění posuzovaných transakcí nepřijal.

[11] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud neposoudil všechny žalobní námítky, zejména ty, které byly obsaženy v písemnosti ze dne 25. 6. 2018 nazvané „ŽALOBA proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 24. 4. 2018 pod č. j.: 17386/18/5200-11433-712433“, která měla být podle svého obsahu posouzena jako doplnění žaloby.

[12] Žalobní námítku týkající se daňového podvodu na DPH pak krajský soud podle stěžovatelky nedůvodně bagatelizuje. Stěžovatelka odkazuje na odstavce [39], [41] a [51] napadeného rozhodnutí, v nichž žalovaný argumentuje terminologií vztahující se právě k daňovému podvodu na DPH.

[13] Závěr krajského soudu o tom, že v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno, stěžovatelka odmítá. Správce daně ani krajský soud nevzal v úvahu, že v uvedeném řízení byly provedeny i další důkazy (konkrétně hlášení o produkci nakládání s odpady za rok 2013, výslech pana Vasyla Pukmana, jednatele společnosti Bromass s.r.o., výslech pana Lukáše Šenkýře, jednatele společnosti KMK – Trans s.r.o., daňová kontrola pana M. S., odběratele společnosti OK Stavby s.r.o.) a krajský soud se zabíral toliko neprůkazností potvrzení společnosti TEZZAV s.r.o. o převzetí odpadu, listy stavebního deníku a svědeckou výpověď pana Fefka. Stěžovatelka má za to, že i tyto další podklady jsou průkazné, neboť například to, že pan Fefko byl současně jednatelem stěžovatelky i společnosti OK Stavby s.r.o., není důvodem pro zpochybnění jeho výpovědi. Listy stavebního deníku pak podle stěžovatelky dokumentují veškeré práce na stavbě a potvrzení o převzetí odpadu zase jeho objem.

[14] Pokud by krajský soud vzal v úvahu veškeré poklady obsažené v daňovém spise a provedl také stěžovatelkou navrhané důkazy, zjistil by, že stěžovatelka důkazní břemeno unesla a v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokázala, že deklarovaný náklad skutečně vynaložila, že se jedná o daňově účinný náklad, že byl vynaložen v předmětném zdaňovacím období a že jde o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Má za to, že to byl naopak správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[15] Ve druhém doplnění kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že již nadále netrvá na námítkě o tom, že se krajský soud nevypořádal s jejími námítkami obsaženými v doplnění žaloby ze dne 25. 6. 2018, jelikož není schopna doložit, že vůbec krajskému soudu uvedenou písemnost odeslala a tomuto byla doručena.

IV.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Námítku porušení povinností souvisejících s dokazováním žalovaný nepovažuje za důvodnou, neboť je ve shodě s krajským soudem názoru, že navrhanými důkazy stěžovatelka dokládala pozdě vznesenou žalobní námítku o dvojitým zdanění. Žalovaný dále podotýká, že stěžovatelkou odkazované doplnění žaloby ze dne 25. 6. 2018 není obsaženo ve spise krajského soudu, jak ověřil dotazem u krajského soudu a nahlédnutím do soudního spisu, tudíž je námítka nevypořádání se s námítkami obsaženými v tomto doplnění irelevantní.

pokračování

[17] K argumentaci týkající přirovnávání projednávaného případu k daňovému podvodu na DPH žalovaný zdůrazňuje, že daňový podvod ze strany správních orgánů řešen nebyl. Předmětem prověřování bylo, zda tvrzená plnění byla uskutečněna, a pokud ano, tak zda byla uskutečněna tvrzeným způsobem, tedy zda byl deklarovaný náklad vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky.

[18] Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by daňové orgány nevzaly v úvahu stěžovatelkou vyjmenované podklady a na podporu svých tvrzení odkazuje na strany 7 až 9 napadeného rozhodnutí, na nichž jsou tyto podklady rozebírány. Upozorňuje také na to, že stěžovatelce bylo umožněno tvrdit skutečnosti a navrhopvat důkazy, čehož nevyužila. Vyjádřila se sice k výsledku kontrolního zjištění na dani z přidané hodnoty za 1. – 3. kvartál roku 2013, ale vyjádření týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 správci daně nezaslala.

V.

[19] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jedná se totiž o vadu tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka sama nenamítala. Pokud by uvedený nedostatek napadený rozsudek vykazoval, bylo by to zjevně překážkou jeho přezkumu z dalších v kasační stížnosti uplatněných důvodů.

[22] Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale vychází z toho, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je dána mimo jiné tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75).

[23] Stěžovatelka v tomto ohledu krajskému soudu vytýká, že se nezabýval doplněním žaloby ze dne 25. 6. 2018 a námitkami v něm obsaženými. Nejvyšší správní soud však kontrolou spisu krajského soudu zjistil, že se v něm předmětné doplnění nenachází, a proto stěžovatelku vyzval, aby uvedené doplnění žaloby předložila, a to včetně dokladu o jeho doručení krajskému soudu. Stěžovatelka požadované doklady Nejvyššímu správnímu soudu nedoložila a uvedené námitce nadále netrvala (viz odst. [15]). Nejvyšší správní soud se jí tudíž dále nezabýval. Námitka opomenutí žalobní námitky není důvodná.

[24] Dále stěžovatelka brojila proti postupu krajského soudu při provádění dokazování. Nejvyšší správní soud k této námitce předně uvádí, že právo účastníka v řízení před soudem označit (navrhnout) důkazy, jejichž provedení k prokázání svých tvrzení

pokládá za potřebné, je jedním ze základních projevů práva na spravedlivý proces. Tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených návrzích (včetně návrhů důkazních) rozhodnout, ale také - pokud jim nevyhoví - ve svém rozhodnutí vyložit důvody, proč tak učinil, resp. proč je nepřevzal pro základ svých skutkových zjištění (viz náleží Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94).

[25] Z této premisy ve své ustálené judikatuře vychází i Nejvyšší správní soud. Zastává názor, že podle zásad uvedených v § 52 s. ř. s. soud sám rozhodne, které z navržených důkazů provede a rovněž může provést i důkazy jiné. Správní soud tedy není povinen provést všechny důkazy navrhované účastníkem řízení, avšak je vždy povinen náležitě odůvodnit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2009, č. j. 2 Azs 26/2009-123, a řada dalších).

[26] V projednávaném případě krajský soud zdůvodnil neprovedení stěžovatelkou navrhovaných důkazů, jež měly svůj původ v řízení vedeném u téhož krajského soudu pod sp. zn. 43 Af 14/2020, tím, že stěžovatelka jimi hodlala prokazovat skutečnosti uplatněné v námitce, kterou vznesla poprvé až při ústním jednání u krajského soudu, tedy po uplynutí lhůty, v níž je možné žalobu rozšířit o další žalobní body. Stěžovatelka však v kasační stížnosti namítá, že navrhovanými důkazy hodlala rovněž prokázat, že fakturované práce na akcích „BD Malešice“ a „BD Velešlavin“ byly skutečně provedeny, a osvětlit vzájemnou spolupráci společností, které se na jejich provedení podílely.

[27] Ze zvukového záznamu z ústního jednání konaného u krajského soudu dne 29. 10. 2020 Nejvyšší správní soud ověřil, že právní zástupce stěžovatelky uvedl, že s sebou má materiály ze souběžně vedeného soudního řízení ve věci společnosti OK Stavby s.r.o., u níž byla za dané období rovněž vedena daňová kontrola s tím, že daňové orgány postupovaly v obou případech tak, že vyloučily náklady a ponechaly výnosy, tudíž jedna daň byla odvedena dvakrát. Poté při přednesu závěrečné řeči zástupce stěžovatelky uvedl, že by chtěl jako důkaz přiložit spis týkající se rozhodnutí žalovaného ve věci společnosti OK Stavby s.r.o. K dotazu krajského soudu ohledně skutečností, které mají být těmito důkazy prokázány, zástupce stěžovatelky sdělil, že jimi hodlá „dokumentovat, že společnost OK Stavby, což je odběratel žalobce, byl správcem daně a žalovaným u stejného obchodního případu stejným způsobem doměřen, takže ta daň byla doměřena vlastně dvakrát.“ (srov. zvukový záznam ze soudního jednání vedený na č. l. 47 spisu krajského soudu, čas 7:30-8:50, 21:45-25:20).

[28] Z uvedeného vyplývá, že krajský soud nepochybil, když v napadeném rozsudku k těmto navrhovaným důkazům, které neprovedl, uvedl, že stěžovatelka návrh na provedení důkazů zdůvodnila snahou prokázat, že došlo k dvojímu zdanění (stěžovatelky a společnosti OK Stavby s.r.o.), což je námitka, která nebyla vznesena v žalobě a zazněla poprvé až při ústním jednání; byla tudíž uplatněna po uplynutí lhůty pro rozšíření žalobních bodů [§ 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.]. Ze zvukového záznamu z jednání naopak nelze dovodit nynější stěžovatelčino tvrzení, podle nějž navrhovanými důkazy chtěla prokazovat i jiné skutečnosti (provedení deklarovaných prací), než jen toto dvojí zdanění. Krajský soud tedy vyhodnotil návrh stěžovatelky na provedení důkazů správně a v souladu s požadavky judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zdůvodnil, proč

pokračování

navrhované důkazy neprovedl. Tomuto jeho postupu nelze ničeho vytknout a namítané vady řízení se tudíž krajský soud nedopustil.

[29] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a neshledal ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[30] Nejvyšší správní soud tudíž přistoupil k posouzení zbylých kasačních námitek, jež jsou podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně dodává, že konkrétní stížnostní námitky, jež by bylo možno podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., taktéž v kasační stížnosti uplatněný, stěžovatelka neuvedla ani v kasační stížnosti, ani v jejích doplněních. Nejvyšší správní se tudíž v dalším tomuto kasačnickém důvodu nemohl blíže věnovat a vyjádřit se k němu.

[31] Vytýká-li stěžovatelka krajskému soudu, že bagatelizoval její námitku týkající se daňového podvodu na DPH, nemůže jí dát Nejvyšší správní soud za pravdu. Shodně s krajským soudem totiž ani Nejvyšší správní soud neshledal, že by daňové orgány v projednávané věci jakkoliv zaměňovaly důvod pro vydání dodatečného platebního výměru, tedy skutečnost, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost uplatněných nákladů na odvoz a uložení zeminy z akcí „BD Malešice“, „BD Veleslavín“ a „Horní Počernice (NORD PARK)“ v celkové výši 5.710.672 Kč, jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a současně přičítaly stěžovatelce účast v podvodném řetězci na DPH.

[32] Ve stěžovatelkou odkazovaných odstavcích [39] a [41] napadeného rozhodnutí sice žalovaný popsal schémata zobrazující postupnou fakturaci plnění v souvislosti s posuzovanými akcemi, z těchto pasáží však nelze dovodit, že by byly vyjádřeny ve vztahu k podvodu na DPH, či že by daňové orgány tuto problematiku řešily. Žalovaný ve zmíněných odstavcích (včetně dalšího stěžovatelkou zmiňovaného odst. [51]) toliko popisuje vývoj událostí a posloupnost fakturace služeb tak, jak ji daňové orgány zjistily z podkladů, jež měly k dispozici. Žalovaný v těchto odstavcích ani jinde v napadeném rozhodnutí neuvádí, že stěžovatelka byla účastna daňového podvodu na DPH, ani neuzívá terminologii spjatou právě s těmito daňovými podvody. Pomocí schémat žalovaný pouze ilustroval svá zjištění stran vzájemné fakturace předmětných služeb společnostmi, které byly do prací na akcích „BD Malešice“, „BD Veleslavín“ a „Horní Počernice (NORD PARK)“ zřejmě zapojeny, a vyvozoval z nich pouze to, že není jasné, kdo a zda vůbec deklarované práce provedl. Nelze tedy než souhlasit s krajským soudem, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na negativní odpovědi na otázku prokázání oprávněnosti uplatněných nákladů na odvoz a uložení zeminy z akcí „BD Malešice“, „BD Veleslavín“ a „Horní Počernice (NORD PARK)“, a že žalovaný neposuzoval věc prizmatem podvodu na DPH, jak stěžovatelka tvrdí. Uvedená kasační námitka není důvodná.

[33] Podklady, které stěžovatelka doložila na výzvu správce daně, v níž vyjádřil své pochybnosti stran oprávněnosti deklarovaných nákladů ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, nijak neprokázaly, že skutečně došlo k provedení deklarovaných prací na akcích „BD Malešice“, „BD Veleslavín“ a „Horní Počernice (NORD PARK)“ způsobem a v rozsahu,

jak byly tvrzeny. Z potvrzení společnosti TEZZAV s. r. o. vyplývá pouze to, že na ukládce Veltrusy byl v období od března 2013 do května 2013 přijat odpad složený ze zeminy a kameniva v celkovém množství 20.115 m³. Skutečnost, že se jednalo o odpad odvážený z akcí „BD Malešice“, „BD Veleslavin“ a „Horní Počernice (NORD PARK)“, v podstatě vyloučil svou výpovědí tehdejší jednatel stěžovatelky Rastislav Fefko, který specifikoval, že obdobím, jehož se fakturace mezi společnostmi týká, je pouze měsíc únor 2013.

[34] Průkaznost předložených listů ze stavebního deníku pak snižuje nejenom jejich stručnost, spočívající zejména v chybějících údajích o „akci“, jíž se týkají, a chybějící jména pracovníků, kteří práci odvedli, ale rovněž i jejich vágnost. Z listů vyplývá toliko to, že stroje „Dempr 735“ a „Dempr 920“ společnosti „M Silnice“ odvážely ve dnech 3. – 30. 4. 2013 zeminu z Horních Počernic. Nadto jsou podepsány panem Fefkem, který byl toho času nejen osobou samostatně výdělečně činnou a zároveň je či byl jednatelem společnosti OK Stavby s.r.o. i stěžovatelky, a není tedy jasné, z jaké pozice vlastně předmětné listy podepisoval. Na uvedené skutečnosti krajský soud správně upozornil již v napadeném rozsudku. Není přitom nedostatkem, že pan Fefko je (či byl) statutárním orgánem více podnikatelských subjektů, jak v kasační stížnosti domýšlí stěžovatelka, nýbrž vadou je to, že na předmětných listinách chybí údaj o tom, v jaké roli pan Fefko jednotlivé listy ze stavebního deníku podepisoval, a kdo tedy práce provedl.

[35] Není sporu o tom, že daňové orgány vycházely i z jiných podkladů, než pouze z těch, předložených stěžovatelkou, jež byly rozebrány výše. Zejména daňový spis správce daně obsahuje množství dalších podkladů, ze kterých daňové orgány vyvozovaly své závěry, mimo jiné i stěžovatelkou zmiňované výsledky jednání společností Bromass s.r.o. a KMK – Trans s.r.o. a některé podklady získané v rámci daňové kontroly pana M. S. Nejvyšší správní soud připomíná, že se krajský soud nemusí ve svém rozsudku nutně vyjádřit ke každému podkladu obsaženému v daňovém spise, pokud k němu žalobce v žalobě nic nenamítá a krajský soud nemá za to, že daný podklad je takového významu, že vyžaduje zmínku v rozsudku. Tak tomu bylo i v projednávaném případě, kdy krajský soud měl k dispozici úplný daňový spis, avšak výslovně se vyjádřil pouze k těm podkladům, které stěžovatelka v žalobě sama vytkla, tedy k těm, kterými dle svého názoru prokázala *„jak přijetí zemních prací, tak jejich dodávku - přefakturaci společnosti OK Stavby s.r.o. a následnou dodávku konečnému odběrateli“*.

[36] Stěžovatelka nově v kasační stížnosti upozorňuje na další důkazy (ze spisu sp. zn. 43 Af 14/2020), jež mají prokazovat provedení prací tak, jak byly deklarovány, jimž se krajský soud v napadeném rozsudku výslovně nevěnoval. Tato námitka, kterou stěžovatelka nově uplatnila až v kasační stížnosti, ač tak mohla učinit již v řízení o žalobě, je námitkou nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Přesto pro přehlednost a pochopení úvah krajského soudu obsažených v napadeném rozsudku Nejvyšší správní soud nad rámec potřebného k této argumentaci dodává, pan Vasyľ Pukman, tehdejší jednatel společnosti Bromass, s.r.o., při svém výslechu uvedl, že jeho společnost dělala pouze dlažby, obrubníky a výkopové práce a na odvoz zeminy neměla stroje. Přesné okolnosti spolupráce na akcích „BD Malešice“ a „BD Veleslavin“ si nepamatoval a na základní otázky týkající se této spolupráce nedokázal odpovědět. Převoz zeminy sice jeho společnost zprostředkovávala, ale už si nepamatoval, které společnosti práce zadal, neboť vše organizoval blíže nspecifikovaný „Rosta“. Za důkaz o provedení tvrzených prací nelze považovat ani

pokračování

výpověď pana Lukáše Šenkýře, tehdejšího jednatele společnosti KMK – Trans s.r.o., který sice potvrdil spolupráci se společností Wataridori s.r.o. na akci „BD Veleslavín“ spočívající v odvozu sypkého materiálu (vážní listky nebyly předloženy), uvedl však, že vystavené faktury nebyly uhrazeny. Na výzvu správního orgánu prvního stupně k vyjasnění spolupráce společnosti KMK – Trans s.r.o. se společností Wataridori s.r.o. v souvislosti s obchodními vazbami se stěžovatelkou již společnost nereagovala. Z podkladů získaných při daňové kontrole pana M. S. správní orgány vycházely jen okrajově, přičemž čerpaly především z výpovědí, které k této kontrole poskytl pan Rastislav Fefko, a ani tyto nebyly s to prokázat stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Nejvyšší správní soud tedy nemůže souhlasit se stěžovatelkou, že by odkazované výsledky jednatele spolupracujících společností přispěly k osvětlení toho, zda byly deklarované práce provedeny, kým byly provedeny a zda jsou stěžovatelkou uplatněné náklady oprávněné.

[37] Nejvyšší správní soud tudíž závěrům krajského soudu o tom, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, beze zbytku přitakává, aniž k nim má jakákoliv další doplnění. Ostatně krajským soudem podaný výklad § 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu o rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je také v souladu s judikaturou, na niž v napadeném rozsudku poukázal (viz zejména odst. 22. a 23. napadeného rozsudku). Stížnostní námitky týkající se prokázání vynaložení nákladu a jeho daňové uznatelnosti jsou tudíž nedůvodné. Pro uvedené ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není naplněn.

VI.

[38] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. listopadu 2022

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu