

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **STAVITELSTVÍ MELICHAR s.r.o.**, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2016, č. j. 4608/16/5200-11431-711429, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 12. 2016, č. j. 50 Af 2/2016 - 83,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále „krajský soud“) ze dne 29. 2. 2016, č. j. 50 Af 2/2016 - 83, (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2016, č. j. 4608/16/5200-11431-711429 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce, kterým se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Prachaticích, ze dne 14. 7. 2014, a to dodatečného platebního výměru č. j. 1561609/14/2209-24801-302405, jímž mu byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 1 416 400,- Kč a jímž bylo žalobci současně předepsáno penále ve výši 283 280,- Kč, a dále dodatečného platebního výměru č. j. 1561630/14/2209-24801-302405, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 853 290,- Kč a současně mu byla předepsána povinnost uhradit penále ve výši 170 658,- Kč.

[3] Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně popsal průběh daňových řízení, přičemž uvedl, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola, přičemž na jejím základě došlo k vyloučení některých nákladů z daňově účinných nákladů žalobce uplatněných za zdaňovací období roku 2009 a 2010, vztahujících se k částkám fakturovaným subdodavateli panem T. a panem Z. za několik údajně provedených prací.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 8. 4. 2016 ke krajskému soudu, v níž žádal o osvobození od soudních poplatků a o ustanovení advokáta.

[5] V doplnění žaloby ze dne 21. 4. 2016 žalobce namítal, že žalovaný se zbytečně zabýval cenou díla a správností smluvního vztahu s jeho subdodavateli, neboť i absolutně neplatná soukromoprávní jednání mají daňové účinky. Správce daně se tak měl věnovat skutečné vůli smluvních stran. Žalovaný měl vycházet z tvrzení žalobce, jeho účetnictví, výpovědí dodavatelů, neboť nebylo zpochybněno provedení stavebních prací, když žalovaný vychází pouze ze svého rozboru o ceně díla. Zákon o daních z příjmů nadto upravuje postup pro případy, kdy ceny mezi jinak spojenými osobami jsou rozdílné od cen obvyklých, neboť žalovaný tvrdí, že vztah mezi žalobcem a subdodavateli byl fiktivní. Žalovaný rovněž nesprávně vychází z toho, že dodavatelé měli k dispozici 4 – 5 pracovníků, byť ve skutečnosti jich zpravidla bývalo cca 10 – 15. Žalovaný se dále dopustil procesních pochybení, neboť dle odůvodnění napadeného rozhodnutí prováděl dokazování, avšak nepostupoval podle ustanovení § 115 daňového řádu. Nebylo provedeno řádné dokazování provedení deklarovaných prací subdodavateli, kteří použili více pracovníků než 4 – 5, jak nemístně dovozuje žalovaný. Nemohlo být vycházeno z důkazních prostředků z trestního řízení, neboť se s nimi správce daně neseznámil v souladu se zákonem a nebylo doloženo, že by tyto dokumenty byly orgány činné v trestním řízení oprávněny poskytnout. Nebylo doloženo, že by policie poučila správce daně o povinnosti zachovávat mlčenlivost. Žalovaný rovněž nepostupoval v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť mu neuznal náklady minimálně nutné. Žalovaný rovněž přehlédl souvislosti mezi daní z příjmů a dani z přidané hodnoty, tudíž se měl rovněž zabývat otázkou daňového podvodu na DPH. Žalobce na závěr zdůraznil, že nelze vycházet z teoretické úvahy, že každý podnikatel má veškeré papíry v pořádku a že se beze zbytku vždy plní veškeré veřejnoprávní povinnosti, které je možné ihned neprůstřelnými důkazy prokázat. Za dané situace s přemírou právní regulace a s ohledem na situaci na daném trhu prostě žalobce musel využívat služeb pana T. či pana Z.. Pokud jim bylo uděleno podnikatelské oprávnění, byl žalobce v dobré víře, že tito lidé

znají alespoň bazální daňové povinnosti. Na této argumentaci žalovaný setrval v dalším doplnění žaloby ze dne 9. 6. 2016.

[6] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nejprve podrobně zrekapituloval průběh daňového řízení o obsah daňových spisů. Konstatoval, že žalobce v žalobě uplatnil námitky, které neuplatnil v odvolacím řízení proti platebním výměrům, a toto označil za nežádoucí, nicméně těmito námitkami se zabýval. Jednou z takto nově uplatněných námitek bylo údajné obcházení ustanovení § 23 odst. 7 ZDP žalovaným, když měl žalovaný podle žalobce využít postup v tomto ustanovení uvedený pro tzv. spojené osoby. Tuto námitku však soud vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť poukázal na to, že žalovaný převážnou část faktur uznal a náklady žalobcem vynaložené byly zahrnuty do daňově účinných nákladů, z čehož dovodil, že motivem žalobce byla realizace smluvených prací a nikoliv vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně. Dále poukázal na to, že žalobce nově v soudním řízení počal tvrdit, že dodavatelé měli na předmětných dílech k dispozici 10 až 15 pracovníků a že z tohoto důvodu měl žalovaný posuzovat předmět ocenění úkolovou odměnou a nikoliv odměnou hodinovou. Tyto námitky však žalobce neuváděl v daňovém řízení; naopak v průběhu daňového řízení bylo zjištěno pouze to, že subdodavatelé měli k dispozici jen 4 až 5 pracovníků, přičemž právě z tohoto údaje vycházely finanční orgány při svých závěrech. Pokud žalobce odkazoval na judikaturu ohledně daňové uznatelnosti absolutně neplatných právních jednání, vyložil, že se v daném případě nejednalo o absolutní neplatnost předmětných smluv o dílo, neboť správce daně se zabýval vysvětlením fakturovaných cen a jejich souladností s uzavřenými smlouvami. Skutečnou vůli stran se přitom finanční orgány zabývaly, když hodnotily všechny dostupné důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Z dodatečně podaných daňových přiznání subdodavatelů nemohly finanční orgány beze zbytku vycházet, protože k nim nebyly poskytnuty příslušné podklady. Soud zdůraznil, že to byl žalobce (daňový subjekt), koho tížilo břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Souhlasil rovněž s tím, že za podklad mohou správci daně posloužit i podklady pocházející z trestního řízení. Pokud by se jednalo o protokol o svědecké výpovědi, měl by správce daně na návrh daňového subjektu tento výslech zopakovat v rámci daňového řízení a umožnit tak daňovému subjektu využít jeho práva dle daňového řádu. Soud dospěl k závěru, že žalobce byl s protokoly z trestního řízení řádně seznámen, přičemž právní úprava nevylučuje, aby se správce daně domáhal získání protokolů z trestního řízení. Předmětní subdodavatelé byli vyslechnuti i v rámci daňového řízení, o čemž byl žalobce řádně vyrozuměn a výslechů se účastnil. Přípustnost takového postupu dovodil i Nejvyšší správní soud. Ve vztahu k podaným vysvětlením zaměstnanců žalobce soud uvedl, že tyto podklady nebyly užity jako hlavní či jediné důkazní prostředky. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu sice mělo dojít k výslechu těchto osob, avšak žalovaný od toho upustil s tím, že by jejich následné výpovědi před správcem daně nebyly způsobilé vnést do řešené věci jakékoliv nové skutečnosti, neboť tito zaměstnanci by stěží mohli vyjasnit, na kterých konkrétních dílech pracovali subdodavatelé se svými lidmi, v jakém počtu a v jakém objemu byly provedené práce, případně zda hodnota uvedená na fakturách odpovídá skutečně provedeným pracem. Žádný za zaměstnanců žalobce nebyl přítomen při uzavírání smluv ani předávání finanční hotovosti. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 129/2006 není na místě, neboť v projednávané věci byly konstatovány pochybnosti o uskutečnění plnění. Ohledně vypořádání se s požadavkem na zohlednění nákladů minimálně nutných soud odvětil, že v daném případě žalobce neunesl důkazní

břemeno a neprokázal, že uvedené výdaje byly vynaloženy v jím uváděné výši v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů v daných zdaňovacích obdobích. Minimálně nutné náklady je nutno zohledňovat pouze v případě, že plnění je fakticky podloženo fakturami a vyvstane pochybnost pouze ohledně ceny. U části faktur se v projednávané věci neprokázalo faktické provedení prací, nebylo proto nutné přistoupit k určení a uznání minimálně nutných nákladů. Námitku ohledně nutnosti zabývat se podvodem na dani soud vyhodnotil rovněž jako nedůvodnou, neboť směšuje úpravu a navazující postupy týkající se daně z přidané hodnoty s daní z příjmů. V posuzované věci je totiž relevantní především prokázání uplatněných tvrzení, tedy unesení důkazního břemene ve vztahu ke sporným nákladovým položkám ze strany žalobce, což se v projednávané věci podle závěru soudu nestalo.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Z obsahu jejího doplnění vyplývá, že ji podal z důvodů podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a stěžovatelem. Provedení předmětných plnění bylo stěžovatelem prokázáno vlastním daňovým přiznáním, účetnictvím, smluvní dokumentací s dodavateli i odběrateli (investory) včetně předávacích a zajišťovacích protokolů a svědeckými výpověďmi subdodavatelů (včetně jejich dodatečných daňových přiznání). Pan Z. totiž potvrdil, že veškerou práci pro stěžovatele sjednával pan T., kterému udělil plnou moc, tudíž sám nemůže vědět přesný rozsah provedených prací. Pan T. pak ve své výpovědi potvrdil, že všechny práce, k nimž se vztahovaly předmětné faktury, byly provedeny, za což stěžovatel řádně zaplatil; žádná faktura nebyla fiktivní. Počet ani jména pracovníků sice neuvedl, to však nelze klást k tíži stěžovatele, neboť to není povinností stěžovatele prokazovat, když ten poptával provedení výsledku činnosti, nikoli konkrétní pracovníky. Cena se přitom odvíjela od ceny sjednané s investorem, popř. s generálním dodavatelem díla, a to tak, aby byla zakázka pro stěžovatele zisková. Na cenu měly negativní vliv speciální požadavky stěžovatele (šibeniční termíny apod.). Pokud i za této situace měl správce daně pochybnosti, měl postupovat v souladu se zásadou in dubio mitius. Za dané situace tedy nelze při výpočtu ceny obvyklé jakkoliv kalkulovat s veličinou počtu hodin. Není možné proto na základě tohoto výpočtu vyhodnotit výpovědi svědků na policii (které navíc představují nezákonné důkazní prostředky) jako věrohodné. Skutečný počet pracovníků na stavbě nebyl nikdy řádně prokázán, a potom nelze ani na základě této úvahy vypočítat cenu obvyklou. Stěžovatel vždy namítal, že nelze vycházet z hodinové ceny, ale z ceny úkolové. Soud opomenul pravou podstatu stěžovatelovy žalobní argumentace, kterou rozporoval zjištění správce daně týkající se ceny obvyklé, tudíž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Správce daně se sice zabýval aplikací ustanovení § 546 obchodního zákoníku, avšak nezamýšlel se nad aplikací ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, když dovodil fiktivnost některých faktur. Pro aplikaci tohoto ustanovení není důležitý motiv, jak nesprávně dovodil krajský soud, zvláště když není zřejmé, z čeho tento motiv dovozuje. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP totiž nehovoří o tom, že obchodní vztah musí být vytvořen výlučně za účelem snížení daně, když používá pojem „převážně“. Za rozhodné stěžovatel pro aplikaci tohoto ustanovení označil existenci zkrácení daně. Není rovněž pravdivý argument krajského soudu, že správce daně převážnou část nákladů uznal.

[8] Stěžovatel dále zopakoval, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval nemožné. Důrazně nesouhlasil ani s tím, že správce daně získal protokoly o výpovědích a úřední záznamy o podání vysvětlení od Policie ČR. S touto námitkou se ostatně krajský soud zcela nepřezkoumatelně vypořádal, když jen konstatoval, že výpovědi bylo možné použít. Výpovědi na Policii byly vynuceny nátlakem Policie. Nelze jednoduše říct, že tato tvrzení o nátlaku jsou nevěrohodná. Byl porušen rovněž trestní řád, protože poskytnutím informací nesmí být ohroženo objasnění skutečností důležitých pro trestní řízení, nesmí rovněž dojít ke zveřejnění údajů o osobách zúčastněných na trestním řízení, které přímo nesouvisí s trestnou činnosti, a nesmí dojít k porušení zásady, že dokud pravomocným odsuzujícím rozsudkem není vina vyslovena, je nutné ctít presumpci neviny. Orgány činné v trestním řízení nejsou informační kancelář poskytující informace z trestního spisu na vyžádání. Nebylo zjištěno, že by správce daně byl oprávněn získat od Policie předmětné informace. Pokud krajský soud odkazuje na možnost státního orgánu nahlížet do trestních spisů, je nutné zkoumat, zda právo nahlížet do trestního spisu správnímu orgánu zakotvuje zvláštní úprava. Dále nebylo dostatečně posouzeno, zda byly tyto informace zpřístupněny stěžovateli. Správce daně proto nemohl vycházet z úředních záznamů o podání vysvětlení jeho zaměstnanci, kdy z nich dovodil, že část prací provedl stěžovatel sám, a měl je sám znovu vyslechnout. Jejich výslech by přitom prokázal, že práce nemohl v dané době provést stěžovatel sám. Tímto se krajský soud nepřezkoumatelně nezabýval. Stěžovatel nadto navrhoval provést výslech dalších osob – stavební dozor, investory a stavební techniky. Setrval rovněž na stanovisku, že finanční orgány se měly zabývat otázkou naplnění podmínek podvodu na dani, jak jsou aplikovány v případě DPH, zvláště když se předmětná pochybení týkají subdodavatelů stěžovatele. Správce daně dále pochybil, pokud stěžovateli neuznal náklady minimálně nutné na realizaci předmětných prací, jejichž fakticita nebyla nikdy zpochybněna. Bylo totiž nutné zohlednit minimální náklady nezbytně nutné pro získání odpovídajících příjmů. Krajský soud pochybil, pokud příslušné úvahy správce daně nahradil svými vlastními, čímž zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností. V neposlední řadě stěžovatel poukazoval na to, že v rámci odvolacího řízení bylo porušeno ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný prováděl dokazování. Ani s touto námitkou se přitom krajský soud nezabýval.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 27. 4. 2017 uvedl, že krajský soud rozhodl plně v souladu se zákonem. Ohledně důkazního břemene odkázal na setrvalou judikaturu správních soudů, z níž finanční orgány vycházely. Žádný předložený důkaz nevysvětlil způsob vytváření ceny za jednotlivá díla, proto bylo postupováno v souladu s ustanovením § 546 obchodního zákoníku. Nebyly prokázány skutečnosti pro navýšení ceny (šibeniční termíny, použití mechanizace). V případě fiktivních faktur není možné postupovat podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Pokud měl stěžovatel za to, že jeho zaměstnanci mohou disponovat nějakou evidencí, měl navrhnout důkaz listinou, nikoliv výslech svědka. O větším počtu pracovníků subdodavatelů se stěžovatel nikdy nezmínil a stran toho nevedl ani dokazování. Ohledně dobré víry stěžovatele odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť se vyjadřuje ke všem žalobním bodům. Stran rozdílných výpovědí žalovaný uvedl, že nelze a priori vycházet z výpovědí u správce daně, pokud v trestním řízení svědek vypověděl zcela opačně. Ve vztahu k podaným vysvětlením a jejich použitelnosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn.

4 As 132/2015, který jejich využití v určitých případech umožnil. Pokud stěžovatel dovozuje, že svědek T. učinil výpověď u Policie pod nátlakem, tak tuto námitku měl uvést již ve své žalobě. Není pravdou, že by stěžovatel v odvolacím řízení navrhoval provést výslech fyzických osob vykonávajících stavební dozor, investory a stavební techniky. Žalovaný v neposlední řadě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž je jasně vysvětleno, proč došlo k vyloučení některých nákladů z daňově uznatelných. Minimálně nutné náklady lze aplikovat pouze v případě, že z dokazování plyne, že deklarované plnění bylo uskutečněno či poskytnuto, je znám jeho rozsah a kdo je uskutečnil, není tedy možné určit minimálně nutné náklady u faktur, které nebyly podloženy reálně provedeným plněním. Žalovaný proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[10] V replice, která byla Nejvyššímu správnímu soudu doručena dne 19. 6. 2017, stěžovatel setrval na své kasační argumentaci. Vysvětlil, že počet odpracovaných hodin, resp. počet pracovníků, neměl na cenu za dílo v dané věci vliv, neboť ta závisela na koncové ceně sjednané s investorem. Stěžovateli není známo, jakým způsobem měl v daňovém přiznání uvést počet pracovníků subdodavatelů, zvláště když mu tato skutečnost není známa. Setrval na názoru, že úřední záznamy o podaném vysvětlení nesmí sloužit jako důkazní prostředek. Zopakoval, že správce daně měl vycházet ze zcela konkrétních svědeckých výpovědí provedených v daňovém řízení. Stěžovatel nemohl předložit žádný listinný důkaz, jak mu nemístně radí žalovaný, neboť jej neměl k dispozici; nebylo však možno vyloučit, že listinami disponují navrhovaní svědkové. Deklarované práce s ohledem na okolnosti a jeho tehdejší situaci musel provést třetí subjekt. Na provedení výslechu dalších osob trval již v rámci daňové kontroly, na nevyhovění tohoto požadavku si stěžoval i v odvolání. Setrval rovněž na argumentaci, že se nikdo řádně nezabýval otázkou minimálně nutných nákladů, protože jinak vzniká nerovnováha mezi příjmy a náklady. S ohledem na revizní posudek, který ke své replice přiložil, dovozoval, že nelze dovodit pochybnosti o provedení prací subdodavatelů, když pro tyto dodávky byl v rozpočtu stěžovatele dostatečný prostor. Tímto revizním znaleckým posudkem navrhoval provést důkaz.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele 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, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná.**

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li rozhodnutí soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné, s uvedením dostatku důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti; z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto; která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek); jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním; která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130).

[14] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, neboť s tam uvedenými závěry věcně polemizuje v obsáhlé a podrobně vyargumentované kasační stížnosti, v níž namítá nesprávné posouzení otázky doměření daně z příjmů. Nelze tudíž hovořit o tom, že by rozsudek krajského soudu byl nesrozumitelný. Skutečnost, že stěžovatel se závěry soudu nesouhlasí a požaduje jiné odůvodnění, které by nadto plně odpovídalo jeho postoji, nepředstavuje důvod ke zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nesrozumitelnost.

[15] Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, pod tento termín spadají rovněž nedostatky důvodů skutkových. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

[16] Ani v tomto směru nezjistil Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu, neboť ten uvedl, z jakého důvodu má za to, že napadené rozhodnutí stěžovatele bylo v souladu se zákonem. Krajský soud vyjádřil svůj právní názor ohledně zákonnosti napadeného rozhodnutí; z faktu, že nepřisvědčil argumentaci stěžovatele a že dospěl k závěrům, se kterými nesouhlasí, nelze dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku.

[17] Stěžovatel ve vztahu k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu uvádí výslovně to, že se krajský soud nepřezkoumatelným způsobem vypořádal s otázkou použitelnosti výpovědí pořízených v průběhu souběžného trestního řízení; na tuto žalobní námitku se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zaměřil na str. 12 až 14, kde na ni reagoval. Posouzení toho, zda krajský soud tuto námitku posoudil správně a dostatečně, jak pak předmětem zkoumání naplnění stížnostního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Ke stejnému závěru Nejvyšší správní soud dospívá i ve vztahu k námitce stěžovatele, že krajský soud nezabýval údajnou nepřezkoumatelností

napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný z předmětných akcí uznal stěžovateli pouze příjmy, nikoli výdaje. K otázce akceptace minimálně nutných výdajů se krajský soud vyjádřil na str. 14 až 15 napadeného rozsudku. Skutečnost, že krajský soud nepřisvědčil námitce stěžovatele stran porušení jeho procesních práv tím, že v daňovém řízení nebyl proveden výslech jeho zaměstnanců, rovněž nedokládá, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný, jak nemístně dovozuje stěžovatel.

[18] Nejvyšší správní soud však musí souhlasit s tím, že se krajský soud explicitně nevyjádřil k dílčí námitce stěžovatele ohledně porušení jeho procesních práv, neboť žalovaný měl postupovat v odvolacím řízení v rozporu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však má za to, že tato vada nedosáhla sama o sobě takové intenzity, aby odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[19] Nejvyšší správní soud má totiž za to, že samotná skutečnost, že krajský soud se výslovně nezabýval touto dílčí (a blíž nerozvedenou) námitkou, nemůže být sama o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť krajský soud v něm svůj názor jasně uvedl, když na závěr konstatoval, že postup žalovaného považuje za souladný se zákonem. Za podstatné Nejvyšší správní soud totiž považuje to, zda i za takové situace obsahuje rozsudek příslušné srozumitelně formulované závěry a argumenty; pokud by tyto závěry obstály, případně by je bylo možné doplnit Nejvyšším správním soudem (což je otázka posouzení důvodnosti kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.), nepovažoval by Nejvyšší správní soud za nutné takový rozsudek krajského soudu rušit jen z namítaného důvodu ve smyslu písmene d) citovaného ustanovení, neboť by to nijak nepřispělo k ochraně subjektivních veřejných práv účastníků.

[20] Nejvyšší správní soud proto shledal, že nebyl naplněn kasační stížnost podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[21] Pro posouzení důvodnosti námitek stěžovatele týkajících se naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. považuje Nejvyšší správní soud za podstatné připomenout obsah daňového spisu.

[22] V daňovém spisu je v souvislosti s kontrolovanými daňovými obdobími obsažena smlouva o dílo č. 12/05/2010 ze dne 30. 5. 2010 uzavřená mezi stěžovatelem a panem Z., v níž je ve vztahu ke sjednání ceny díla uvedeno: „*Cena stavebních prací a bouracích prací je stanovena dohodou smluvních stran na základě nabídky zhotovitele*“, dále smlouva o dílo č. 17/05/2009 ze dne 28. 5. 2009 uzavřená mezi stěžovatelem a panem Z. (podepsaná panem T.), přičemž k ceně díla je uvedeno totéž, jako v předchozí smlouvě o dílo. Stejné ustanovení ve vztahu ke sjednání ceny díla obsahuje i Smlouva o dílo č. 19/08/2011 ze dne 30. 8. 2011, uzavřená mezi stěžovatelem a panem Z.

[23] Správce daně zjistil, že do nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP byly zahrnuty faktury přijaté od dodavatelů v roce 2009 na částku 9.290.080 Kč a v roce 2010 na částku 6.561.120 Kč. Správce daně provedl výslechy dodavatelů, pana Z. ve dnech 25. a 29. 1. 2013 (protokol č. j. 93622/13/2209-05402-301215 a č. j. 95806/13/2209-05402-301215), v nichž svědek výslovně vyjmenoval faktury, které byly fiktivní, a dále pana T. ve dnech 27. 2. 2013 a 25. 3. 2013 (protokol č. j. 289776/13/2209-05402-301215

a č. j. 528940/13/2209-05402-301215), v nichž svědek uvedl, že *„jeho „přiznání“ na policii bylo vynuceno tlakem policie, která mu měla sdělit, že během cesty na výslech má čas říct pravdu. Při výslechu za ním stáli ozbrojení policisté; dále mu měli vyhrožovat, že mu seberou děti a dají je do děcáku. Udělali mu domovní prohlídku, když nebyl doma, vzbudili děti, byli i u mámy, pořád něco hledali.“*

[24] Na základě výzvy k poskytnutí informací podle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 64758/12/101930301215 získal správce daně od Policie ČR kopii protokolu o výslechu pana Z. podle ustanovení § 158 odst. 8 trestního řádu, ze dne 13. 3. 2012, č. j. KRPC-1618-/TČ-2012-020681, kopii úředního záznamu PČR o podaném vysvětlení pana Z. ze dne 30. 5. 2012, č. j. KRPC-1618-149/TČ-2012-020080, a kopii úředního záznamu PČR o doplnění podaného vysvětlení ze dne 16. 5. 2012 pana T., č. j. KRPC-1618-120/TČ-2012-020080.

[25] Jelikož správci daně vyvstaly pochybnosti o pravdivosti tvrzení uvedených ve výpovědích dodavatelů, pana Z. a pana T., stejně jako pochybnosti o pravdivosti dokladů vystavených těmito dodavateli, vyzval správce daně žalobce k prokázání, že náklady uplatněné v roce 2009 ve výši 9.290.080 Kč a v roce 2010 ve výši 6.561.120 Kč byly uplatněny v souladu s ustanovením § 24 ZDP, a to výzvou ze dne 16. 9. 2013, č. j. 1691908/13/2209-05402-301215. Současně měl žalobce prokázat, že dodavatelé práce uskutečnili tak, jak je uvedeno ve vyjmenovaných daňových dokladech, tedy v uvedených objemech a za sjednané ceny, jakým způsobem byly stanoveny ceny za jednotlivé práce a z jakých důvodů byly za pomocné práce hrazeny násobně vyšší hodinové ceny, než jaká je cena obvyklá. Na výzvu reagoval stěžovatel podáním ze dne 15. 10. 2013, v němž uvedl, že na každou jednotlivou stavební akci uzavřel smlouvu o dílo, přičemž cena díla byla sjednána na základě nabídky zhotovitele. Ze strany stěžovatele byla cena díla sjednána tak, aby byla nižší, nežli cena rozpočtovaná (cena sjednaná s investorem nebo s generálním dodavatelem stavebního díla). Zdůraznil, že se jedná o smluvní nástroj, není jeho věcí, jakým způsobem, za vynaložení jakých nákladů, použití pracovních prostředků atd., svůj závazek zhotovitel splnil. Je tedy vedlejší, kolik zhotovitel použije pracovníků, či zda využije mechanizace s vyšší produkční (výrobní) schopností. Cena ve smlouvách nebyla vypočtena za hodinu práce, ale za provedení díla jako celek. Stěžovatel si jako objednatel jména pracovníků jeho subdodavatelů nezjišťoval.

[26] Správce daně disponoval rovněž kopiemi úředních záznamů o podaném vysvětlení sepsaných Policií ČR se zaměstnanci stěžovatele, jmenovitě s panem T., V., K., P., L.. Z těchto úředních záznamů vyplývá, že žádný ze zaměstnanců stěžovatele pana Z. nezná, někteří znali pana T. s tím, že pro žalobce vykonával některé bourací a demoliční práce, které však byly vykonávány i zaměstnanci žalobce; dále uvedli, že pan T. pracoval spolu s dalšími 5 lidmi, pouze pan L. hovořil i o 10 pracovnících.

[27] Na základě výzvy k poskytnutí informací ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ze dne 27. 1. 2014, č. j. 249628/14/2209-05402-301215 obdržel správce daně od Policie ČR kopie protokolů o výslechu obviněných Z. a T. ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Od Policie ČR obdržel správce daně i znalecký posudek v trestní věci zkrácení daně stěžovatele zpracovaný Ing. Pokorným,

znalcem jmenovaným krajským soudem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace oceňování nemovitostí.

[28] Stěžovatel v předložené věci nesouhlasil s žalovaným a krajským soudem v tom, zda dostatečně prokázal, že sporné náklady vztahující se k jeho subdodavatelům panu Z. a panu T. byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Měl za to, že správce daně neprokázal, že průběh sporných účetních případů byl jiný než ten, který vyplýval z dokladů jím předložených, a že on své důkazní břemeno unesl.

[29] Podle § 92 odst. 3 d. ř. *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Dle odst. 4 téhož ustanovení *„prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.“* Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. *„správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.“*

[30] Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34).

[31] Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[32] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud, podle něhož *„důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04.)

[33] Doložení účetních dokladů a přiložení příslušných daňových tvrzení proto neumožňuje bez dalšího dospět k nezpochybnitelnému závěru, že tam uvedené skutečnosti odpovídají realitě a že skutečně byly vynaloženy příslušné výdaje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 – 70, bod 23). Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové tvrzení by zásadně mělo vycházet z účetnictví, tudíž odráží tam uvedené skutečnosti – pokud je účetnictví nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné, nemůže být ani daňové přiznání „správné, úplné, průkazné či srozumitelné“. Samotné daňové tvrzení subdodavatelů tedy nemůže představovat „další důkazní prostředek“, který by měl zlepšit důkazní situaci daňového subjektu, jak namítá stěžovatel. Dále je k tomu nutné uvést, že podle závěru žalovaného v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani dodatečná daňová tvrzení subdodavatelů nejsou průkazná, neboť tam deklarované příjmy subdodavatelů neodpovídají částkám, které měly tyto subdodavatelé stěžovateli vyfakturovat a které měl uplatnit jako daňové uznatelné výdaje. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se žalovaným, že tato dodatečná daňová přiznání ničeho neprokazují; pokud by z nich mělo být bez dalšího vycházeno, rovněž by to dokládalo, že náklady stěžovatele uplatněné za údajné práce provedené těmito subdodavateli nejsou průkazné. Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu odmítla, že by předložení potvrzení finálních odběratelů a investorů o dodání stavebních prací automaticky prokazovalo plnění ze strany subdodavatele a jeho výši – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35.

[34] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).

[35] Pro účely odvedení daně z příjmů je nutné nejdříve v souladu se zákonem stanovit její základ. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *„[v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy“*. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak, anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem (§ 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů).

[36] Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Daňový subjekt zpravidla nesplní tuto důkazní

povinnost pouhým předložením byť formálně bezvadného dokladu. Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

[37] Povinnost daňového subjektu prokázat oprávněnost snížení základu daně odečtením určitých výdajů přitom vyplývá přímo ze zákona a správce daně je oprávněn splnění této povinnosti požadovat (viz § 92 odst. 3 d. ř. a výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 d. ř.), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 d. ř.).

[38] Stěžovatel v předložené věci výše uvedené judikatorní závěry o přenášení důkazního břemene v případech prokazování nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepopírá. Domnívá se však, že unesl důkazní břemeno. S touto argumentací se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že stěžovatel sice řádně podal daňová tvrzení a v rámci daňové kontroly předložil i své účetnictví, správce daně však řádným způsobem vyslovil své pochybnosti stran výše jednotlivých nákladů za méně kvalifikované práce v řádech statisíců korun, které stěžovatel dokládal fakturami svých subdodavatelů pana Z. a pana T., když dále poukázal na znění příslušných smluv a obsah jednotlivých faktur. Pochybnosti správce daně se vztahovaly k tomu, zda byla plnění na základě faktur skutečně dodána. Na základě provedeného dokazování (k otázce použitelnosti důkazních prostředků z trestního řízení se Nejvyšší správní soud vyjádří následně) přitom dospěl k závěru, že řada faktur (které jsou blíže popsány ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 7. 2014) je fiktivních, když tuto skutečnost potvrdili samotní subdodavatelé stěžovatele.

[39] Nejvyšší správní soud v tomto směru nepřehlédl, že subdodavatelé stěžovatele měnili své výpovědi, když nejprve uváděli, že všechny fakturované práce byly provedeny, za což dostali řádně zaplaceno, aby následně vypověděli, že některé faktury jsou fiktivní. Nejvyšší správní soud se však přiklání k závěru krajského soudu a finančních orgánů, že věrohodné jsou ty výpovědi, v nichž se subdodavatelé přiznávají k fiktivnosti některých prací a faktur. Takový závěr totiž odpovídá dalším zjištěním správce daně o charakteru vztahů mezi stěžovatelem a těmito dodavateli a dalším skutečnostem.

Nejvyšší správní soud musí odkázat na znění správci daně předložených příslušných smluv, které ve vztahu k ceně díla obsahují zcela nekonkrétní a neurčité ujednání, na jejímž základě nelze jakkoli ověřit, jaká byla smluvní cena díla ve vztahu k předmětu plnění, které nadto bylo vždy velmi obecně vymezeno. Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že na základě takovýchto smluvních vztahů bylo de facto možné provést cokoli, stejně jako vyfakturovat cokoli bez ohledu na faktické plnění, neboť na jejich základě nelze určit, k čemu přesně se subdodavatelé zavázali a za jakou cenu. Nelze tedy bez jakýchkoli pochyb dospět k závěru, že vystavené faktury odpovídají údajně provedeným pracem,

k nimž se subdodavatelé měli dle takovýchto smluv zavázat. Pokud stěžovatel v průběhu daňového a soudního řízení v tomto směru tvrdil či naznačoval, že se nejednalo o hodinovou odměnu, ale úkolovou, přičemž na její výši mělo mít vliv případné použití mechanizace a časový tlak, kdy subdodavatelé museli daný úkol zvládnout „ze dne na den", tak tento závěr se nedá z takto koncipované smluvní dokumentace jakýmkoli nezpochybnitelným způsobem dovodit, přičemž stěžovatel na podporu svého tvrzení nepřináší jakékoli další důkazní prostředky. Nejvyšší správní soud přitom poukazuje na to, že smluvní vztahy stěžovatele k jiným jeho dodavatelům, jak zjistil správce daně, byly koncipovány zcela jinak.

[40] Na základě takovýchto smluv proto nelze určit, jaká byla vlastně sjednána smluvní cena a na základě ní ověřit fakturovanou cenu, jak nemístně dovozuje stěžovatel, neboť takovýto závěr nelze z obsahu předložené smluvní dokumentace stěžovatele s jeho subdodavateli učinit. Pokud stěžovatel fakticky dovozuje, že smluvená cena odpovídá fakturované ceně a odvedené práci, tak je to jen jeho účelově tvrzení, kterým se snaží zpětně „zvěrohodnit" jednotlivé faktury tak, aby odpovídaly jeho procesními stanovisku, že odvedená práce odpovídá smluvnímu jednání, za což byla zaplacena ujednaná cena. Takovýto zjednodušující závěr však nelze učinit, protože obsah smluvní dokumentace je takový, že vlastně nelze říct, k čemu konkrétně se subdodavatelé zavázali a za jakou cenu (např. za cenu platnou v době podpisu smlouvy, v době počátku prací, v době ukončení prací nebo v době vystavení faktury?). K tomu samozřejmě podpůrně přistupuje zjištění správce daně, že ceny běžně uplatňované za obdobný druh práce v obdobném rozsahu mají být řádově nižší.

[41] Dále je nutné poukázat na to, že jednotlivé faktury, které jsou podle závěru finančních orgánů fiktivní, znějí na částky dosahující několika set tisíc korun, přičemž ve vztahu k jednotlivým akcím stěžovatele dosahuje hodnota údajné práce subdodavatelů výši několika milionů korun, přičemž obvyklá cena by v rozsahu pracovníků, které byli správcem zjištěny, měla být podstatně nižší. Nejvyšší správní soud nerozporuje, že i pomocné a bourací práce mohou být značně rozsáhlé, mohou proto dosáhnout i takovýchto hodnot; pokud však byla poskytnuta práce o takové hodnotě, svědčí to o tom, že ji musel vykonávat větší počet pracovníků po delší dobu, ve velkém rozsahu. Takovýto „rozsah činnosti" by však musel podle Nejvyššího správního soudu zanechat další stopy – minimálně v tom, že by zaměstnanci stěžovatele přicházeli s těmito pracovníky subdodavatelů do častějšího kontaktu, během něhož by se seznámili a navázali alespoň základní sociálně-pracovní vztah, který z povahy věci vzniká mezi lidmi pracujícími spolu po dobu skoro 2 let na příslušných zakázkách v daném místě. K vytvoření takovýchto vztahů mezi jednotlivými pracovníky dle provedeného dokazování zjevně nedošlo, neboť zaměstnanci stěžovatele si na „cizí pracovníky" vůbec nepamatují, nebo pouze hovoří o „partě lidí od T.". Většina zaměstnanců stěžovatele hovořila nadto pouze o tom, že tato parta čítala kolem 4 – 6 osob (což je ve zjevném rozporu s nepodloženým tvrzením stěžovatele, že předmětné práce mělo vykonávat 10 lidí). Pouze pan L. uvedl, že pan T. měl na zakázce „*i 10 kluků*", ovšem na základě tohoto jednoho údaje nelze dovozovat, že pan T. všechny zakázky zajišťoval v jeden moment takovýmto počtem pracovníků, zvláště když pan L. uváděl, že pan T. „*ty kluky střídal*".

[42] Pokud stěžovatel měl důkazy o tom, že předmětné práce mělo provádět fakticky 2x více lidí (10 oproti 5, z nichž vycházel správce), ba dokonce 3x více pracovníků (stěžovatel totiž v žalobě tvrdil, že se mělo jednat o 10 až 15 pracovníků), měl je správci daně předložit; svá ničím nepodložená tvrzení proto neměl uplatňovat až v soudním řízení, které bezprostředně nenavazuje na daňové řízení a nepředstavuje jeho „volné pokračování“, tudíž nelze v jeho rámci začít nově tvrdit, že skutkový stav byl zcela jiný. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že tvrzení o tom, že předmětné sporné práce mělo provádět až 3x více pracovníků, představuje zcela zásadní změnu skutkové argumentace, s níž neměl stěžovatel vyčkávat až do soudního řízení – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2015, č. j. 10 Afs 162/2014 - 70, bod 26.

[43] Podle názoru Nejvyššího správního soudu by rovněž mělo platit, že jestliže subdodavatelé prováděli takto rozsáhlé práce v řádech milionů korun za 2 roky, musela by jejich práce být řízena a koordinována s ohledem na činnost dalších subdodavatelů a činnost vlastních zaměstnanců stěžovatele. Rovněž v tomto směru stěžovatel v průběhu daňového řízení ničeho bližšího neuvedl a nedoložil, kdo a jak řešil případné kolize a problémy.

[44] Pokud přitom stěžovatel namítal, že fakturovaná cena odpovídá nárazovosti práce, tedy že dotyční subdodavatelé museli úkol vyřešit „ze dne na den“, svědčí to o tom, že v průběhu realizace jednotlivých zakázek mělo docházet ke komplikacím, které měly být z jeho strany operativně řešeny; avšak tyto údajné komplikace (o nichž Nejvyšší správní soud nemá důvod pochybovat) nijak blíže neuvedl, přičemž na jejich základě by bylo možné např. prokázat, že s ohledem na obtíže způsobené jiným subdodavatelem musel stěžovatel využít předmětné subdodavatele, kteří museli ihned operativně se svými pracovníky nastoupit. Z provedeného dokazování tedy jakkoli nevyplývá, kdo, na základě čeho, jak, jakým způsobem a s ohledem na jaké okolnosti předmětné subdodavatele – a to i s ohledem na velice vágní obsah příslušných smluv o dílo - řídil a usměrňoval.

[45] Nejvyšší správní soud přitom v žádném případě nezpochybňuje, že u předmětných stavebních pracích byly využívány služby těchto subdodavatelů, o čemž svědčí i to, že správce daně uznal část předmětných faktur, na druhou stranu nelze jen na základě toho dovodit, že byly provedeny všechny stěžovatelem tvrzené práce, za které byly celkově vyfakturovány milionové částky. Nejvyšší správní soud v žádném případě nepožaduje, aby stěžovatel měl evidenci „každé zbourané cihly“ a „všech zaměstnanců a brigádníků subdodavatelů“, ale nepovažuje za možné, aby stěžovatel nemohl doložit jakékoli bližší důkazy k pracím, za které měl zaplatit za dva roky milionové částky, přičemž neexistuje nikdo, kdo by byl blíže schopen specifikovat, jaké práce a kým byly vlastně provedeny.

[46] Další vysvětlení stěžovatele, že se mohlo jednat o práce za využití mechanizace, je nedostatečné, neboť opět je toto tvrzení bezobsažné a ničím nepodložené – Nejvyšší správní soud připomíná, že do úvahy připadající mechanizace je často buď předmětem veřejnoprávní evidence (např. nákladní vozidla), nebo k jejich užívání je vyžadováno zvláštní oprávnění (např. svářečské zkoušky), tudíž by mělo být dokladovatelné, že takové práce za pomocí mechanizace byly provedeny a kým, přičemž příslušná osoba by mohla být rovněž vyslechnuta. Jiné „neevidované“ nástroje musely být na místo práce nějakým způsobem dopraveny, přičemž uskutečnění takové dopravy by opět bylo možné

výslechem svědka nebo jiným hodnověrným způsobem dokázat. Důkazní aktivita stěžovatele v tomto směru – ačkoli jej tížilo břemeno důkazní – chybí.

[47] Výpovědi subdodavatelů pana Z. a pana T., v nichž se přiznávají k fiktivnosti faktur, je podle Nejvyššího správního soudu nutné považovat s ohledem na výše uvedené za věrohodné. Pokud stěžovatel v tomto směru poukazuje na to, že svědek T. měl vypovídat na policii pod nátlakem, je nutné uvést, že stejným způsobem vypovídal svědek Z. i před správcem daně, tudíž nelze na základě tohoto tvrzení zpochybnit i jeho výpověď. Nejvyšší správní soud rovněž nesouhlasí s tím, že výpověď učiněná před Policií ČR v rámci probíhajícího trestního řízení lze zpochybnit pouze jen na základě ničím předloženého tvrzení, že k „přiznání“ mělo dojít pod nátlakem. Pokud totiž svědek T. následně poukazuje na to, že jeho výslechu 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. Stejné stanovisko zaujímá Nejvyšší správní soud k „obavám svědka“ z toho, že měli u něj doma provést prohlídku a že „něco hledali“ – toto oprávnění policie svěřuje právní řád, tudíž jeho využití samo o sobě nemůže dokládat nátlak. Jestliže svědek T. uvádí, že jej měli policisté „tlačit“ i jinak k přiznání (dáním „času na rozmyšlenou“, „hrozbou budoucího odebráním dětí“), tak toto své tvrzení nijak nedoložil a konkrétněji nerozvedl, přičemž rovněž neuvedl, že by si na postup policie jakýmkoli způsobem stěžoval a že by se tak její přístup stal předmětem dalšího šetření.

[48] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že ač stěžovatel v tomto směru uvedl obsáhlou argumentaci a dovolával se judikatury správních soudů (vztahující se částečně k dani z přidané hodnoty), jeho argumentace se zaměřuje primárně na posouzení právních otázek, avšak v žádném případě stěžovatel v průběhu daňového řízení skutkovou situaci blíže neosvětlil. Závěry správce daně přitom nejsou podloženy jen jeho „pouhou úvahou“ o tom, jaká by měla být výše obvyklé ceny za provedené práce, ale i výše uvedenými důkazy a jejich hodnocením v jejich souhrnu, s čímž se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. Za takové situace tedy důkazní břemeno přechází na stěžovatele, který však skutečnosti deklarované v daňových přiznáních (a v předložených fakturách) ve smyslu ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu jakkoli neprokázal.

[49] Pokud jde o námitku, že se žalovaný nezamýšlel nad uplatněním § 23 odst. 7 ZDP, mířícím na vztah mezi tzv. spojenými osobami za účelem snížení základu daně, Nejvyšší správní soud s ní rovněž nemůže souhlasit. Správce daně se zabýval průkazností uplatňovaných nákladů, resp. výdajů, přičemž průkazné výdaje uznal, některé neuznal, a to tam, kde dovodil fiktivnost některých faktur. Nejvyšší správní soud je téhož názoru jako žalovaný, že v případě fiktivních faktur podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP není možné postupovat. Krajský soud přitom obdobně formulovanou námitku v žalobě vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť poukázal na to, že žalovaný převážnou část faktur uznal a náklady žalobcem vynaložené byly zahrnuty do daňově účinných nákladů, z čehož dovodil, že motivem žalobce byla realizace smluvených prací a nikoliv vytvoření vztahu za účelem snížení základu daně.

[50] Výkladem tohoto zákonného ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku 16. 11. 2010, č. j. 5 Afs 85/2009 – 67, v němž konstatoval, že *„Kapitálové či personální propojení mezi určitými osobami samo o sobě zpravidla nemá bez dalšího daňové následky, vyjma zákonem výslovně upravených situací, zejména těch, na něž dopadá právě zmíněný § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. ..... Pro uznání výdajů je třeba vždy prokázat, že se jedná o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zde je třeba zdůraznit, že tuto definici musí naplnit každý náklad, který má být posouzen jako výdaj daňově uznatelný, a to bez ohledu na skutečnost, zda se příslušný obchodní případ, v rámci kterého byl takový náklad vynaložen, uskutečnil mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými či nikoli...“* Citované ustanovení ZDP se tedy uplatní teprve v případě, kdy daňový subjekt doloží, že určitý výdaj splňuje všechny podmínky pro jeho podřazení pod náklad dle ustanovení § 24 ZDP, tj. zejm. prokáže, že takový výdaj skutečně vynaložil – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2013, č. j. 5 Afs 34/2012 - 65. To se však v projednávané věci nestalo, tudíž se stěžovatel nemůže citovaného ustanovení ZDP dovolávat.

[51] V otázce použitelnosti důkazních prostředků z trestního řízení v daňovém řízení je nutné vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého *„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 výslechu 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 zákonným 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. 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 předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“*

[52] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a finančními orgány, že výpovědi pana Z. a pana T. učiněné na Policii ČR v rámci vedeného trestního řízení byly použitelné jako důkaz v předmětném daňovém řízení. Nejvyšší správní soud se již výše vyjadřoval k námitce stěžovatele, že výpovědi dodavatelů byly na Policii ČR učiněny pod nátlakem, proto na příslušnou argumentaci pro stručnost odkazuje. Použitelnost důkazních prostředků z trestního řízení nevylučuje ani fakt, že orgány činné v trestním řízení jsou vázány mlčenlivosti a že zveřejňovat informace mohou za restriktivních podmínek dle ustanovení § 8a a násl. trestního řádu. V posuzované věci totiž orgány činné v trestním řízení nefungovaly jako „informační kancelář správce daně“, jak nemístně dovozuje

stěžovatel, ale paralelně samostatně vedly trestní řízení týkající se možného trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Informace jimi získané nebyly zveřejněny veřejnosti, jak o tom hovoří ustanovení § 8a odst. 1 trestního řádu, ale správci daně, tedy jinému orgánu veřejné moci pro jeho řízení vedené v souladu s daňovým řádem, přičemž toto řízení rovněž podléhá velmi silné zásadě mlčenlivosti – srov. ustanovení § 9 a § 52 a násl. daňového řádu. Setrvalá judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 As 94/2015 – 21) akceptuje použití výpovědí z trestního řízení v daňovém řízení, přestože v trestním řízení se uplatňuje zásada mlčenlivosti; nelze tudíž tvrdit, že jen s ohledem na zásadu mlčenlivosti uplatňovanou v trestním řízení nelze tam získané důkazní prostředky použít v jiném řízení vedeném orgánem veřejné moci, na nějž také dopadá široká povinnost mlčenlivosti.

[53] Správce daně má oprávnění vyžadovat informace od jiných orgánů veřejné moci (mezi které pochopitelně patří i orgány činné v trestním řízení), které získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní – srov. § 57 odst. 1 písm. d) daňového řádu – tudíž daňový řád umožňuje správci daně tyto informace vyžadovat. Promítnutím citovaného ustanovení daňového řádu do trestního řízení je pak ustanovení § 65 odst. 4 trestního řádu, které neomezuje přístup jiných státních orgánů (zde správce daně) do trestního spisu (podle jiných zákonných předpisů, za který Nejvyšší správní soud rovněž považuje daňový řád), čímž argumentem a fortiori (a maiori ad minus) umožňuje přístup k jednotlivým informacím z trestního spisu, včetně protokolů o výslechu.

[54] K poslední námitce stěžovatele stran toho, že mu údajně důkazy z trestního řízení nebyly zpřístupněny, Nejvyšší správní soud uvádí, že tyto důkazní prostředky byly součástí daňového spisu, do kterého měl daňový subjekt právo nahlížet. O tom, že tyto důkazní prostředky existují, musel ostatně stěžovatel vědět, protože v průběhu výslechů jeho subdodavatelé (zejm. pana T. dne 27. 2. 2013) byli na tyto důkazy (jejich předchozí výpovědi u Policie ČR v trestní věci) dotazováni. Stěžovatel ostatně sám s těmito důkazními prostředky pracuje, když poukazuje na to, že subdodavatel T. ve své výpovědi v daňovém řízení svou výpověď z trestního řízení zpochybňoval z důvodu údajného nátlaku ze strany zasahujících policistů, tudíž nelze hovořit o tom, že by mu tyto důkazní prostředky zůstaly utajeny. Nebylo povinností správce daně mu tyto listiny „aktivně“ zasílat, jak fakticky požaduje stěžovatel, když se dovolává „zpřístupnění těchto důkazních prostředků“.

[55] K použitelnosti úředního záznamu musí Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedené uvést, že je nutné rozlišovat, v jakém řízení je úřední záznam použit. Ve vztahu k řízení podle zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů, u kterého se podpůrně postupuje dle správního řádu, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 As 34/2010 - 73, dospěl k jednoznačnému závěru, že *„Přestupkový zákon neobsahuje zvláštní normy týkající se důkazních prostředků a dokazování, a proto je třeba subsidiárně aplikovat správní řád, který v § 137 odst. 4 stanoví, že záznam o podání vysvětlení nelze použít jako důkazní prostředek“*. Ve vztahu k jiným druhům řízení však tak striktní závěry Nejvyšší správní soud nepřijal; v rozsudku ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 As 132/2015 – 102, totiž uvedl, že *„tato východiska však dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze bez dalšího aplikovat i na soudní přezkum rozhodnutí vydaných v ostatních typech*

správních řízení.“ Ve vztahu k daňovému řízení a použitelnosti úředního záznamu vyhotoveného v průběhu trestního řízení pak v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 Afs 56/2016 – 39, uvedl, že „*vzhledem k tomu, že [j]ako 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… .*“ Nejvyšší správní soud takto tedy již dříve nevyloučil, aby v rámci daňového řízení úřední záznamy jako důkazní prostředek použity byly.

[56] Pokud správce daně z předmětných úředních záznamů zaměstnanců stěžovatele vycházel zejm. v tom směru, že není nutné provést výslechy těchto osob, neboť ti si zjevně nepamatují nic bližšího, nelze správci daně ničeho vytknout, neboť stejným způsobem by bylo postupováno i v trestním řízení – srov. ustanovení § 158 odst. 6 věta druhá trestního řádu, podle kterého „*Úřední záznam slouží státnímu zástupci a obviněnému ke zvážení návrhu, aby osoba, která takové vysvětlení podala, byla vyslechnuta jako svědek, a soudu k úvaze, zda takový důkaz provede.*“. Ostatně tyto úřední záznamy nebyly jedinými, a vůbec ani hlavními důkazními prostředky, o něž opřel správce daně své závěry.

[57] Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu přitom nelze dovodit, že výpovědi učiněné před správcem daně je nutné automaticky vždy dát přednost před výpovědí, kterou svědek učinil v jiném řízení, resp. před obsahem podání vysvětlení obsaženém v úředním záznamu. Tyto důkazní prostředky je totiž nutné hodnotit jednotlivě i v jejich vzájemném souhrnu, což správce daně v projednávané věci učinil, přičemž s jeho závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje. V projednávané věci totiž proti sobě nestojí jedna „bezprostřední výpověď“ před správcem daně proti jednomu úřednímu záznamu či výpovědi provedeným podle trestního řádu, ale celá řada důkazních prostředků, po jejichž výše popsaném zvážení se Nejvyšší správní soud přikládání k závěru, že věrohodnými jsou ty výpovědi subdodavatelů Z. a T., v nichž se přiznávají k vystavování fiktivních faktur.

[58] Ve vztahu ke stěžovatelem navrhovanému výslechu dalších osob (osoby vykonávající stavební dozor, investoři a stavební technici) je nutno uvést, že stěžovatel tyto osoby v průběhu daňového řízení konkrétně neoznačil – srov. protokol ze dne 29. 1. 2012, kde pouze hovoří o tom, že „*provedení prací je možné ještě dosvědčit přímými účastníky výstavby, to znamená ostatní subdodavatelské firmy, technické dozory objednatelů, nebo pracovníky dohlížejících naplnění smluvních vztahů subdodavatelských smluv o dílo*“. Nejvyšší správní soud však již vysvětlil, 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 Nejvyššího správního soudu 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). Pokud tak nepostupoval, nemůže nyní vyčítat správci daně, když výslech těchto osob neprovedl, když stěžovatel mu jejich výslech ani neumožnil provést.

[59] Pokud se stěžovatel dovolává toho, že finanční orgány a krajský soud měly zkoumat, zda se v dané věci dopustil podvodu na dani z přidané hodnoty, ve smyslu judikatury

Soudního dvora Evropské unie, a zda jednal v dobré víře, Nejvyšší správní soud musí uvést, že napadené rozhodnutí se týká daně z příjmů nikoli daně z přidané hodnoty, tudíž nelze instituty a postupy aplikovatelné v režimu zákona o dani z přidané hodnoty, které se opírají o judikaturu soudního dvora Evropské unie a zásadu daňové neutrality, přenášet do režimu daně z příjmů, která na rozdíl od DPH patří mezi přímé daně. Ke stejnému závěru ostatně Nejvyšší správní soud dospěl už v rozsudku ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015 – 41, v němž uvedl, že *„stěžovateli byla daň doměřena nikoli pro jeho účast na daňovém podvodu, nýbrž proto, že neprokázal výdaje (náklady) uvedené v daňovém přiznání. Jím namítaná judikatura Soudního dvora se navíc týká daně z přidané hodnoty, jejíž právní úprava byla harmonizována směrnicemi EU, zatímco stěžovateli byla doměřena daň z příjmů fyzických osob.“* Shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 – 38.

[60] Nejvyšší správní soud v tomto směru nepřehlédl, že stěžovatel vedl další řízení týkající se daně z přidané hodnoty vztahující se k týmž subdodavatelům a částečně k témuž časovému období. V této věci byl stěžovatel úspěšný, když Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného. Citovaný rozsudek 4. senátu však nelze vnímat tak, že Nejvyšší správní soud po skutkové stránce uznal tvrzení stěžovatele, tj. že předmětná plnění byla subdodavateli stěžovatele provedena a že se to podařilo stěžovateli prokázat, což by mělo mít vliv i na posouzení nynější kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí naopak vysvětlil, že neobstojí právní závěry žalovaného, neboť v případě daně z přidané hodnoty zjednodušeně řečeno pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud plátce daně předloží fakturu od svého subdodavatele, který je plátcem daně, ledaže správce daně prokáže, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty. Důvodem tohoto závěru je příslušná judikatura Soudního dvora Evropské unie, na kterou 4. senát odkázal, jež striktně vychází ze zásady neutrality DPH. Na ni navázala i judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž případné vyšší fakturované ceny mají vliv na samotnou výši DPH, kterou má však státu zásadně odvést subdodavatel plátce, přičemž plátce ji zároveň uplatňuje ve svém nároku na odpočet DPH, následně ji v ceně svého produktu přenáší na další článek subdodavatelského řetězu až ke konečnému poplatníkovi, tudíž celkový daňový efekt na DPH by vůči státnímu rozpočtu měl být v celkovém pohledu nezměněn, ledaže by se jednalo o daňový podvod, který však musí prokázat správce daně. Čtvrtý senát v citovaném rozsudku ve vztahu ke skutkovému stavu rovněž shledal, že zde existují skutkové pochybnosti ohledně vztahu stěžovatele k jeho subdodavatelům. Proto nelze dovodit, že by Nejvyšší správní soud tím, že nyní projednávanou kasační stížnost zamítl, rozhodoval libovolně či rozporně, neboť je nutné zohlednit příslušné právní okolnosti jednotlivých případů, které jsou v podstatných rysech jiné. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na citované rozhodnutí 4. senátu.

[61] Nejvyšší správní soud se v neposlední řadě nemůže ztotožnit s námitkou, že se nikdo řádně nezabýval otázkou minimálně nutných nákladů, protože jinak vzniká nerovnováha mezi příjmy a náklady. V předmětné věci bylo její posouzení jako celek zaměřeno na to, zda bylo či nebylo prokázáno, že by stěžovatel skutečně vynaložil výdaje v tom rozsahu, ve kterém mu je vyfakturovali jeho subdodavatelé Z. a T., a že předmětné práce byly v takovém množství provedeny. Část výdajů, u nichž nevznikla pochybnost o jejich

reálnosti, byla stěžovateli uznána. U části faktur, u nichž se v projednávané věci neprokázalo faktické provedení prací, potom, jak již uvedl krajský soud, přistoupit k určení a uznání minimálně nutných nákladů nebylo nutné a ani možné.

[62] Pokud jde o námitku, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo k porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, s tou se Nejvyšší správní soud rovněž neztotožňuje. Stěžovatel v žalobě uvedl, že se žalovaný u odůvodnění napadeného rozhodnutí přiznal k tomu, že v průběhu odvolacího řízení došlo k provádění dokazování. V rámci své kasační argumentace stěžovatel tuto námitku rozšířil, když nově tvrdí, že v odvolání navrhl provést svědecké výslechy vlastních zaměstnanců a že došlo k prověření dalšími důkazy, což vedlo ke zhodnocení důkazů tak, že byly označeny za nadbytečné a nevýznamné. Nejvyšší správní soud však 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 z rozsahu důkazních prostředků provedených správcem daně vycházel.

[63] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že ustanovení § 115 odst. 2 větu první daňového řádu je třeba vykládat v návaznosti na § 115 odst. 1 daňového řádu, v jejímž smyslu je odvolací orgán povinen před vydáním rozhodnutí stěžovatele seznámit s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, pokud doplňoval dokazování. Tím však není odmítnutí provedení důkazních návrhů výslechem svědků a konstatování obsahu podkladů obsažených v daňovém spise.

[64] Konečně pokud se stěžovatel v rámci své repliky dovolával revizního znaleckého posudku Ing. Mulače a Ing. Bednářové, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že tento důkazní prostředek je nepřípustný ve smyslu ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s., neboť ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

[65] Nejvyšší správní soud s ohledem na vše výše uvedené proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[66] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. září 2017

pokračování

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu