

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **F. K.**, zastoupen JUDr. Janem Vobrem, advokátem se sídlem náměstí Tomáše Bati 417/12, Sezimovo Ústí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2015, č. j. 17922/15/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 4. 2018, č. j. 62 Af 51/2016 – 66,

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 věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro kraj Vysočina vydal po provedené daňové kontrole dne 25. 6. 2014 dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 113.543 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 22.708 Kč. Podané odvolání žalovaný dne 8. 6. 2015 zamítl. Žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění týkající se stavebních prací v průmyslovém areálu Žižkova 577 v obci Žirovnice, jejichž dodavatelem byla společnost Průmyslové a Zemědělské Stavby s. r. o., fakturovaná na daňovém dokladu č. 21000029, přijal v rozsahu a způsobem odpovídajícím předloženému dokladu.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji postoupil místně příslušnému Krajskému soudu v Brně.

[3] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Předně uvedl, že požadavek, aby soud při rozhodování o žalobě vycházel i z předchozích vyjádření žalobce v rámci správního řízení, bez odkazu na konkrétní argumentaci, z níž by plynulo, proč považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné, nelze považovat za řádně uplatněný žalobní bod. S ohledem na dispoziční zásadu míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane.

[4] Krajský soud zrekapituloval principy a judikaturu vztahující se k uplatňování nároku na odpočet DPH a skutková zjištění obsažená ve správním spise. Na jejich základě odmítl námitku žalobce, že tvrzení správce daně a žalovaného jsou subjektivní a neodůvodněná.

[5] Krajský soud nedal žalobci za pravdu, že na základě provedených svědeckých výpovědí přešlo důkazní břemeno zpět na správce daně. Konstatoval, že sám žalobce uváděl, že stavební práce probíhaly průběžně s ohledem na jeho finanční možnosti a položkový rozpočet nikdy nekontroloval. Žalobce nadto v průběhu daňového řízení měnil svá tvrzení o realizovaných pracích. Ani ze svědecké výpovědi R. L., který se vyjadřoval k opravě podlah v budově C, nevyplynulo nic k opravám v budově B v roce 2010. Pokud jde o M. P., ten nevysvětlil úpravu položkového rozpočtu k dokladu č. 21000029 a nevyjádřil se přesně, kdy a kde byly práce dle předmětného dokladu prováděny, z jeho výpovědi vyplynulo pouze to, že jeho firma průběžně v areálu žalobce prováděla stavební práce, přičemž odlišně od žalobce označil místnosti v budově B, kde měla být provedena oprava podlahy (žalobce tak učinil v protokolu č. j. 778217/13/2910-05401-304651). Správcem daně bylo zpochybněno i tvrzení, že předmětem dokladu č. 21000029 bylo vybudování protihlukové stěny. Krajský soud uvedl, že závěr žalovaného je podpořen dále tím, že nebyl ničím doložen předchozí stav objektu, například projektovou dokumentací či fotografiemi z různých časových období, stavebním deníkem, písemnými objednávkami apod. Bez ohledu na to, že svědci určité stavební úpravy v areálu žalobce prováděli, popř. jim byli přítomni, jejich svědecké výpovědi neprokazují, že stavební práce za cenu 567.717 Kč byly realizovány tak, jak vyplývá z položkového rozpočtu prací připojeného k daňovému dokladu č. 21000029. P. S. nevěděl, kdy a za jakou cenu byly práce fakturovány, Z. K. neznal bližší časový harmonogram prací a nevěděl, komu se práce fakturovaly. V důsledku svědeckých výpovědí tak nedošlo k vyvrácení a vysvětlení pochybností správce daně, a tedy ani k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně. Pokud jde o časový odstup výpovědí svědků, tak podstatným v tomto ohledu je, že svědecké výpovědi k unesení důkazního břemena žalobce nepřispěly.

[6] Krajský soud uzavřel, že povinností správce daně nebylo prokazovat, že všechny práce dle rozpisu nebyly provedeny. Správce daně identifikoval dostatečné množství pochybností o rozsahu a charakteru provedených prací. Jako nedůvodnou tak soud odmítl námitku, že by přijatá plnění dle rozpisu uvedeného v položkovém rozpočtu nebyla provedena a že se správce daně na všechny položky nedotazoval.

II. Kasační stížnost

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 500/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] K námitce nepřezkoumatelnosti stěžovatel uvádí, že krajský soud nedostatečným způsobem vyložil v napadeném rozhodnutí úvahy, které jej vedly k rozhodnutí, respektive si rozhodování zjednodušil, když převzal v podstatě beze zbytku argumentaci správce daně.

[9] K námitce nesprávného posouzení právní otázky stěžovatel odkazuje na své vyjádření v odvolání z 30. 7. 2014 proti dodatečnému platebnímu výměru, doplňující vyjádření z 13. 5. 2014 a vyjádření v žalobě. Stěžovatel tvrdí, že v čl. IV žaloby dostatečně specifikoval a konkretizoval jednotlivé žalobní body a nesprávný postup žalovaného, který vyplývá z daňového spisu.

[10] Důkazní břemeno na základě stěžovatelem předložených důkazů a svědeckých výpovědí přešlo na správce daně a bylo proto na něm, aby vyvrátil skutečnosti takto tvrzené a důkazně doložené daňovým subjektem. K tomuto však nedošlo a žalovaný neunesl přenesené důkazní břemeno. V rámci místního šetření nebylo správcem daně jednoznačně prokázáno, že by přijatá plnění dle rozpisu uvedeného v položkovém rozpočtu č. 90910101, který je nedílnou součástí daňového dokladu 21000029 vystaveného společností Průmyslové a Zemědělské Stavby s. r. o., nebyla provedena na uvedených místech s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21. 12. 2010. V protokolu a zprávě z daňové kontroly správce daně sám připouští, že práce na objektech byly provedeny, jemu ukázány a bylo mu vysvětleno, jak dílo na základě těchto prací vzniklo.

[11] Správce daně nevyvrátil tvrzení daňového subjektu ohledně výměny podlah v I. nadzemním podlaží budovy „B“ doložené jak účetními doklady a položkovým rozpočtem, tak svědeckými výpověďmi a místním šetřením.

[12] Stěžovatel namítá, že jemu a svědkům nemůže být vytýkáno, že se nevyjádřili k některým položkám rozpočtu, neboť důkazní břemeno již bylo otočeno a správce daně se tak měl na všechny položky v rozpočtu ptát. S touto námitkou se krajský soud nevypořádal a stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 – 71.

[13] Žalovaný výpovědi všech 4 svědků neosvědčil jako důkaz – odmítl je jako nedostačují nebo předem domluvené. Žalovaný zpochybňuje věrohodnost předložených dokladů pouze tím, že stěžovatel doklady předkládal postupně a měnil svá vyjádření k nim, což stěžovatel vysvětluje časovým odstupem.

[14] Krajský soud snadno mohl z obsáhlého daňového spisu i nad rámec uplatněných žalobních bodů najít stěžovatelem několikrát podrobně uvedené vady v řízení a rozhodování správce daně a žalovaného, ke kterým by musel přihlédnout i z úřední povinnosti, a přesto tak neučinil.

[15] Závěrem stěžovatel zdůrazňuje, že ani on jako fyzická osoba ani jeho rodinná společnost K. s. r. o. nemá žádné nesplacené závazky, zaměstnává téměř 100 zaměstnanců a průběžně opravuje zastaralý výrobní areál. Peníze na opravu nemá z žádných dotací.

Stěžovatel opravy zadával zhotoviteli skutečně průběžně, po etapách, ale to mu nemůže být přičteno k tíži. Platbu dodavateli vyčíslenou předmětným daňovým dokladem č. 21000029 by neprovedl, kdyby odvedené výkony včetně materiálu neodpovídaly skutečně provedeným stavebním pracím. Stát by měl svoji kontrolní činnost zaměřit na prevenci či pomoc, a ne za každou cenu odčerpávat daňovému poplatníkovi finanční prostředky pro rozvoj jeho podnikání. Doměrek daně z přidané hodnoty i penále stěžovatel uhradil.

III. Vyjádření žalovaného

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stavební činnost v areálu Žižkova 577, Žirovnice probíhala již od roku 2002 průběžně a byla navíc poskytována současně 3 různým daňovým subjektům (F. K. a jeho 2 společnosti K. spol. s r. o. a ZKK energo s. r. o.).

[17] V průběhu celého daňového řízení stěžovatel do jednotlivých protokolů o ústním jednání podával různá vyjádření, která však byla odlišná a rozdíly ve svých tvrzeních správci daně na jeho požadavek nevysvětlil. Stěžovatel doručil správci daně vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jehož přílohou byl položkový rozpočet k předmětnému daňovému dokladu 21000029. Ten byl však zcela odlišný od položkového rozpočtu ze dne 21. 12. 2010, který je nedílnou součástí daňového dokladu. Stěžovatel dále navrhl provedení místního šetření v areálu a provedení výpovědí svědků M. P., P. S., Z. K. a R. L.. Svědecké výpovědi ani provedené místní šetření nevyvrátily oprávněné pochybnosti správce daně, tj. neprokázaly, že stavební práce za cenu 567.717 Kč byly realizovány tak, jak vyplývá z položkového rozpočtu prací a tedy jimi nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně, jak tvrdí stěžovatel. Stěžovatelem nebyl doložen předchozí stav objektu, například projektovou dokumentací či fotografiemi z různých časových období, stavebním deníkem, písemnými objednávkami apod. Nebylo povinností správce daně prokazovat, že všechny práce dle rozpisu nebyly provedeny.

[18] Rozsudek krajského soudu dle žalovaného není nepřezkoumatelný. Žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního a Ústavního soudu. Smyslem soudního přezkumu není podrobně opakovat již jednou vyřčené, soud proto může odkázat na odůvodnění žalovaného. Soud dostatečným způsobem vyložil úvahy, které jej k rozhodnutí ve věci vedly. Není třeba, aby soud odpověděl podrobně na každou z námitek, postaví-li proti nim vlastní ucelený argumentační systém.

[19] K závěrečnému poukazu stěžovatele na své příkladné chování v obchodním styku žalovaný uvádí, že právě s odkazem na dlouhodobost podnikání by bylo možno očekávat, že své daňové povinnosti bude mít v pořádku.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[21] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů pro rozhodnutí. Krajský soud dle stěžovatele plně převzal úvahy žalovaného. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52 či ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS).

[23] Takovou vadou však nyní přezkoumávaný rozsudek netrpí. Je pravdou, že značná část rozsudku obsahuje rekapitulaci správního řízení, tato část však není bezúčelná. Krajský soud na jejím základě dále posuzoval žalobní námitky stěžovatele. Obšírnou rekapitulací průběhu řízení jak před správcem daně, tak v rámci odvolání před žalovaným, krajský soud demonstroval nesrovnalosti a nepřesnosti v jednotlivých tvrzeních stěžovatele i dalších svědků, na jejichž základě učinil shodný závěr jako žalovaný, tedy že nárok na odpočet DPH nebyl stěžovatelem dostatečně prokázán, neboť provedené dokazování neodstranilo pochybnosti správce daně. Obsah výpovědí svědků či dalších předkládaných důkazů stěžovatel nečinil sporným, s žalovaným se rozcházel pouze v hodnocení těchto důkazních prostředků, není proto chybou, vycházel-li krajský soud z těchto informací obsažených ve správním spise. Na rekapitulaci správního spisu v rozsudku navazuje hodnotící část krajského soudu, kde dostatečně srozumitelně vyložil, proč námitky stěžovatele neshledal důvodnými. Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný, věcná správnost závěrů krajského soudu, které stěžovatel napadá, bude předmětem dalšího hodnocení.

[24] Pokud stěžovatel vytýká krajskému soudu, že se nezabýval vadami, ke kterým musel přihlédnout ex offo, Nejvyšší správní soud tuto námitku nesdílí. Vadami, ke kterým musí soud přihlédnout i bez návrhu, jsou například nedostatek pravomoci k vydání rozhodnutí, nepřezkoumatelnost či prekluze práva na vyměření daně. Žádnou z takových vad však rozhodnutí žalovaného dle Nejvyššího správního soudu netrpí. Z ustálené judikatury pak vyplývá, že nejsou-li takové námitky výslovně uplatněny, může krajský soud posouzení těchto otázek provést i mlčky a není třeba, aby se jim věnoval v odůvodnění rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135).

[25] Stěžovatel dále namítá, že v čl. IV žaloby dostatečně konkretizoval jednotlivé žalobní body. S tímto tvrzením Nejvyšší správní soud souhlasí. Předestřené námitky ohledně přenosu důkazního břemene, hodnocení důkazů a dalších konkrétních skutkových okolností případu krajský soud také vypořádal, jak již kasační soud poznamenal výše. Nejvyšší správní soud se však ztotožňuje s argumentací krajského soudu týkající se obecných odkazů stěžovatele na předchozí podání. Obecnými odkazy na předchozí podání či na správní spis nebo jeho části totiž stěžovatel nutí soud, aby vykročil ze své role „nezávislého třetího“ a namísto stěžovatele v jeho dřívějších podáních aktivně hledal argumenty v jeho prospěch (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005,

č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS). To však není přípustné, proto se ani Nejvyšší správní soud nezabývá obecnými odkazy uvedenými v kasační stížnosti a soustředí se na vypořádání konkrétně uplatněných námitek.

[26] Za zásadní nesprávné posouzení, od nějž se odvíjí i další dílčí námitky, stěžovatel považuje otázku přenosu důkazního břemene.

[27] Judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce lze shrnout tak, že dle § 95 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá původní tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[28] Stěžovatel se domnívá, že na základě místních šetření a svědeckých výpovědí byla jednoznačně prokázána jeho tvrzení, důkazní břemeno přešlo na správce daně a ten tato tvrzení již dostatečně nevyvrátil. S takovým výkladem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Jak již správně uvedl krajský soud, ani po provedení výslechů svědků a místních šetření nebyly dostatečně rozptýleny pochybnosti správce daně.

[29] Předmětem plnění dle daňového dokladu č. 21000029 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21. 12. 2010, jehož součástí je položkový rozpočet, byla oprava kanalizace, omítek a podlah v průmyslovém areálu Žižkova 577, Žirovnice. Tyto práce měly být dle stěžovatele prováděny v budově B. Vzhledem k tomu, že v areálu žalobce probíhaly stavební práce kontinuálně od roku 2002 a s ohledem na rozdíl při porovnání stavebních prací uvedených v rozpočtu a zřejmých dalších stavebních úprav v areálu, získal správce daně pochybnosti ohledně rozsahu provedených prací v daném časovém období. Stěžovatel na pochybnosti reagoval doplněním, že kromě oprav podlahy došlo k vybudování protihlukové stěny vybouráním a zazděním oken. Správce daně provedl místní šetření na příslušném stavebním úřadě, ani z něj se však nepodařilo zjistit, kdy byly jaké konkrétní stavební úpravy provedeny, neboť stavební řízení probíhalo 11 let a původní stavební povolení vydané na stavební úpravy budovy A a B, bylo modifikováno povolením změny stavby před dokončením tak, že nebude realizována převážná část povolených stavebních úprav a investor provede pouze nutné úpravy. Dne 25. 7. 2013 předložil stěžovatel

položkový rozpočet, jenž byl oproti původnímu upravený, přičemž tato úprava nebyla vysvětlena. Správce daně nadále spatřoval rozpory v rozpočtu, který obsahoval položky nekorespondující s údajně vykonanými pracemi – např. dlažba, která v rámci místního šetření nebyla předvedena či další položky vhodné spíše k výstavbě základové desky, než opravě podlahy a kanalizace. Předmětem daňového dokladu nemohlo být ani vybudování protihlukové stěny, neboť jenom laickým pohledem na stěnu, kde jsou zazděná okna, bylo evidentní, že muselo být spotřebováno více než přibližně 3 m^3 zdiva Ytong a přibližně 1,5 m^3 zdiva cihelného uvedeného v dodatečně předloženém rozpočtu. Stěžovatel následně změnil tvrzení ohledně protihlukové stěny a uváděl, že měla být vybudována až v roce 2011. Stěžovatel měnil také tvrzení týkající se zemních prací. Původně tvrdil, že souvisely se zasypáním žumpy, později že se jednalo o odkopání 20cm vrstvy betonu v místnostech budovy B. Správce daně tak stěžovatelova vysvětlení považoval za nevěrohodná. Ani vyslechnutí svědci nepřispěli k vysvětlení nejasností, neboť si nepamatovali konkrétní stavební úpravy probíhající v roce 2010 v budově B, případně označili jiné místnosti než stěžovatel. K další položce rozpočtu, která měla spočívat ve vybetonování dvora po opravě kanalizace, správce daně zjistil, že v rozpočtu není uvedeno předchozí nutné odstranění starého betonu a jeho odvoz, případně likvidace. Předložené snímky neprokázaly, kdy práce proběhly. V odvolacím řízení bylo doplněno dokazování výslechem dalších svědků a dalším místním šetřením, i další tvrzení svědků však správce daně zpochybnil zejména pořízenou fotodokumentací z místa. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že stěžovatel ani v odvolacím řízení neprokázal, že práce uvedené v položkovém rozpočtu k daňovému dokladu č. 21000029, byly realizovány v tvrzeném rozsahu, místě a čase.

[30] Z výše provedené rekapitulace Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel sice předkládal izolovaná vysvětlení a navrhoval svědky k prokázání potřebných skutečností, tyto však nebyly sto vyvrátit komplexní pochybnosti správce daně ohledně rozsahu a času provedení prací a přenést tak důkazní břemeno zpět na žalovaného, jak se domnívá stěžovatel.

[31] Jak již uvedl i krajský soud, pochyby byly umocněny tím, že stěžovatel nepředložil žádnou projektovou dokumentaci, stavební deník či jakékoliv zachycení stavu před opravami nebo postupu prací. Sám stěžovatel v rámci místních šetření uvedl, že položkový rozpočet nikdy nezkoumal ani nekontroloval, pouze vůči dodavateli požadoval, aby provedl požadované práce za cca 500.000 Kč.

[32] Žalovaný ani soud nezpochybnili, že různé opravy v areálu probíhaly, na což stěžovatel upozorňuje v kasační stížnosti. Jednou z podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH je však prokázání, že k deklarovanému plnění došlo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, tedy v odpovídajícím rozsahu. To v současném případě nebylo splněno.

[33] Co se týče výslechu svědků a hodnocení jejich svědeckých výpovědí, krajský soud správně posoudil, že tyto neprokázaly tvrzení stěžovatele, neboť nebyly dostatečně konkrétní ve vztahu k místu a času oprav. Žalovaný proto svým hodnocením nijak nepochybil. S takovým posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a pro podrobnější rozbor odkazuje na rekapitulaci řízení před krajským soudem.

[34] Vysvětluje-li dále stěžovatel změnu svých výpovědí časovým odstupem, takové vysvětlení dle Nejvyššího správního soudu samozřejmě možné je, ovšem rozsah, v jakém

byla vyjádření měněna, naznačuje možnou účelovost těchto tvrzení. Nadto zásadním závěrem je, že ani na základě nových vyjádření se nepodařilo objasnit rozsah a dobu, v jaké práce probíhaly.

[35] Žalovaný dále nebyl povinen zkoumat každou jednotlivou položku v rozpočtu. Jak již bylo výše uvedeno, není sporné, že minimálně některé práce provedeny skutečně byly, žalovaný se zaměřil na nejasnosti a rozpory mezi rozpočtem a skutečností. Ačkoliv se krajský soud touto námitkou výslovně nezabýval, vypořádal se s hlavní žalobní argumentací spočívající ve vyhodnocení přenosu důkazního břemene, což je v současném případě dostačující (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33). Uzavřel-li soud, že nedošlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalovaného, shledal tak implicitně nedůvodnou i námitku nutnosti zkoumání každé jednotlivé položky, neboť předpoklad, ze kterého vycházel stěžovatel, tedy že bylo na správci daně, aby vyvracel jeho tvrzení, nebyl naplněn.

V. Závěr a náklady řízení

[36] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 30. srpna 2018

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu