ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **TEKO Trutnov a.s.**, se sídlem Na Pile 2, Trutnov, zast. JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 10. 2015, č. j. 32941/15/5200-11432-702271, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 8. 2017, č. j. 31 Af 71/2015 - 230,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 10. 11. 2014, č. j. 1594241/14/2713-50552-602026, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem bylo na základě výsledků daňové kontroly stěžovatelce za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 doměřeno 5 060 460 Kč, zrušena daňová ztráta a uložena povinnost uhradit související penále.

[2] Předmětem sporu je daňová uznatelnost nákladů vynaložených za služby ve formě demoličních, stavebních a zemních prací u demolic v areálu Tlakové plynárny Ústí nad Labem (dále také „TPÚ“) a Fotovoltaické elektrárny Boletice nad Labem (dále také „FVE Boletice“).

[3] Sporné služby v areálu TPÚ měly být provedeny ve shora uvedeném zdaňovacím období dodavateli GENOVA, spol. s r.o. (dále také „Genova“), D. Ch., Nowak, a.s. (dále

také „Nowak“) a KONTES plus s.r.o. (dále také „Kontes“). Dle závěrů správce daně i krajského soudu stěžovatelka neprokázala, že jí uplatněné sporné náklady byly vynaloženy ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a to konkrétně v období, rozsahu a způsobem, jak deklarovala na příslušných dokladech.

[4] K demoličním pracím v areálu TPÚ krajský soud z daňového řízení zjistil, že stěžovatelka k uplatněným daňově uznatelným nákladům předložila při daňové kontrole formálně bezvadné doklady. Z vyjádření Magistrátu města Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2010 (dále jen „stanovisko stavebního odboru“) vztahující se k pozemkům, na kterých měly být provedeny demoliční práce, vyplynulo, že na těchto pozemcích neexistují žádné stavby, vzniklé plochy jsou zatravněny a nejsou na nich patrny ani základy budov.

[5] Správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání jí tvrzených skutečností (výzva ze dne 27. 3. 2012). Ta odkázala na vyjádření svých subdodavatelů z jiných řízení. Správce daně přistoupil k výslechu svědků (zaměstnanců či vlastníků subdodavatelských firem), kteří postupně prováděli demoliční práce.

[6] Krajský soud po zhodnocení těchto výpovědí přisvědčil názoru správce daně i žalovaného, že z nich nelze dovodit, že se sporné služby uskutečnily tak, jak vyplývá z uzavřených smluv, tedy právě v tom konkrétním období a právě těmi konkrétními subjekty. Jednotlivé svědecké výpovědi svědků D. Ch., T. S., V. D. a H. V. vykazovaly nesrovnalosti a tudíž i pochybnosti o způsobu provedení demoličních prací. Svědci neuvedli žádné konkrétní skutečnosti, nepamatovali si nic, co by nasvědčovalo provedení konkrétních prací. Při porovnání rozpočtů, které byly jako přílohy doloženy ke smlouvám o dílo, a fakturací mezi stěžovatelkou a dodavateli a mezi subdodavateli navzájem byly zjištěny nesrovnalosti. Výpověďmi svědků nebylo prokázáno, které objekty a kým byly demolovány.

[7] K pracím souvisejícím s výstavbou FVE Boletice krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že stěžovatelka předložila při daňové kontrole správci daně formálně bezvadné daňové doklady vystavené společností CST plus, s. r. o. (dále jen „CST“). Společnost FVE Boletice, spol. s r.o., jako objednatel, uzavřela dne 30. 4. 2010 smlouvu o dílo na zhotovení zařízení na výrobu elektrické energie se společností Tesla, a.s. (dále jen „Tesla“), ta dále uzavřela smlouvy o dílo se svými dodavateli (jedním z nich byla i stěžovatelka), kteří měli subdodavatelsky provést stavební a jiné práce na uvedené elektrárně. Dne 25. 6. 2010 uzavřela stěžovatelka se společností CST smlouvu o dílo, kdy stěžovatelka jako objednatel požadovala po uvedené společnosti jako zhotoviteli provedení přípravných zemních prací.

[8] Na základě těchto skutkových okolností žalovaný konstatoval, že byl vytvořen řetězec společností, které měly zadávat či zhotovit zemní práce, a to v následujícím pořadí: FVE Boletice – Tesla – stěžovatelka – CST. Žalovaný stejně jako správce daně na stranách 18 a 19 zprávy o daňové kontrole uvedl, že stěžovatelka v reakci na výzvu konstatovala, že daňové doklady od společnosti CST byly spojeny s jinou smlouvou o dílo. Dle ní proběhlo zadání zemních prací takto: FVE Boletice – Tesla – Nowak – stěžovatelka – CST. Dále uvedla, že pro společnost Nowak pracovala v rámci subdodavatelské činnosti, kde tato společnost uzavřela smlouvu se společností Tesla, a došlo k seřazení více subdodavatelských společností za sebou.

[9] Žalovaný dle názoru krajského soudu oprávněně dospěl k závěru, že z daných důkazních prostředků a dále z důkazních prostředků z jiných daňových řízení plynou nejasnosti. Ty se dotýkaly data předání staveniště, dále toho, že stěžovatelka přípravné zemní práce neprovedla sama, přestože měla vlastní zaměstnance, strojní zařízení a dopravní prostředky, ale uzavřela dne 25. 6. 2010 smlouvu na provedení přípravných zemních prací se společností CST, která neměla žádné zaměstnance ani strojní vybavení. Pochybnosti ohledně přípravných zemních prací provedených CST prohloubila ještě skutečnost, že CST nesídlí na uvedené adrese svého sídla a nekomunikuje se svým místně příslušným správcem daně. Další pochybnost se týkala porovnání provedených prací v měsíčních soupisech, na základě kterých došlo k fakturaci. Žalovaný totiž zjistil, že objemy fakturovaných prací se v jednotlivých položkách neshodovaly. Objemy prací, které údajně prováděla CST pro stěžovatelku, by měly korespondovat s fakturací provedenou stěžovatelkou, Nowak a dále pak společností Tesla. Dle důkazních prostředků od Nowak, která měla dále přefakturovat práce Tesle, nekorespondovaly stavební rozpočty prostavěnosti za období srpen až listopad roku 2010 s měsíčními soupisy provedených prací, které předložila stěžovatelka. Žalovaný dále na základě žádosti o poskytnutí informací zjistil, že Tesla k jednotlivým položkám uvedeným na vydaných fakturách předložila faktury od jednotlivých subdodavatelů, kteří se na této zakázce podíleli. Mezi subdodavateli, jejichž práce Tesla přijala a vyfakturovala společnosti FVE Boletice, nebyla Nowak.

[10] Práce, na které Tesla uzavřela smlouvu s Nowak, nejsou uvedeny na fakturách, kterými provedené práce fakturovala Tesla zadavateli zakázky, tedy společnosti FVE Boletice. Předmětem fakturace byly pouze práce provedené na základě smluv ze dne 5. 2. 2010 a 9. 7. 2010 uzavřených mezi Teslou a stěžovatelkou. Společnost Nowak se na provádění přípravných a zemních prací nepodílela, neboť tyto práce zadala Tesla v subdodávce stěžovatelce, která na provedení prací uzavřela smlouvu s CST. Svědecká výpověď nepotvrdila, že přípravné a zemní práce na výstavbě fotovoltaické elektrárny fakticky provedla CST v rozsahu a v období tvrzeném stěžovatelkou.

[11] Postup správce daně i žalovaného nevykazuje znaky nezákonnosti, důkazní řízení bylo vedeno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Závěry, které žalovaný dovodil, lze považovat za přezkoumatelné. Je totiž zřejmé, že správce daně i žalovaný vycházeli jednak z důkazů předložených stěžovatelkou a dále, v souladu se zásadou vyslovenou v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, i z důkazů, které si sami v rámci své vyhledávací činnosti opatřili. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí v souladu se zásadami daňového řízení vysvětlil, proč odmítl návrhy na opakované výslechy svědků, neboť shledal, že byli v předvolání řádně poučeni o tom, čeho se bude výslech dotýkat. Žalovaný dostatečně odůvodnil, proč neprovedl další navrhované důkazy.

[12] Krajský soud k návrhu stěžovatelky konstatoval svědecké výpovědi, předložené v průběhu soudního řízení, založené na čl. 96 až 185 soudního spisu. Jednalo se o důkazy pořízené v jiném daňovém řízení, v nichž svědci P. B., V. D., D. Ch., L. M. a M. S. vypovídali o nyní posuzovaných sporných pracích.

[13] Při hodnocení těchto důkazních prostředků soud přisvědčil námitce, že svědci ve svých následných výpovědích uváděli přesnější a konkrétnější údaje. O jejich

hodnověrnosti však měl pochybnosti a to zejména proto, že svědci v době menšího časového odstupu od uplatnění daňových nákladů uváděli ve svých výpovědích obecné skutečnosti s tím, že si již více nepamatují a následně s odstupem dalších více než dvou let vypovídali cíleně a konkrétněji. Soud zdůraznil, že již v předvoláních ke svědeckým výpovědím v daňovém řízení probíhajícím u stěžovatelky v roce 2012 byli svědci náležitě a naprosto konkrétně informováni o tom, na co se svědecká výpověď zaměří. Pokud následně tvrdili, že si na jisté okolnosti vzpomněli, lze tomuto tvrzení uvěřit pouze, pokud by je doložili řádným dokladem ze svého účetnictví. Jestliže však odkazovali pouze na své písemné poznámky, není možno již takovou změnu výpovědi považovat za důvěryhodnou, neboť nelze vyloučit, že tyto poznámky mohly být jakkoliv upravovány.

[14] K důkazům opatřeným v jiných daňových řízeních a realizovaných před vydáním napadeného rozhodnutí krajský soud uvedl, že nelze žalovanému vytýkat, že o tomto důkazu nevěděl a v rámci odvolacího řízení k němu nepřihlédl. Bylo totiž na stěžovatelce, aby na tyto „nové důkazy“ sama upozornila, neboť ona sama si má hájit svá práva. Lze tedy konstatovat, že důkaz nemohl být žalovaným v odvolacím řízení proveden a tím že nebyl, nedošlo ze strany žalovaného k porušení zákona.

[15] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce ohledně nepřesných údajů uváděných ve stanovisku stavebního odboru. Stěžovatelka sice důvodně namítá, že jednotlivá sdělení tohoto orgánu si v různých časových horizontech navzájem odporují, nicméně tato námitka sama o sobě nemůže vyvrátit názor, že důkazní řízení, na jehož základě došlo k vyměření daňové povinnosti, ve svém kontextu nebylo těmito dílčími důkazy, o jejichž vypovídací schopnosti lze mít pochybnosti, narušeno. Stanovisko sice vyvolalo prvotní pochybnosti správce daně, nicméně další důkazní řízení se již o tento podklad neopíralo a série dalších důkazů tvrzení stěžovatelky o důvodnosti uplatnění daňově uznatelných nákladů vyvrací.

[16] Ohledně namítaného porušení zásady materiality soud uvedl, že závěr, dle kterého stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, nelze přenášet do daňového řízení jiného daňového subjektu, neboť posouzení daňové povinnosti u odlišného daňového subjektu závisí opět na důkazním řízení v něm vedeném. Jinak řečeno nový daňový subjekt musí nést důkazní břemeno, a pokud jej unese, zobrazí se tato skutečnost při výpočtu jeho daňové povinnosti.

[17] Námitky procesního charakteru (porušení § 87 daňového řádu, nezákonnost výzvy k prokazování, vady při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, vady plné moci) neshledal krajský soud důvodnými.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[18] V kasační stížnosti stěžovatelka uplatnila důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[19] Namítá, že se krajský soud s celou řadou žalobních námitek nevypořádal a jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelné je i rozhodnutí žalovaného.

[20] První věcná kasační námitka napadá závěr soudu, že důkazní břemeno nesla stěžovatelka. Z podrobné rekapitulace obsahu výzvy, reakce stěžovatelky a obsahu stanovisek stavebního odboru ze dne 7. 4. 2010 a ze 7. 1. 2015 dovozuje, že v důsledku nesprávných údajů stavebního odboru nedošlo k přesunu důkazního břemene, neboť výzva k odstranění pochybností byla předčasná a nezákonná. Správce daně si měl i s přihlédnutím k vyjádřením stěžovatelky prošetřit a prověřit pravdivost údajů stavebního odboru.

[21] U FTV Boletice byla jediná nejasnost ohledně data předání stavebních prací, což však nemůže vést ke zpochybnění zdanitelného plnění. Stěžovatelka se obsáhle věnuje rekapitulaci důkazních prostředků, které za účelem vyvrácení pochybností správci daně navrhovala. Doslovně opisuje pasáže odůvodnění krajského soudu a obsáhle rekapituluje řízení před správcem daně.

[22] Odkazuje na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78) a judikaturu Soudního dvora Evropské Unie (rozsudek ze dne 6. 12. 2012, sp. zn. C-285/11) týkající se odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění zatížených podvodem na této dani. Má za to, že tyto závěry lze analogicky uplatnit na projednávanou věc, neboť pokud tyto závěry platí v situaci, kdy je řešen daňový podvod, tím spíše musí platit v situaci, kdy o daňový podvod nejde.

[23] Závěr, dle kterého se jí nepodařilo prokázat jí tvrzené skutečností, tj. že práce byly provedeny uvedenými dodavateli, v uvedeném rozsahu, není správný, protože pochybnosti správce daně nepředstavují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví stěžovatelky. K přenosu důkazního břemene nedošlo. Obecně provedená výzva, která se neopírá o relevantní skutkové okolnosti, je nezákonná. Správce daně ve výzvě neuvedl, co požaduje doložit a jakými důkazními prostředky. Krajský soud schválil nezákonný postup správce daně a posléze i žalovaného, že důvodně došlo k vydání výzvy k prokázání skutečnosti. V době vydání výzvy byly ve výzvě tvrzené otázky vysvětleny, případně by byly vysvětleny jednoduchým dotazem správce daně. Stěžovatelka doslovně opisuje části odůvodnění krajského soudu a rekapituluje řízení před správcem daně.

[24] Druhý okruh kasačních námitek směřuje do unesení důkazního břemene, a to v případě, že by pochybnosti správce daně byly oprávněné. Stěžovatelka opětovně obsáhle rekapituluje skutkový stav a důkazy jí navrhované, cituje ze zprávy o daňové kontrole, popisuje její obsah, své návrhy, vyjádření či nesouhlas. Je přesvědčena, že ohledně rozsahu prací a navyšování ceny mělo být provedeno doplnění dokazování o výpočet, porovnání či tabulkový přehled plnění jednotlivých subdodavatelů u demolic, tedy porovnání jejich rozsahu smluvního plnění a skutečného plnění podle soupisu provedených prací. S ohledem na to, že to bylo odmítnuto, předkládá stěžovatelka jí následně provedené porovnání jako důkaz ke kasační stížnosti. Má za to, že doplnění důkazů, které správce daně odmítl provést je v řízení před NSS možné (viz rozhodnutí NSS ze dne 14. 7. 2017, č. j. 5 As 202/2015 - 196). V této části čítající cca 8 stran se stěžovatelka opakuje.

[25] Podstatou argumentace, dle které unesla důkazní břemeno, je tvrzení, že krajský soud nezákonně neprovedl jí navrhované důkazy, kterými prokázala existenci zdanitelných plnění a nároků na odpočet (zjevně míněno poskytnutí sporných prací, pozn.

NSS). Uvádí, že sama zajistila celou řadu důkazů, které obsáhle popisuje, např. místní šetření Magistrátu města Ústí nad Labem v prosinci roku 2014 a výsledné stanovisko ze dne 7. 1. 2015; vyjádření společností provádějících sanaci Klement, Rumpold, P-EKO a supervizora a další důkazy o tom, že demolice nebyly součástí sanací, ale že byly řešeny samostatně. Zajistila výslechy svědků z jiného daňového řízení (Nowak), ti potvrdili provedení demolic v roce 2010 uváděnými firmami dle daňových a účetních dokladů. Zajistila i srovnání subdodavatelských vztahů, tedy příloh faktur s kubaturami, cenami, rozsahem, provedením jednotlivými firmami, tedy vše co správce daně a posléze i krajský soud nesprávně zpochybňovaly.

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

[27] Obdobný postup platí ohledně údajných rozporů u FVE Boletice ohledně data předání staveniště, dodavatelského systému a porovnání provedených prací jednotlivých subdodavatelských stupňů.

[28] Trvá na své námitce, že před prvním výslechem nebyli svědci obeznámení s tím, čeho se bude výslech týkat, neboť bylo uvedeno, že se bude týkat daňové kontroly za období 2010 a demolic areálu TPU nebo zemních prací na akci FVE Boletice 2010, ale nic o technických, parcelních a jiných detailech. V areálu je řádově desítek objektů a svědek musí mít možnost si zajít na místo a zorientovat se. Pokud vůbec nějaké rozpory existovaly, měl žalovaný nebo soud nařídit tyto rozpory odstranit a zjistit skutečný stav věci.

[29] Krajský soud schvaluje postup žalovaného, který nepřihlédl v rámci odvolacího řízení k důkazům opatřeným v jiných daňových řízeních. Podle soudu bylo na stěžovatelce, aby na tyto nové důkazy sama upozornila, neboť ona sama má hájit svá práva. Skutečnosti z jiných daňových řízení jsou pro stěžovatelku nepřístupné, použít důkazy může toliko správce daně. Soud má nesprávně za to, že žalovaný ani správce daně o těchto důkazech nevěděli. Kontrolu prováděli stejní pracovníci finančního úřadu jako v projednávané věci. Na řadě míst pak správce daně i žalovaný porovnává údaje z jiných daňových řízení. Sám žalovaný uznává, že stěžovatelka navrhovala důkazy ze souvisejících daňových kontrol např. o tom, že nikdo jiný demoliční práce neprováděl; zpracování odborného vyjádření o datu provedení demolic; vyžádání zpráv od společnosti Klement a Rumpold. Dále bylo požadováno, aby z daňového řízení subjektu Genova byly provedeny důkazy o demolici, výslech zpracovatelky, potvrzení magistrátu, provedení výslechu L. M..

[30] Stěžejními důkazy v projednávané věci jsou pouze nesprávně vyhodnocené svědecké výpovědi a některé nesrovnalosti, které stěžovatelka považuje za vysvětlené již

během daňového řízení (rozpočty, předání stanoviště a zařazení prací generální dodávky FVE Boletice). Své důkazní břemeno unesla. Krajský soud nevycházel ze všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a další vazby mezi zúčastněnými subjekty a neposuzoval, zda obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Neposuzoval, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či zda se daňový subjekt nechoval pasivně při jednáních obchodních partnerů a podobně. Odkazuje na komentář zásad daňového řízení v žalobě a upřesnění žalobních bodů.

[31] Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním. Jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu logicky vynaloženy, tzv. esenciální výdaje, jejichž skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tuto skutečnost zcela opomenout. Za situace, kdy bylo prokázáno, že zakázka byla realizována (práce tedy musely být provedeny a je sporné kým, v jakém rozsahu a za jakou částku) a kdy byly prokázány příjmy, které obdržela stěžovatelka od investora za realizaci této zakázky a které uvedla v daňovém řízení, je třeba se zabývat otázkou, zda náklady za rok 2010 mohly stěžovatelce umožnit realizaci této zakázky. Za existence tohoto rozporu pak bylo třeba přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Pokud se daňové orgány takovou úvahou vůbec nezabývaly, zatížily své rozhodnutí nepřezkoumatelností. Stejnou vadou pak zatížil své rozhodnutí i krajský soud, přezkoumal-li nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. V této souvislosti stěžovatelka odkazuje na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38.

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

[33] Část námitek směřuje do problematiky podvodu na dani z přidané hodnoty a vědomosti stěžovatelky o tomto podvodu. Stěžovatelka se dále odvolává na judikaturu týkající se daně z přidané hodnoty ohledně povinnosti plátce, který si nárokuje odpočet daně, prokázat konkrétního dodavatele (konkrétně na bod 31 rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 - 31).

[34] Krajskému soudu vytýká, že aproboval postup správce daně a žalovaného, na základě kterého nebylo důkazním návrhům stěžovatelky vyhověno. Tím zatížil své rozhodnutí vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť rozhodnutí správce daně a žalovaného bylo založeno na skutkových vadách.

[35] Ty spočívají např. v nesprávném závěru, že demolice prováděly sanační firmy nebo že u FVE Boletice neexistovaly provedené zemní práce (výpověď svědka B.) a řadě dalších. Stěžovatelka namítá, že soud nesmí být při přezkumu omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů ani co do hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud měl dle závěrů NSS v rozhodnutí ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015 - 57, dokazování doplnit či nahradit, případně takové doplnění uložit žalovanému.

[36] Svědek Mareček nebyl i přes opakovanou žádost vyslechnut vůbec, ačkoliv podle dosavadní judikatury je povinností správce daně svědka vyslechnout vždy, ledaže by se jednalo o snahu daňového subjektu mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.

[37] Nesouhlasí se závěrem, dle kterého nebylo povinností žalovaného přihlížet k něčemu, co stěžovatelka sama neuplatnila. Takovou povinnost má správce daně vždy, vyjdou-li najevo relevantní skutečnosti. Podle judikatury NSS navíc není vyloučeno, aby žalobce v žalobě úspěšně namítal určité skutkové tvrzení zásadně měnící náhled na celkový skutkový stav zjištěný správními orgány, ačkoliv tato námitka nebyla ve správním řízení uplatněna (viz rozsudek NSS sp. zn. 4 As 133/2015). Krajský soud byl povinen rozpory mezi jednotlivými důkazy odstranit.

[38] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, protože bez dalšího cituje stanoviska účastníků, aniž by se k nim vyjádřil.

[39] Demolice byly provedeny, bylo vyloučeno, že byly provedeny jindy než v roce 2010, stejně tak zemní práce.

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

[41] Pátá kasační námitka směřuje do nesprávně vyměřené daně. V této části stěžovatelka opětovně rekapituluje svoje argumenty uplatněné v předchozích fázích řízení. Argumentuje neutralitou daně. Pokud správce daně dospěl k závěru, že se plnění neuskutečnilo, nemůže příjmy za stejné plnění, tj. za služby, které stěžovatelka přijala od jiných dodavatelů, zahrnout do základu daně. Stěžovatelka argumentovala rozsudkem Soudního dvora ve věci C 255/02, dle kterého je při vrácení částek pro kontrolované plnění nutno zohlednit jakoukoli daň, jíž bylo zatíženo plnění, tedy zdanění příjmu. Toto zohlednění je třeba provést ve stanovení daně z příjmů právnických osob. Dále namítala, že za zdanitelné příjmy je třeba považovat navýšení majetku poplatníka, s tím, že musí jít o majetek skutečný, nikoli zdánlivý. Další část námitek se zaměřuje na povahu dodatečného platebního výměru, jako úkonu, kterým se vyměřuje daň, nikoli úkonu, který teprve k vyměření daně směřuje.

[42] Šestý okruh kasačních námitek směřuje do procesních pochybení. Stěžovatelka napadá závěr soudu, dle kterého při zahájení kontroly nedošlo k procesním vadám. Správce daně zahájil kontrolu dne 21. 11. 2011 a teprve dne 6. 4. 2012 vydal výzvu k prokázání skutečností, dne 30. 3. 2012 provedl šetření u jiného subjektu a dne 2. 4. 2012 daňovou kontrolu rozšířil. Nesprávnost spočívá v tom, že k zahájení kontroly ve smyslu § 87 daňového řádu nestačí vymezit toliko předmět a rozsah kontroly, ale správce daně je

povinen činit faktické úkony. Nezákonné zahájení daňové kontroly, jakož i její nezákonné rozšíření má za následek nezákonnost kontrolních zjištění.

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

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

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

[46] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu. Upozorňuje na obsáhlost a nepřehlednost žaloby, která obsahovala řadu neprojednatelných námitek.

[47] Uvádí, že v projednávané věci byla prováděna daňová kontrola, nikoli postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu, tudíž důkazní břemeno nesla stěžovatelka. Výzvou ze dne 27. 3. 2012 správce daně reflektoval získané informace a předestřel konkrétní skutečnosti, které dosavadní tvrzení stěžovatelky zpochybnily. Bylo proto na stěžovatelce, aby svá tvrzení ohledně daňové uznatelnosti sporných nákladů jednoznačným způsobem prokázala, což se jí nepodařilo.

[48] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[49] V replice stěžovatelka rozporuje argumentaci žalovaného a opakuje svoji kasační argumentaci. Odkazuje na rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 - 54, týkající se společnosti Genova.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[50] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci

uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[51] Kasační stížnost je velmi obsáhlá (34 stran), nicméně z jejího obsahu vyplývá, že jde převážně o rekapitulaci všech předchozích řízení a všech již uplatněných výhrad proti závěrům zejména správce daně a žalovaného.

[52] Kasační stížnost je však mimořádný opravný prostředek, kterým je možno napadnout rozhodnutí krajského soudu. Právě toto rozhodnutí je předmětem řízení přezkoumávaným Nejvyšším správním soudem; je proto povinností stěžovatelky v kasační stížnosti uvést s jakými konkrétními závěry krajského soudu nesouhlasí včetně důvodů nesouhlasu, nikoli pouze zopakovat žalobní body. Činnost Nejvyššího správního soudu jako soudu kasačního je ohraničena rámcem vymezeným rozsahem napadeného soudního rozhodnutí a především skutkovými a právními důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí. Z kasační stížnosti proto musí být zřejmé, v kterých částech a z jakých důvodů má Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí přezkoumat, přičemž není povinen a ani oprávněn sám možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí dovozovat.

[53] V převažující části kasační stížnosti se fakticky jedná o rekapitulaci odvolacích námitek a žalobních bodů, obohacenou o stručné citace z odůvodnění krajského soudu a konstatování, že shodných pochybení se dopustil i krajský soud. Většinu takto uplatněných námitek tedy nemohl NSS přezkoumat. Přímo se závěry krajského soudu totiž stěžovatelka polemizuje jen výjimečně.

[54] S rozhodovacími důvody krajského soudu se zcela míjí argumentace týkající se zásady neutrality daně a odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty u plnění zatížených podvodem na této dani.

[55] Zásada daňové neutrality je úhelným kamenem daně z přidané hodnoty. Tato zásada zaručuje, že pro daňový subjekt má být tato daň za všech okolností neutrální. Tzn., že daň zaplacená na vstupu musí být odečtena od daně na výstupu. Jednou z výjimek, kdy je nárok na odpočet plátci daně odepřen, je zapojení daňového subjektu do podvodu na dani z přidané hodnoty. Závěry Soudního dvora, jakož i závěry NSS, na které stěžovatelka v této souvislosti hojně v kasační stížnosti odkazuje, nejsou v projednávané věci relevantní. Sporná otázka je otázkou vnitrostátní, daň z příjmů právnických osob není harmonizovanou daní a v projednávané věci zjevně chybí i jakýkoliv přeshraniční prvek.

[56] Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známo, že stěžovatelce byla v souvislosti se spornými demolicemi doměřena i daň z přidané hodnoty (věc je vedená u NSS pod sp. zn. 8 Afs 306/2017). Stěžovatelka do nyní posuzované kasační stížnosti zjevně začlenila obsáhlé pasáže, které se týkaly argumentace ve věci daně z přidané hodnoty, přičemž pominula, že daň z příjmů jí byla doměřena, protože neprokázala, že jí uplatněné náklady byly vynaloženy ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, nikoli z důvodu obchodní transakce zatížené podvodem na dani z přidané hodnoty.

[57] S rozhodovacími důvody krajského soudu se míjí i argumentace dovolávající se doměření daně podle pomůcek a skutečného příjmu. Tyto otázky nebyly předmětem daňové kontroly, ani dodatečně doměřené daně. Daňová povinnost v projednávané věci je

výsledkem dokazování a základ daně nebyl o žádný nepeněžní příjem navýšen. Ze samotné skutečnosti neprokázání daňové uznatelnosti uplatněných nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Základ daně byl navýšen z důvodu neuznání stěžovatelkou uplatněných nákladů, nikoli proto, že by zatajila své příjmy. Skutečnost, že vynaložení nákladů neprokázala, nemůže bez dalšího znamenat, že v daném zdaňovacím období nedosáhla žádných příjmů. O dani na vstupu a dani na výstupu lze hovořit jen u daně z přidané hodnoty. Odkazy na judikaturu, která se těmito otázkami zabývá, jsou irelevantní, přičemž to, že se těmito otázkami soud ani správce daně nezabývaly, nemůže způsobit nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí.

[58] Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).

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

[60] Soud považuje vznesené žalobní námitky v napadeném rozsudku krajského soudu za vypořádané. Žaloba obsahovala 58 stran a po výzvě soudu k upřesnění žalobních bodů při jednání a vyhovění žádosti stěžovatelky podat upřesnění písemně 24 stran. Žaloba byla značně nepřehledná, navíc z velké části na místo konkrétní právní argumentace obsahovala podrobnou rekapitulaci dosavadního řízení, odkazy na nepoužitelnou judikaturu a velmi často i naprosto obecné proklamace.

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

[62] K námitce směřující do nezákonnosti výzvy k prokazování a v tomto důsledku

i existenci důkazního břemene na straně správce daně soud uvádí, že námitka nemůže být úspěšná, opakuje-li stále jedno a totéž.

[63] Břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností spočívá při daňové kontrole na daňovém subjektu, přičemž jej nelze v konečném důsledku unést jen předložením po formální stránce bezvadných dokladů. Daňový subjekt byl povinen prokázat splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 1zákona o daních z příjmů, tj. mj. i faktické vynaložení daňově uznatelných nákladů v právě kontrolovaném zdaňovacím období. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 - 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarované služby mu byly skutečně dodány, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 - 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 - 35).

[64] Jak již uvedl krajský soud, nesprávné či nepřesné údaje stavebního odboru ve stanovisku, které vzbudily původní pochybnosti správce daně (stanovisko ke stavu jednotlivých pozemků, resp. staveb na nich se nacházejících), jsou z hlediska následného unesení důkazního břemene ohledně daňové uznatelnosti uplatněných nákladů zcela irelevantní. Jinými slovy stěžovatelce nic nebránilo, aby i přes nesprávné stanovisko stavebního odboru a z něho plynoucí počáteční pochybnosti správce daně, vynaložení sporných nákladů v průběhu kontroly prokázala. Stěžovatelka se hluboce mýlí, domnívá-li se, že výzva k prokázání daňové uznatelnosti uplatněných nákladů vydaná v rámci probíhající daňové kontroly, mohla být správcem daně vydána jen, pokud by nejprve ověřil, že stanovisko stavebního odboru je správné.

[65] NSS nepřisvědčil ani druhé kasační námitce. Zjistil-li správce daně porovnáním všech shromážděných podkladů nesrovnalosti ohledně rozsahu fakturovaných prací, rozhodně nebyl sám z vlastní iniciativy povinen provádět namítané doplnění dokazování o výpočet, porovnání či tabulkový přehled plnění jednotlivých subdodavatelů. Bylo totiž na stěžovatelce, aby tyto rozpory hodnověrným způsobem sama v rámci dokazování při daňové kontrole vyvrátila.

[66] Se stěžovatelkou lze souhlasit, že doplnění důkazů soudem v obecné rovině jistě možné je, ostatně krajský soud k jejímu výslovnému požadavku doplnil dokazování mj. o svědecké výpovědi subdodavatelů, získané v rozhodné době (před vydání rozhodnutí žalovaného) v rámci daňového řízení vedeného u společnosti Nowak. Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, však nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu se závěry rozsudku sp. zn. 4 As 133/2015, na které stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje. NSS zde totiž výslovně uvedl, že „ [s]*oud by dále nebyl povinen provést*

takový důkaz ani v případě, že žalobce ve správním řízení neunesl své důkazní břemeno zakotvené ve zvláštním zákoně (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS)", což stěžovatelka zjevně pominula. Z protokolu o ústním jednání před soudem (založeném na č. l. 220 spisu krajského soudu) je navíc zcela zřejmé, že na provedení dalších důkazů před krajským soudem stěžovatelka netrvala.

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

[68] Ze spisu NSS ověřil, že stěžovatelka uzavřela smlouvu s TPÚ na demolici 10 objektů, tyto práce neprovedla a zadala je dalším subdodavatelům (Genova, Ch., Nowak a Kontes). Předsedou představenstva TPU, jako hlavního zadavatele byl Luboš Mareček. TPÚ uzavřela smlouvu se stěžovatelkou, kde Mareček byl také předsedou představenstva. Stěžovatelka na tytéž práce uzavřela smlouvu s Genova, kde byl Mareček jednatelem.

[69] NSS se ztotožňuje se stěžovatelkou, že stěžejními důkazy v projednávané věci byly svědecké výpovědi shora uvedených dodavatelů, které sama navrhla a nesrovnalosti, které správce daně zjistil (např. rozpočty, předání stanoviště a zejména rozdíly ve fakturaci). Na rozdíl od ní je však přesvědčen, že své důkazní břemeno neunesla. Výtka krajskému soudu, že neposuzoval, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či zda se nechovala pasivně při jednáních obchodních partnerů a podobně, není důvodná. Nejedná se o skutečnosti relevantní z hlediska předmětu sporu, kterým je prokázání, zda sporné práce byly realizovány v roce 2010, a to způsobem a v rozsahu, který stěžovatelka tvrdila. Sám žalovaný považoval za zřejmé, že demoliční práce prováděny byly, ale není zřejmé v jakém zdaňovacím období, kým a v jakém rozsahu byly prováděny.

[70] Navržení svědci při prvních výpovědích nedokázali vysvětlit okolnosti sporných prací. Např. svědek Ch. rozporuplně vypovídal o tom, který objekt byl vlastně předmětem demolic. Objekt popisoval jako opuštěnou chaloupku, ale z katastru nemovitostí vyplynulo, že se jedná o zastavěnou plochu a nádvoří o výměře 729 m². Dále uvedl, že v roce 2010 nic jiného v areálu nedemoloval, ale vzápětí tvrdil, že byl spokojen, že má zbourány 3 objekty (898/102, 898/103, 898/104). Nesoulad označení demolovaných objektů sváděl na pouhou chybu vzniklou při opisování údaje z cenové nabídky.

[71] Z porovnání rozpočtů, které byly předloženy jako přílohy ke smlouvám o dílo uzavřeným mezi stěžovatelkou, Genova a TPÚ, a fakturací mezi Genova a Nowak a CST, byly zjištěny nesrovnalosti, které zavdaly odůvodněné pochybnosti o způsobu provedení demoličních prací. Objem provedených demolic všech položek totiž převyšuje objem

nasmlouvaný TPÚ se stěžovatelkou. Genova měla provést demoliční práce v rámci smlouvy o dílo na šesti objektech, tyto práce sama neprovedla a zadala je Nowak a CST. Z účetnictví Genova bylo zjištěno, že tito subdodavatelé vyfakturovali demoliční práce pouze na dvou objektech, přesto tato společnost vyfakturovala stěžovatelce i celou cenu díla, tedy demolici šesti objektů. Svědek Smrčka, jediný akcionář Nowak a současně jednatel CST, sice potvrdil vystavení daňových dokladů pro Genova a stěžovatelku, neuvedl však žádné konkrétní skutečnosti týkající se fakturovaných prací. Dle jeho vyjádření se jednalo o příležitostnou zakázku, která se již neopakovala a podrobnosti si nepamatuje. Nepamatoval si, jakým způsobem, proč a kdy si subdodavatele bral, na základě čeho subdodavatelé demolice realizovali, ani to, zda byl sám demolicím přítomen, ani konkrétní způsob, jak se subdodavatelé dozvěděli, co mají bourat, ani kdo je pustil do areálu a zda se vedl stavební deník. Svědek si rovněž nepamatoval, jak objekty demolice vypadaly před započetím demolic a po jejich skončení.

[72] Nekonkrétní byly i další výpovědi stěžovatelkou navrhovaných svědků. Z výpovědi Smrčky navíc vyplynulo, že Nowak a CST se demoličních prací nezúčastnily, neboť v té době neměly žádné zaměstnance a veškeré dodávky byly realizovány prostřednictvím neznámých subdodavatelů. Obdobně i dodavatel Charvát vypověděl, že demolice vykonával prostřednictvím najatých živnostníků, které však neidentifikoval.

[73] Bylo také prokázáno, že demolice probíhaly zejména v rámci sanačních prací v roce 2008 a 2009, což Mareček při uzavírání smlouvy se stěžovatelkou musel vědět, a to proto, že TPÚ, jehož byl předsedou představenstva, o ně v roce 2008 z důvodu ekologické havárie požádala.

[74] Tvrzení, dle kterého bylo jedinou nesrovnalostí prací pro FVE Boletice předání staveniště, neodpovídá spisovému materiálu. Práce, na které Tesla uzavřela smlouvu s Nowak, nejsou uvedeny na fakturách, kterými provedené práce fakturovala Tesla zadavateli zakázky, tedy společnosti FVE Boletice. Předmětem fakturace byly pouze práce provedené na základě smluv ze dne 5. 2. 2010 a 9. 7. 2010 uzavřených mezi Teslou a stěžovatelkou. Z místního šetření provedeného u FVE Boletice správce daně z předložených listin zjistil, že mimo vyfakturovaných zemních prací, oplocení a bezpečnostního systému od stěžovatelky, které byly přímo zadány na základě smlouvy o dílo Teslou, jiné stavební ani inženýrské práce nebyly předmětem smlouvy o dílo mezi FVE Boletice a Tesla, nebyly zapracovány do projektu a ani nebyly fakturovány. Jinými slovy přípravné a zemní práce, které měly být provedeny Nowak, prostřednictvím stěžovatelky, která je zadala CST, nebyly zadavatelem zahrnuty do ceny díla a instalace na klíč.

[75] K nezákonnostem při dokazování nedošlo. Odmítnutí provedení opakovaných výslechů svědků bylo žalovaným řádně odůvodněno. Nespokojenost stěžovatelky s vypovídací hodnotou provedených výslechů a nespokojenost s hodnocením daných výpovědí není důvodem pro opakování těchto výslechů.

[76] Odkaz na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 6 Afs 379/2017 (viz replika stěžovatelky k vyjádření žalovaného) považuje NSS za zavádějící. Ačkoliv se předmět sporu týkal mj. prokázání daňově uznatelných nákladů deklarovaných Genova (v postavení žalobkyně, zastupované shodným zástupcem) za demoliční práce pro stěžovatelku v areálu TPÚ,

zrušujícím důvodem rozhodnutí žalovaného bylo k námitce žalobkyně použití svědeckých výpovědí z jiného daňového řízení, a to daňového řízení u TPÚ. NSS výslovně konstatoval, že tím, že žalovaný „*na žádost žalobkyně nevyslechl svědky V. D. a H. V., porušil § 93 odst. 2 a 3 a § 96 odst. 5 daňového řádu, a zatížil tak své řízení podstatnou vadou … Pokud stěžovatel* (v dané věci žalovaný pozn. NSS) *výpovědi těchto svědků nepovažoval za podstatné pro posouzení daňové povinnosti žalobkyně, neměl z daňového řízení se společností TPÚ přebírat protokoly o jejich výsleších. Pokud tak však učinil, musel současně respektovat právo žalobkyně požadovat výslech těchto svědků ve ‚svém' daňovém řízení.*" V nyní projednávané věci však krajský soud k výslovnému návrhu stěžovatelky konstatoval a vyhodnotil svědecké výpovědi B., D., Ch. M. a S., kteří byli vyslechnuti v rámci daňového řízení se společností Nowak. Stěžovatelka se tak na rozdíl od věci projednávané šestým senátem důrazně v žalobě dožadovala zahrnutí výpovědí svědků z jiných daňových řízení do dokazování (viz např. také body [4] a [12] tohoto rozsudku), což se také stalo. Nemůže se tedy dovolávat zcela protichůdné procesní obrany uplatněné v jiné věci, byť shodným zástupcem.

[77] Námitka, dle které stěžovatelka nemohla navrhovat důkazy z jiných daňových řízení, neboť jsou pro ni nedostupné a správce daně či žalovaný tak měli učinit z úřední povinnosti, není důvodná. Jednak je zcela obecná a nekonkrétní, takže není zřejmé, jaké důkazy měl žalovaný vlastně zohlednit. Dále je třeba připomenout, že sama stěžovatelka požadovala po krajském soudu provést důkazy o výsleších svědků z daňového řízení Nowak, přičemž protokoly o těchto výpovědích k žalobě doložila; NSS je také z úřední činnosti známo (věc vedená pod sp. zn. 6 Afs 379/2017), že společnost Genova zastupoval v daňovém řízení shodný zástupce, jako v nyní projednávané věci. NSS je přesvědčen, že stěžovatelka o podstatných skutečnostech zjištěných či prokázaných v jiných daňových řízeních vedených ve věci sporných demolic věděla.

[78] NSS souhlasí se závěrem, že o hodnověrnosti následných výpovědí uvedených svědků lze mít pochybnosti zejména proto, že svědci v době menšího časového odstupu od uplatnění daňových nákladů uváděli ve svých výpovědích obecné skutečnosti s tím, že si již více nepamatují a následně s odstupem dalších více než dvou let vypovídali cíleně a konkrétněji. Představa stěžovatelky, že svědci budou před svým výslechem dopředu seznámeni s podrobnými detaily výslechu, se míjí s účelem, pro který se svědecké výpovědi zpravidla konají. Tím je získat úplnou a pravdivou výpověď, aby byl zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou pochybnosti. Podstatné je, že již v předvoláních ke svědeckým výpovědím v daňovém řízení probíhajícím u stěžovatelky v roce 2012 byli svědci náležitě a naprosto konkrétně informováni o tom, na co se výslech svědků zaměří. Pokud proto následně v roce 2015 tvrdili, že si na jisté okolnosti vzpomněli a odkazovali pouze na své písemné poznámky, není možno již takovou změnu výpovědi považovat za důvěryhodnou. Skutečně totiž nelze vyloučit, že svědci vypovídali účelově a tyto poznámky mohli jakkoliv upravit.

[79] V této souvislosti soud odkazuje na závěry uvedené v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, dle kterých i „[p]*okud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým*

subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci.“ Stěžovatelce se však faktické vynaložení sporných nákladů právě v roce 2010 prokázat nepodařilo.

[80] Námitky napadající nesprávný procesní postup správce daně nejsou důvodné. Stěžovatelka opakovaně namítá, že mezi zahájením daňové kontroly a výzvou k prokázání rozhodných skutečností, jakož i rozšířením předmětu daňové kontroly, uběhly více než 4 kalendářní měsíce, což je v rozporu s § 87 daňového řádu. Je bez dalšího přesvědčena, že správce daně je povinen činit faktické úkony a nezákonné zahájení daňové kontroly, jakož i její nezákonné rozšíření, má proto za následek nezákonnost kontrolních zjištění. Tato námitka vůbec nereaguje na závěr krajského soudu, který uvedl následující: „*Dané ustanovení přitom nelze vykládat striktně tak, že již v tomto okamžiku musí proběhnout zjišťování rozhodných skutečností či samotné prověřování tvrzení daňového subjektu. Jestliže tedy správce daně protokolem daňovou kontrolu zahájil a vymezil její předmět, což se nepochybně stalo, lze mít za to, že požadavku § 87 daňového řádu dostál a není namístě posuzovat, či mu dokonce vytýkat, že tento úkon trval poměrně krátkou dobu. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze rovněž usuzovat, v jakém časovém horizontu mají být jednotlivé úkony správce daně realizovány. Pokud tedy správce daně, jak vyplývá z daňového spisu, vydal výzvu k prokázání skutečností k datu 27. 3. 2012, přičemž dne 30. 3. 2012 provedl šetření u jiného daňového subjektu za účelem objasnění sporných skutečností a následně po vyhodnocení reakcí žalobkyně na výzvy přistoupil dne 15. 8. 2012 k provádění svědeckých výpovědí, nelze tomuto postupu nic vytknout*“.

[81] NSS není vůbec zřejmé, jak by mohly tyto námitky ovlivnit projednávanou věc. Případné formální zahájení daňové kontroly by samo o sobě nemohlo mít vliv na zákonnost kontrolních zjištění, ledaže by v důsledku tohoto formálního zahájení nebyla kontrola zahájena v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Tak tomu však v projednávané věci nebylo, neboť daňová kontrola na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2010 byla zahájena protokolem ze dne 21. 11. 2011, a to v rozsahu daňově uznatelných nákladů u přijatých faktur týkajících se akce demoliční práce objektů v areálu TPÚ a daňově uznatelných nákladů u přijatých faktur týkajících se provedených prací na akci FTV Boletice. Namítané nezákonné rozšíření kontroly se týkalo daně z přidané hodnoty. Jak zahájení daňové kontroly, tak výzva k prokázání rozhodných skutečností, byly v projednávané věci učiněny v průběhu běžící prekluzivní lhůty, nikoli v jejím samotném závěru. Argumentace dodatečným platebním výměrem ve smyslu úkonu, který nesměřuje k vyměření daně, je také bez jakékoliv vazby na předmět sporu.

[82] Námitky dovolávající se nezákonného postupu správce daně v souvislosti s tím, že na výzvě ze dne 6. 4. 2012 byl vedle elektronického podpisu uveden i vlastnoruční podpis pracovníka správce daně, nejsou důvodné. K nezákonnému postupu totiž nedošlo. Duplicitní podpis na výzvě nemohl stěžovatelce přivodit žádnou újmu, výzva ze dne 6. 4. 2012 se navíc týkala kontroly daně z přidané hodnoty. U daně z příjmů šlo o výzvu ze dne 27. 3. 2012, pro kterou platí tytéž závěry. Výzva nebyla obecná, ale obsahovala *i)* co bylo správcem daně v souvislosti s prováděnou kontrolou zjištěno, *ii)* co stěžovatelka doposud doložila a *iii)* v čem má správce daně pochybnosti.

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

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

IV. Závěr

[85] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[86] Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[87] Žalovaný měl ve věci plný úspěch, proto by mu soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovatelce, avšak jemu žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

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

V Brně dne 12. září 2018

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu