



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **NEST.HB spol. s r. o.**, se sídlem Žižkova 65, Havlíčkův Brod, zastoupena Mgr. Petrem Řehákem, advokátem se sídlem Domažlická 1256/1, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2018, č. j. 31 Af 51/2017 - 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 8. 2. 2017, č. j. 4832/17/5200-11434-701858, žalovaný změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 vydaný Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) dne 14. 9. 2015, č. j. 1409587/15/2903-50522-608480, tak, že snížil výši doměřené daně z částky 2 989 080 Kč na částku 1 089 080 Kč a výši sděleného penále z částky 597 816 Kč na částku 217 816 Kč.

[2] Důvodem doměření daně bylo zejména neunesení důkazního břemene ohledně faktické realizace vybraných plnění při provádění stavebních zakázek v roce 2011.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné. Žalovaný rekapituloval průběh daňového řízení i jeho výsledky jak souhrnně, tak při vypořádání odvolacích námitek k jednotlivým kontrolním zjištěním. Žalobkyně neoznačila, kterými jejími konkrétními odvolacími námitkami se žalovaný nezabýval. Z jeho rozhodnutí je však zřejmá jeho reakce na jednotlivé body (kontrolní zjištění), jichž se odvolání týkalo. Ke každému připojil ucelenou argumentaci.

[4] Ke zbývajícím žalobním tvrzením krajský soud předeslal, že se mohl zabývat jen těmi, která mají skutečně povahu žalobních bodů, tj. z nichž je patrné, z jakých právních a skutkových důvodů napadají rozhodnutí žalovaného. Stranou tak ponechal konstatování žalobkyně, která byla bezobsažná, neurčitá nebo zcela nesrozumitelná. Za řádné žalobní námitky nepovažoval ani doslovnou citaci textu odvolání a námitky směřující výlučně proti postupu a závěrům správce daně, které byly vypořádány v žalovaném rozhodnutí. Krajský soud rovněž upozornil na to, že na obecně formulované námitky mohl reagovat pouze srovnatelnou mírou obecnosti, neboť není jeho úkolem dotvářet za žalobkyni znění žalobních námitek.

[5] Nepřisvědčil, že došlo k namítanému porušení § 87 daňového řádu, neboť správce daně při zahájení daňové kontroly vymezil její rozsah a předmět. Zákon ani judikatura mu neukládají povinnost sdělit rovněž důvody a pohnutky k jejímu zahájení. Rovněž správcem daně vydané výzvy dostojí na ně kladeným požadavkům. Jsou srozumitelné, konkrétní a požadují doložení skutečností, které tvrdila sama žalobkyně. Jejich požadavky nelze označit za nijak přemrštěné. Žalobkyně byla řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a bylo jí umožněno se vyjádřit jak k tomuto výsledku, tak i k jeho doplnění. Prokazatelně s ní byla projednána i zpráva o daňové kontrole. Také v odvolacím řízení byla řádně seznámena se zjištěnými skutečnostmi, k nimž podala vyjádření. Ze správního spisu je zřejmé, že důkazní prostředky byly předkládány, opatřovány a hodnoceny postupně. Nic tak nenasvědčuje tvrzené teorii o předem připravené „vyšetřovací verzi“, které měl být přizpůsoben celý průběh důkazního řízení. Soud nemohl blíže přezkoumat správnost úvah správních orgánů s ohledem na absenci konkrétních žalobních námitek, které by tato pochybení konkrétně označovaly.

[6] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, že správce daně neprokázal, že by účetní doklady žalobkyně byly neprůkazné či nesprávné. Přestože k prokázání svých tvrzení předložila řadu důkazních prostředků, správní orgány vznesly dostatečně konkrétní pochybnosti o jejich průkaznosti a své závěry podpořily předložením jiných, z vlastní činnosti získaných důkazů. Tyto pochybnosti se opíraly o rozpory mezi obsahem faktur či tvrzeními žalobkyně a skutečnostmi zjištěnými při provedených místních šetřeních či dožádáním jiných správních orgánů. Skutečnost, že bankovní účty, na které žalobkyně provedla úhrady, nebyly v dispozici tvrzených dodavatelů, přitom představovala pouze jednu z řady indicií. Stejně tak stavební deníky. V souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) tak bylo na žalobkyni, aby prokázala faktickou realizaci přijatých plnění. K tomu nepostačuje obecné tvrzení, že uplatňované náklady sloužily na dosažení, zajištění a

pokračování

udržení zdanitelných příjmů. Označily-li správní orgány konkrétní pochybnosti, měla na ně žalobkyně reagovat a nespolehat se na to, že předložení smluv uzavřených s údajnými dodavateli, faktur, resp. dokladů o jejich úhradě bude bez dalšího dostačující k vyslovení závěru, že deklarované plnění bylo fakticky provedeno. Žalobkyně pochybnosti správce daně nevyvrátila a uskutečnění plnění tak, jak bylo deklarováno v předložených listinách, neprokázala.

III.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že krajský soud využil tvrzené obecnosti žaloby k tomu, aby se vyhnul řešení merita věci. Přestože se vyjádřil, že se bude zabývat odvolacími námitkami citovanými v žalobě, toliko konstatoval jejich obecnost a ztotožnil se s hodnocením žalovaného. Stěžovatelka setrvává na tom, že v daňovém řízení unesla své důkazní břemeno tím, že předložila účetnictví a prokázala výdaje tam zachycené. Pochybnosti správce daně o nesouladu účetnictví se skutečností nebyly relevantní, protože ve většině případů vycházely z nesplnění povinností třetích osob, jejich nekontaktnosti, případně z toho, že úhrada některých sporných dokladů byla provedena na bankovní účty, které těmto osobám nepatřily. Za této situace na ni důkazní břemeno nepřešlo zpět, přesto však nabídla další důkazní prostředky. Správce daně, žalovaný i krajský soud pominuli, že sporná plnění byla subdodávkami, odměnami za zprostředkování či náklady na ostrahu stavebních akcí, které stěžovatelka skutečně realizovala, vyfakturovala a z nich plynoucí příjem řádně zdanila. V této situaci si tedy měli logicky klást otázku, jak byly stavební práce reálně provedeny a jaké náklady na ně byly vynaloženy. Napadený rozsudek považuje za nezákonný a nepřezkoumatelný, a proto navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu.

IV.

[8] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž se plně ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a s tím, že se věcí zabýval pouze v mezích žalobních bodů a ve srovnatelné míře obecnosti. Reakce soudu na zopakované námitky z odvolání byla adekvátní tomu, že žalobní body mají primárně směřovat proti závěrům odvolacího orgánu. Krajský soud se podrobně zabýval přenosem důkazního břemene mezi správcem daně a stěžovatelkou a správně uvedl, že správce daně své důkazní břemeno na rozdíl od stěžovatelky unesl. Jeho pochybnosti vyplývaly z celé řady indicií, nikoli pouze z toho, že dodavatelé stěžovatelky neplnili své povinnosti. Důkazy předložené stěžovatelkou tyto pochybnosti nevyvrátily a splnění podmínek § 24 odst. 1 ZDP neprokázaly. Jestliže nebyla prokázána samotná fakticita plnění, je jejich případná souvislost s příjmy stěžovatelky irelevantní. Stěžovatelka nebyla nucena prokazovat skutečnosti mimo její dispozici, ale to, že plnění skutečně realizovala deklarovaným způsobem. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že obsahově totožnou kasační stížností ve věci téže stěžovatelky se zabýval již v rozsudku ze dne 17. 10. 2019, č. j. 9 Afs 356/2018 - 50, v němž byl předmětem přezkumu doměrek na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2011, březen 2011, duben 2011, červen 2011, říjen 2011 a prosinec 2011. Rovněž v této věci krajský soud vyhodnotil uplatněné žalobní námitky jako obecné a vypořádal je ve stejné rovině. Jak vyplývá z rozsudku krajského soudu v uvedené věci, obě žaloby byly formulovány zcela shodně (doslovná citace podaného odvolání, poté námitky směřující vůči procesnímu postupu správce daně a hodnocení důkazů bez vazby na konkrétní skutkové okolnosti následované opět toliko obecnými výtkami proti postupu žalovaného). Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod se odchýlit od závěrů vyřčených v rozsudku č. j. 9 Afs 356/2018 - 50.

[12] Podstatou nynější věci je posouzení, nakolik obecné byly námitky stěžovatelky uplatněné v žalobě. Krajský soud je totiž jako obecné vyhodnotil a věcí se zabýval pouze v míře tomu odpovídající, s čímž stěžovatelka nesouhlasí.

[13] Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. krajský soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Citované ustanovení s. ř. s. vyjadřuje jednu ze základních zásad správního soudnictví, tj. dispoziční zásadu. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Soudní přezkum rozhodnutí správních orgánů nepředstavuje nástroj ke všeobecné kontrole zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Jinými slovy, nevymezí-li žalobce srozumitelně a jednoznačně konkrétní skutkové či právní důvody tvrzené nezákonnosti nebo procesní vady správního aktu, ale toliko obecně poukazuje na rozpor postupu správních orgánů se zákonem, není povinností krajského soudu za žalobce spekulativně domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srovnej také rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní soud ověřil obsah žaloby podané v nynější věci a zcela se ztotožnil se závěry krajského soudu. Žaloba je sice obsáhlá (čítá 48 stran), obsahově však chudá: většina jejího textu je tvořena přepisem odvolání podaného proti dodatečnému platebnímu výměru (31 stran), citací jednotlivých ustanovení daňového řádu, související judikatury a reprodukováním jejích závěrů, to vše však bez jakékoliv konkrétní vazby na skutkové okolnosti projednávané věci. Na řadě míst rovněž bez rozlišení, že v projednávané věci se jedná o daň z příjmů, nikoliv o daň z přidané hodnoty. Ve vztahu ke svojí věci stěžovatelka dodává v podstatě pouze to, že pravidla, která vyjmenovává, byla porušena. Nepředložila

pokračování

však žádnou konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů žalovaného.

[15] Jakkoliv byla žaloba stěžovatelky těžko uchopitelná a velmi nepřehledně až chaoticky odůvodněna, identifikoval krajský soud v ní uplatněné žalobní body, přičemž tyto srozumitelně a přehledně vypořádal (viz výše provedená rekapitulace rozsudku). Jelikož stěžovatelka v žalobě nevznesla žádné *konkrétní* výhrady proti skutkovým závěrům daňových orgánů či proti jejich hodnocení shromážděných důkazních prostředků, nemohl krajský soud bez opory v žalobní argumentaci prověřovat správnost těchto závěrů, a věci se tak zabýval právě a pouze v míře odpovídající obsahu žaloby. Jeho rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť obecnost rozsudku krajského soudu je odrazem obecnosti samotné žaloby.

[16] Skutečnost, že stěžovatelka zahrnula do textu žaloby též své odvolání, na uvedeném nic nemění. Ze způsobu, jakým tak učinila, předně vůbec není zřejmé, že by odvolací námitky měly být součástí žalobních bodů. Jedná se o kompletní citaci podaného odvolání, což potvrzuje i uvozovací věta v žalobě: „*V odvolání bylo žalobkyní namítáno a uvedeno že, cituji*“ a zařazení do části žaloby (II. A.), jejíž součástí není nic jiného než tyto citace. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem a žalovaným zdůrazňuje, že žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty. Tento následek je o to silnější za situace, kdy v odvolacím řízení došlo ve větším rozsahu k doplňování dokazování, jako tomu bylo v posuzované věci. Soud se poté musí věnovat žalobcem uváděným skutečnostem pouze v míře jejich obecnosti (podobněji srovnej rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128).

[17] Stěžovatelce tak nelze přisvědčit, že krajský soud „*využil jím tvrzenou obecnost správní žaloby k tomu, aby se zcela vyhnul meritu věci a věcnou stránkou celé záležitosti se vůbec nezabýval*“, neboť to byla ona sama, kdo vymezením žalobních bodů (bez uvedení konkrétních výtek vůči správnosti skutkových závěrů žalovaného) určil rozsah přezkumu rozhodnutí žalovaného krajským soudem.

[18] Stěžovatelka se v kasační stížnosti soustředila na otázku, zda prokázala fakticitu plnění, na něž vynaložila sporné náklady. Ty z námitek, které nyní vyzdvihuje a ke kterým nebylo dle jejího názoru přihlédnuto, jsou však typickým příkladem toho, že prosté zopakování odvolání v žalobě nestačí. Její argumentace staví na izolovaném komentování dílčích pochybností správce daně a žalovaného, aniž by reflektovala odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jako celek.

[19] Žalovaný přitom popsal celou řadu důvodů, pro které stěžovatelkou předložené doklady nebyly dostatečné k prokázání uskutečnění sporných zdanitelných plnění; této otázky se týká stěžejní část napadeného rozhodnutí (viz jeho body [24] – [199] a jejich shrnutí v bodě 36 napadeného rozsudku). Nešlo pouze o nedodržování povinností ze strany dodavatelů stěžovatelky (nespolupráce se správcem daně, nepodávání daňových priznání, nehrazení daně) či o úhrady faktur na účty, které nebyly ve vlastnictví

konkrétního dodavatele. Pochybnosti byly založeny primárně na tom, že shromážděné důkazní prostředky byly v rozporu ohledně okolností uskutečnění jednotlivých plnění (jednalo se zejména o rozpory v datech uvedených v jednotlivých dokumentech, opakované nesprávné přiřazení sporných plnění k jednotlivým zakázkám, nesoulad mezi popisem náplně provedených prací a údaji zaznamenanými v rozpisech prací ve stavebním deníku, rozpory ve vysvětleních předložených samotnou stěžovatelkou, rozporná tvrzení ohledně předmětu fakturace), případně byly neurčité a nevypovídající a nebylo z nich možno ověřit, zda předmětné práce skutečně provedl deklarovaný subdodavatel (stavební deníky neobsahovaly informace, které práce prováděl konkrétní subdodavatel, čestná prohlášení vystavovaly osoby, které v rozhodné době nebyly statutárními orgány subdodavatelů, svědek nebyl schopen časově a věcně rozlišit plnění subdodavatelů, jeho tvrzení se rozcházela s obsahem ostatních dokladů včetně rozhodnutí stavebního úřadu a na upřesňující otázky odpovídal nejednoznačně a nekonkrétně, apod.) anebo z nich nebyla zřejmá žádná vazba ke kontrolovanému zdaňovacímu období (zprostředkovatelské služby od společnosti RIPOSADA s. r. o.). Stěžovatelce bylo vysvětleno, že ji nikdo nečiní odpovědnou za pochybení jejích dodavatelů. Skutečnost, že nebylo možné ověřit uskutečnění plnění u dodavatelů stěžovatelky nebo zjištění, že si tito dodavatelé neplní své povinnosti vůči správci daně, však legitimně mohly prohloubit pochybnosti správce daně a žalovaného (viz např. bod [145] napadeného rozhodnutí). Žalovaný také uvedl, že samotná realizace stavební akce automaticky neznamená prokázání uskutečnění konkrétních subdodávek v deklarovaném rozsahu a ceně (viz např. bod [88] či [160] jeho rozhodnutí). Jeho odůvodnění je logické a srozumitelné.

[20] Obecně lze konstatovat, že předložené důkazy musí být natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018 - 37). Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností. Bylo však na stěžovatelce, aby konkrétní výtky vůči hodnocení důkazů ze strany žalovaného vznesla v žalobě před krajským soudem. K unesení důkazního břemene nepostačuje prosté tvrzení, že k plnění určitě došlo a někdo jej poskytnout musel. K tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 11. 2013, č. j. 1 Afs 78/2013 - 88, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109, ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017 - 71, či ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017 - 34.

[21] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatelka svými kusými a obecnými žalobními námitkami nereagovala na odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud tedy postupoval v souladu se zákonem, když se její věci zabýval pouze poměrně obecně. Není ani pravda, že by žalovaný či krajský soud ignorovali některé ze stěžovatelčiných výtek. Podstatou její argumentace se řádně zabývaly, přičemž Nejvyšší správní soud se s jejich závěry ztotožňuje a jako takové je přebírá.

[22] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci

pokračování

plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. dubna 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu