



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Ivo Pospíšila a Michala Bobka v právní věci žalobce: **RPKM, s.r.o.**, se sídlem Chelčického 8, České Budějovice, zastoupen Mgr. Ing. Petrem Janů, advokátem se sídlem 28. října 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2020, č. j. 21182/20/5200-11433-706599, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 1. 2022, č. j. 63 Af 7/2020 - 76,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V řešené věci byla hlavním předmětem sporu skutečnost, zda Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) kladl na žalobce přehnané požadavky k prokázání jeho tvrzení ohledně daně z příjmu právnických osob. Správce daně u něj provedl daňovou kontrolu za zdaňovací období 2013 až 2015. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nákladů na pořízení strojů, školení pro strojvedoucí, poskytnutí reklamních služeb, pořízení jednotlivých počítačových prvků, ubytování, a především náklady, které se týkaly montážních a stavebních prací od různých subdodavatelů; na základě těchto zjištění vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období a současně mu uložil povinnost uhradit penále. Proti prvoinstančním

rozhodnutím podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce rozhodnutí o odvolání napadl žalobou podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

[3] Vyšel z předpokladu, že pokud daňový subjekt tvrdí určitou skutečnost, musí ji i náležitě prokázat, je poté na správci daně, aby vyvrátil věrohodnost, správnost či úplnost uplatněných důkazních prostředků, a v případě, že se mu to nepodaří, přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Tomu se však v tomto případě nepodařilo svá tvrzení mající vliv na daňovou povinnost prokázat. Krajský soud se ztotožnil se skutkovými zjištěními žalovaného, stejně tak i s jeho hodnocením a uzavřel, že žalobce důkazní břemeno neunesl a nepodařilo se mu rozptýlit pochybnosti správce daně o jeho daňových tvrzeních.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a také, že krajský soud převzal nesprávné hodnocení správního orgánu ohledně skutkového stavu, předložených důkazních prostředků a míry důkazního břemene, které tížilo daňový subjekt.

[5] Stěžovatel považoval napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný též proto, že se soud nevypořádal se žalobními námitkami o zásadním porušení základních zásad daňového řízení a správy daně, a současně pouze zopakoval názory žalovaného, aniž by uvedl jejich bližší hodnocení či odůvodnění.

[6] Dále namítl, že je to stát, kdo určuje podmínky na trhu železničního stavitelství, kde mimo jiné působí stěžovatel. Zhodnotil tak, že není spravedlivé, aby jedna složka státu určovala jeho fungování na trhu a druhá (správní orgán prvního stupně, potažmo žalovaný) jej za to trestala.

[7] Stěžovatel dále uvedl, že nad rámec zákonných požadavků učinil vše, co by po něm bylo možné spravedlivě požadovat k prokázání oprávněnosti uplatnění subdodávek pracovních sil. Správce daně nerespektoval zásadu, kterou Ústavní soud stanovil mj. ve svém nálezu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/2001, že zásah státu musí respektovat rovnováhu mezi jeho požadavky a ochranou práv jednotlivce, musí tedy existovat proporcionalita mezi použitými prostředky a sledovanými cíly.

[8] V tomto ohledu byl stěžovatel dále přesvědčen, že soud nevysvětlil, z jakého důvodu jednotlivým důkazům v daňovém řízení dal jinou váhu; v tomto smyslu upozornil zejména na hodnocení svědecké výpovědi Štefana Murgošeho nebo odmítnutí provedení důkazu fotografiemi, které správci daně předložil. Uzavřel, že navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[9] Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný v plném rozsahu ztotožnil s napadeným rozsudkem a s ohledem na výše uvedené navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost **není** důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud vždy posuzuje přezkoumatelnost rozhodnutí krajských soudů podle určitých kritérií. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud rozhodovací důvody na skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek kasačního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud soud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Touto optikou bude tedy Nejvyšší správní soud posuzovat i nyní napadený rozsudek.

[13] Stěžovatel uvedl, že žalovaný porušil zásady správního řízení, protože dle něj ignoroval základní cíl své činnosti, kterým je správné zjištění a stanovení daně; místo toho na stěžovatele fakticky aplikoval daň, která se blíží dani z obratu, nikoliv ze zisku. Dále opomněl při svém hodnocení přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Krajský soud se v napadeném rozsudku nevypořádal s žalobními námitkami, které do této oblasti směřovaly.

[14] Nejvyšší správní soud v návaznosti na obsah kasační stížnosti úvodem konstatuje, že rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností. Z jeho odůvodnění je seznatelné, jaké důvody soud vedly k výroku o zamítnutí podané žaloby. Nepřezkoumatelnost nelze vnímat jako subjektivní představu o tom, jak měl krajský soud o podané žalobě rozhodnout. Jde o objektivní překážku, která by kasačnímu soudu bránila závěry krajského soudu řádně přezkoumat. Tuto překážku Nejvyšší správní soud neshledal.

[15] Krajský soud jasně a srozumitelně odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu správních soudů a zcela adresně přezkoumal jednotlivé úvahy uvedené v odůvodnění napadených rozhodnutí. Jedná se tak o srozumitelné a řádně odůvodněné rozhodnutí. Výše uvedené dokládá i skutečnost, že proti závěrům soudu stěžovatel obsáhle brojí v podané kasační stížnosti, z čehož lze jednoznačně dovodit, že si je vědom úvah, které krajský soud vedly ke konkrétním závěrům.

[16] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že námitky shodně vznesené v žalobě lze za určitých okolností vypořádat též odkazem na to, jakým způsobem byly vypořádány v napadeném rozhodnutí, a uvedením, že se orgán, který o námitkách rozhoduje, s takovým vypořádáním plně ztotožňuje.

[17] V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130 (publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud řešil naznačenou situaci ve vztahu k přezkoumatelnosti rozsudku Krajského soudu v Brně; žalobní a odvolací námitky se shodovaly a soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného. Takový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něj zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou. V nyní souzeném případě nadto soud v převážné většině reagoval na jednotlivé výtky uvedené v žalobě rovněž vlastní úvahou. V této souvislosti lze odkázat především na body 65 a následující napadeného rozsudku, kde soud podrobně rozvedl svá obecná právní východiska, která následně aplikoval na jednotlivé sporné skutečnosti.

[18] Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem kasační argumentace (srov. např. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či rovněž nálezy ÚS ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08). Těmto požadavkům krajský soud dostal.

[19] Následně Nejvyšší správní soud přistoupil k vypořádání samotných kasačních námitek. Nejvýraznějším akcentem kasační stížnosti je zejména nesouhlas stěžovatele s povinnostmi, které na něj správce daně kladl proto, aby mohl prokázat, že uplatnil daňově uznatelné výdaje oprávněně. Požadavkům, které lze na daňové subjekty klást, se věnoval již Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06: *„Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR).“*

[20] Princip proporcionality se promítl i do aktuálního znění zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), který v § 5 odst. 3 stanovuje, že: *„Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná*

pokračování

na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“ Je však třeba mít na paměti, že cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně, stejně tak jako její úhrada, jak stanovuje § 1 odst. 2; správce daně přitom dle § 5 odst. 1 postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy.

[21] Dle § 8 odst. 1 daňového řádu platí při správě daní i zásada volného hodnocení důkazů: „Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“ Současně dbá na to, „aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“, jak je uvedeno v jeho § 92 odst. 2. Dle jeho odst. 3 současně platí, že daňový subjekt tíží důkazní břemeno ohledně prokázání všech skutečností, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních; je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti, které mohou vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, a to dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, přeneše se opět na daňový subjekt, který musí prokázat soulad účetnictví a dalších důkazních materiálů se skutečností, tedy doložit, že přes vzniklé pochyby se sporná situace odehrála tak, jak je o ní účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS nebo ze dne 7. 6. 2018, čj. 8 Afs 216/2017 - 75).

[22] Kasační námitkou stěžovatel brojil proti postupu správce daně, který měl porušit zásadu proporcionality tím, že po něm požadoval důkazy k prokázání tvrzených skutečností nad rámec toho, co by po něm bylo spravedlivé požadovat. Konkrétně při tom upozornil pouze na hodnocení důkazu svědeckou výpovědí Štefana Murgoše, který byl subdodavatelem pracovní síly pro zakázky stěžovatele. Nejvyšší správní soud se bude proto bude zabývat pouze touto situací.

[23] Stěžovatel popsal, že Štefan Murgoš popřel ve výpovědi přijetí odměny za provedenou zakázku a zpochybnil i průběh plnění zakázky tak, jak jej popsal stěžovatel. Správce daně namísto toho, aby zahájil kontrolu u svědka Murgoše, učinil z jeho výpovědi stěžejní důkaz v nynějším řízení. Krajský soud poté rozhodl nesprávně, pokud tento postup aproboval a nezohlednil ani stěžovatelem doplnění fotografie z místa plnění příslušné zakázky.

[24] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j.: 478248/19/2201-62564-302677 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) důkladně popsal, jaké důkazy stěžovatel k prokázání svých tvrzení předložil, jejich hodnocení a své pochybnosti o nich. V souvislosti s řešeným dokladem č. PD 15, který vystavil Štefan Murgoš (faktura – daňový doklad č. 1-4/15, datum vystavení 14. 4. 2015), předmět fakturace: „provedení výměny betonových pražců v žst Tršnice dle soupisu prací.“ Ve výši 122 400 Kč správci daně stěžovatel doložil dne 24. 11. 2017 soupis skutečně provedených provedených prací ze dne 14. 4. 2015 a fakturu, kterou stěžovatel předložil svému odběrateli Metrostav a.s. Následně dne 12. 1. 2018 stěžovatel při ústním jednání předložil zajišťovací protokol o provedených stavebních pracích za měsíc říjen 2014 a položkový soupis prací. Správce daně vyzval Metrostav a.s. k předložení veškerých

smluvních vztahů se stěžovatelem, ten v reakci předložil smlouvu o dílo na provedení prací na stavbě „*Optimalizace trati Cheb (mimo) – státní hranice SRN, 1. stavba – 1. etapa*“ a faktury s položkovými soupisy prací.

[25] Mezi dokumentací, kterou předložil stěžovatel, a Metrostav a.s. shledal správce daně nesrovnalosti, jelikož daňový subjekt ve svém vyjádření uvedl, že proúčtoval práce provedené Štefanem Murgošem ve výnosové faktuře vystavené pro Metrostav a.s. ve výši 10 669 221 Kč, avšak dle fakturace a soupisu skutečně provedených prací Štefana Murgoše je uvedeno místo provedení prací v železniční stanici Tršnice, která se nenachází na trati Cheb – státní hranice Spolkové republiky Německo, kde měly být provedeny práce fakturované dokladem č. 49308 pro odběratele Metrostav a.s. Z písemností tak není zřejmé, jaké práce, kde, kdy, kdo a v jakém rozsahu prováděl.

Správce daně zároveň uvedl, že daňový subjekt zaúčtováním dokladu č. FD 15 od Štefana Murgoše ve výši 122 400 Kč, nerespektoval časovou a věcnou souvislost, neboť vystavenou fakturou pro Metrostav a.s. ve výši 10 669 221 Kč jsou účtovány práce provedené za měsíc říjen 2014, avšak subdodavatel Štefan Murgoš uvádí provedení prací ke dni 14. 4. 2015.

[26] Správce daně dále vyjádřil své pochybnosti o přítomnosti subdodavatele Štefana Murgoše a jeho spolupracovníků na místě provedení prací, jelikož stěžovatel nepředložil o této skutečnosti žádný zápis, pouze fotografie, na které odkazuje i v kasační stížnosti. Správce daně fotografie podrobil hodnocení z hlediska místa, kde byly pořízeny, a osob, které se na nich nacházely, aby ověřil jejich označení, které provedl sám stěžovatel. Pro posouzení místa využil internetové mapy a shledal, že místo zakázky zachycuje pouze jedna z předložených fotografií, další železniční stanici Tršnice nezachycují. K prokázání totožnosti osob na fotografiích správce daně měl sloužit výslech svědků; tvrzení stěžovatele však tímto prokázáno nebylo.

[27] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole také uvedl, že stěžovatel nepodložil svá tvrzení o nevěrohodnosti svědecké výpovědi Štefana Murgoše žádnými důkazními prostředky či návrhy na jejich provedení a uzavřel, že daňový subjekt neodstranil pochybnosti správce daně o zaúčtování částky 122 400 Kč do daňově uznatelných nákladů; neprokázal totiž, jaké konkrétní práce, v jakém rozsahu a na jakém konkrétním místě měl tvrzený subdodavatel provádět.

[28] Žalovaný se ztotožnil se závěry, které správce daně uvedl v protokolu o daňové kontrole. Krajský soud na tuto námitku stěžovatele zrekapituloval skutkový stav a potvrdil hodnocení správce daně. Současně uzavřel, že zákon neukládá povinnost „párovat“ subdodavatelům provedené práce s pracemi, které vyfakturoval daňový subjekt jeho odběratelům; je ale ovšem na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky pro prokázání svého tvrzení zvolí; pokud však tyto vzájemně nekorespondují, je logické, že důkazní břemeno, které jej ve vztahu k faktickému vynaložení deklarovaného nákladu tíží, neunesl.

[29] S tímto hodnocením krajského soudu se lze ztotožnit; správce daně obsáhle popsal, jakým způsobem stěžovatele vyzýval k doplnění skutečností, které by rozptýlily jeho pochyby o předestřených tvrzeních a v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a již citovanou judikaturou kasačního soudu (rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS nebo rozsudek č. j. 8 Afs 216/2017 - 75) přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatele, ten jej však neunesl, nepředložil dostatek relevantních důkazů.

pokračování

[30] K výpovědi svědka Štefana Murgoše Nejvyšší správní soud dále uvádí, že se správce daně snažil prokázat rozpornost mezi ní a tvrzením stěžovatele, výslechy dalších svědků a důkazními prostředky, které sám vyžádal od společnosti Metrostav a.s. Další daňové či jiné řízení vedené se Štefanem Murgošem není předmětem tohoto sporu. S předloženými fotografiemi se správce daně vypořádal řádně, ikdyž některé z nich nezohlednil, protože nezachycovaly místo plnění konkrétní zakázky; pochybnosti o nich se však stěžovatel nepokusil rozptýlit.

[31] Nelze se tak ztotožnit s námitkou stěžovatele, že v souladu se zásadou proporcionality předložil správci daně vše, co by po něm měl spravedlivě požadovat, naopak nepředložil dostatek důkazů, aby prokázal svá daňová tvrzení.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje jako na nespravedlnost skutečnosti, že jedna ze složek státu (Správa železnic) určuje způsob fungování stěžovatele a druhá složka státu (správce daně) jej za takové fungování trestá. Tuto problematiku vznesl už v žalobě, ale to však pouze obecným tvrzením o povaze jeho podnikatelské činnosti, kdy popisoval, jakému odvětví se věnuje. Na tuto nyní formulovanou námitku tak krajský soud nemohl reagovat, jedná se proto o nepřijatelnou námitku, neboť v žalobě nebyla řádně uplatněna (§ 104 odst. 4 s. ř. s.); kasační soud se jí proto nemůže věcně zabývat.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud neshledal přípustné kasační námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů její běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

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

V Brně dne 18. července 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu