



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **Z. N.**
bytem X
zastoupen daňovým poradcem Ing. Ladislavem Francem
sídlem Březnická 5565, 760 01 Zlín

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2022, č. j. 6933/22/5300-22444-713037

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu podání účastníků

1. Žalobce v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „daň“) za 4. čtvrtletí 2017 vykazoval nadměrný odpočet ve výši 166 090 Kč (oproti dani na výstupu ve výši 89 442 Kč uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu ve výši 255 532 Kč). Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění všech odpočtů daně dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), neboť Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

neprokázal, že zdanitelná plnění v podobě služeb uvedených na daňových dokladech vystavených obchodními korporacemi A. r. s. r. o. (čištění strojů), L. F. s. r. o. (pomocné nástrojářské práce a pomoc při obsluze obráběcího stroje) a T. s. r. o. (daňové a ekonomické poradenství) skutečně přijal a že je uskutečnili na nich deklarovaní dodavatelé. Nároky na odpočet daně z těchto daňových dokladů (ve výši 214 915 Kč) tudíž správce daně žalobci neuznal, a proto mu platebním výměrem ze dne 23. 2. 2021, č. j. 252004/21/3101-51523-806394 vyměřil daň ve výši 48 825 Kč. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a platební výměr potvrdil.

2. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Ke zpochybněným plněním od všech tří zmíněných dodavatelů žalobce shodně uvedl, že v průběhu daňové kontroly doložil listinné důkazy a byli vyslechnuti také svědci, kteří předmětná plnění realizovali. Dále odkázal na obsah písemností ze dne 24. 5. 2020, 28. 4. 2021 a 24. 8. 2021, jež nazval „dokazovacími listinami“, v nichž mají být uvedeny konkrétní argumenty v jeho prospěch. Žalovaný se podle žalobce s konkrétními skutečnostmi uvedenými v těchto listinách vypořádal velmi vágně a zcela shodně jako správce daně, tj. výtkou k žalobci, že na výzvy k odstranění pochybností reagoval jen tvrzeními, která neprokázal. Podle žalobce je přehlížení důkazních prostředků svědčících v jeho prospěch v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Z důvodů uváděných v dokazovacích listinách přešlo dle žalobce důkazní břemeno na správce daně, resp. na žalovaného. Dále namítl, že žalovaným zmiňovaná judikatura, podle níž postačuje, pokud se správní orgán vypořádá alespoň se základními námitkami účastníka, se dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 nevztahuje k daňovému právu. Závěrem namítl, že žalovaným byla porušena zásada ochrany práv nabytých v dobré víře, zakotvená v § 5 odst. 3 daňového řádu. Pro nerespektování zásady objektivního hodnocení důkazů a daňové neutrality ve smyslu Směrnice Rady 2006/112/ES je tak dle žalobce napadené rozhodnutí nezákonné a nepřezkoumatelné.
3. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby. Poukázal na nemožnost koncipovat žalobu jen jako odkaz na odvolací námitky a zopakoval důvody napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru přezkoumatelné a zákonné.

II. Posouzení věci krajským soudem

4. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 s. ř. s. rozhodl soud o věci bez jednání.
5. Žalobce založil svou žalobu na obecných frázích, odkazu na obsah několika podání, jež adresoval v daňovém řízení správci daně či žalovanému, a citacích ze zcela nepřiléhavé judikatury.
6. Krajskému soudu proto nezbyvá než v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu konstatovat, že § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k němu a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Žalobce je povinen popsat, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

se má jednat o nezákonnosti [viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS].

7. V uvedeném rozsudku také rozšířený senát zdůraznil, že se v žalobě nelze obecně odvolávat na obsah podání ve správním řízení. Právě to ale žalobce v posuzované věci učinil. Uvedl, že se k věci vyjádřil v podání ze dne 24. 5. 2020, tj. ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, v podání ze dne 28. 4. 2021, tj. v doplnění blanketního odvolání, a v podání ze dne 24. 8. 2021, tj. v druhém doplnění odvolání, přičemž s ohledem na podrobnost argumentace v těchto podáních uvedené, nepovažuje za vhodné tuto do žaloby opisovat. K něčemu takovému by však krajský soud žalobce rozhodně nenutil, avšak nikoli proto, že by byl text žaloby velmi dlouhý, nýbrž proto, že s vyjádřením daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění se má vypořádat správce daně a s odvolacími námitkami žalovaný, a tudíž by ani s doslovným přepisem obsahu uvedených podání do žaloby nepochodil. Žaloba totiž musí napadat rozhodnutí žalovaného, nikoliv rozhodnutí prvostupňového správce daně. Žalobce měla proto v žalobě srozumitelně a konkrétně vysvětlit, v čem je rozhodnutí žalovaného nesprávné, s jakými konkrétními odvolacími argumenty se žalovaný nevypořádal, či vypořádal „vágně“ (což mohla učinit i odkazem na konkrétní odvolací námitku, či konkrétně označenou pasáž odvolání, nikoli však na celý text doplnění odvolání), jaké konkrétní důkazy vyhodnotil žalovaný nesprávně a jaké opominul. Pouze obecně odkázat na odvolání, resp. jeho doplnění, či jiné podání učiněné v řízení před správním orgánem ale nelze. V žalobě rozhodně nestačí jen tvrdit, že se žalovaný s něčím nevypořádal (aniž je vysvětleno, s čím), konstatovat, že žalovaný shodně se správcem daně označil tvrzení žalobkyně za neprokázaná, aniž by žalobkyně uvedla, který z důkazů svědčících v její prospěch správce daně a žalovaný přehlédli či záměrně opomenuli, či deklarovat své přesvědčení o tom, že na správce daně, resp. žalovaného přešlo důkazní břemeno s tím, že důvody k tomuto přesvědčení žalobce má soud nalézt v uvedených třech podáních.
8. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval obecná žalobní tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, a přebíral by naopak funkci žalobcovy advokáta (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32). Bylo by v rozporu s dispoziční zásadou, již je soudní řízení správní ovládáno (viz § 75 odst. 2 s. ř. s.), kdyby namísto žalobce nalézal konkrétní důvody nezákonnosti či konkrétní dopady do jeho práv soud a na základě zcela obecných výtek prováděl všeobsahující přezkum věci (viz v rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Azs 244/2004-49. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu není pokračováním správního řízení. Jde o originární soudní přezkum správního rozhodnutí, kde žalobce musí vymezit důvody, proč je rozhodnutí žalovaného správního orgánu nezákonné. Pokud by judikatura akceptovala pouhý odkaz na procesní úkony ve správním řízení, učinila by ze soudního řízení jen pokračování řízení správního. Tím by však byla narušena koncepce správního soudnictví, jak ji vymezuje soudní řád správní.
9. Soud proto, v duchu výše vyjevených judikатурních závěrů, pouze konstatuje, že žalobcem uvedená pochybení v napadeném rozhodnutí nenalezl. Žalovaný napadené rozhodnutí strukturoval tak, že nejprve v jeho části IV. (str. 6 až 20) obsáhle popsal, jaká zjištění o faktickém uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od každého ze tří výše uvedených dodavatelů správce daně učinil, z jakých zjištění a výsledků průběžného hodnocení Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

důkazních prostředků u něj vyvstaly důvodné pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a jakými tvrzeními a důkazními prostředky se je snažila žalobkyně rozptýlit. Následně vždy připojil i vlastní hodnocení těchto důkazních prostředků (viz odst. 42 až 44, odst. 60 a 61 a odst. 72 až 76 napadeného rozhodnutí) a svůj závěr, že tyto důkazní prostředky k rozptýlení uvedených pochybností správce daně nepostačily, a tudíž byl oprávněný závěr správce daně o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároků na odpočet daně dle § 72 a 73 ZDPH. Následně se žalovaný na str. 20 až 25 napadeného rozhodnutí, v odst. 84 až 107, vypořádal s odvolacími námitkami, a to zcela konkrétně a velmi podrobně, přičemž z ničeho nevyplývá, že by na jakoukoli odvolací námitku opomenul reagovat.

10. Tvrzení žalobce, že žalovaným zmiňovaný judikaturní závěr o absenci povinnosti reagovat na každou dílčí námitku odvolatele se nevztahuje k daňovému právu, je mylné. Žalobce tak zřetelně reagoval v žalobě na citaci uvedenou žalovaným v úvodu odst. 84 napadeného rozhodnutí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130 (pozn. žalovaný pouze nesprávně uvedl, že se daný rozsudek nacházel na č. l. 13). Jak již totiž samotná spisová značka napovídá označením rejstříku „Afs“ (minimálně zástupci žalobkyně, který je daňovým poradcem), byl citovaný závěr vysloven právě ve věci finanční, konkrétně daňové.
11. Přesně Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl: *„Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.“*
12. Uvedený závěr týkající požadavků na rozsah reakce na konkrétní námitky účastníka řízení se tedy týká všech orgánů veřejné moci, tj. správních orgánů i orgánů moci soudní, přičemž z žalobcem citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/06 neplyne opak. Tento náleze se dokonce řešené problematiky, tj. dostatečnosti vypořádání se s odvolacími námitkami, vůbec, a to ani okrajově nedotýká.
13. Zcela obecné je také konstatování žalobce v žalobě, že napadené rozhodnutí odporuje zásadě daňové neutrality ve smyslu Směrnice Rady 2006/112/ES. Soud nemůže za žalobce tuto námitku nijak domýšlet, a tudíž na ni ani nemůže nijak reagovat. Odkazuje tak žalobce alespoň na body 27 až 29 vyjádření žalovaného k žalobě, kde se žalovaný snažil pochopit, co konkrétně má žalobce na mysli, a logicky a věcně správně se s takto uchopenou námitkou vypořádal.
14. Závěr o obecnosti žalobního bodu, jenž neumožňuje soudu jinou než stejně obecnou reakci, platí i pro poslední námitku. Žalobce má sice pravdu, že zásada přiměřenosti a zdrženlivosti, formulovaná v § 5 odst. 3 daňového řádu tak, že *„správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)* v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, zahrnuje i povinnost správce daně šetřit práva nabytá v dobré víře, avšak žalobce v žalobě vůbec toto ustanovení na posuzovaný případ neaplikoval, tudíž není vůbec zřejmé, jaké dobré víry (v co) se vlastně dovolává. Citace z nálezů Ústavního soudu sp. zn. IV. US 29/05 v souvislosti s touto námitkou pak byla opět zcela mimoběžná, neboť se tento nálezný týkal zcela jiné problematiky.

III. Závěr a náklady řízení

15. Jelikož neshledal krajský soud žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
16. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 7. září 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu