



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **sanex cz s.r.o.**, se sídlem Španělská 742/6, Praha 2, zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2022, č. j. 16 Af 3/2020-41,

t a k t o :

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

## O d ů v o d n ě n í :

## I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 5. 2018 doměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) žalobkyni za zdaňovací období od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2013 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 320 310 Kč. Vydání dodatečného platebního výměru předcházela daňová kontrola, zahájená dne 9. 12. 2015, jejímž výsledkem bylo vyloučení daňové uznatelnosti nákladů na stavební a obdobné práce, které měly žalobkyni poskytnout dodavatelé DC-STAV.TRANS.PACK. s. r. o. (dále též „DC-STAV“) a SVS - DC s. r. o. (dále též „SVS-DC“), a na pronájem strojů od dodavatele ŠROTMET s. r. o. Podle správce daně žalobkyně neprokázala faktickou realizaci těchto prací a služeb deklarovaným způsobem.

[2] Žalobkyně napadla dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 11. 2019 zamítl. Žalovaný vycházel v rozhodnutí o odvolání z toho, že žalobkyně vznesla konkrétní odvolací námitky pouze ve vztahu k neuznaným nákladům na práce od dodavatele DC-STAV týkající se stavebních akcí Přeštice (ve výši 2 923 334 Kč) a Vyrtých (ve výši 2 570 000 Kč).

## II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Soud neshledal důvodnou námitku, že se žalovaný nevypořádal s odvoláním v celém rozsahu. Ačkoliv žalobkyně v odvolání uvedla, že napadá dodatečný platební výměr v celém rozsahu pro jeho nezákonnost, respektive vady řízení, ve vztahu ke stavebním pracím od dodavatele SVS-DC nespécifikovala žádné skutkové a právní důvody, proč považuje dodatečný platební výměr v části týkající se těchto stavebních akcí (konkrétně Děčín, Česká Lípa, Ústí nad Labem, Teplice, Štěchovice, Linie VVN a TR Litvínov) za nezákonný. Žalovaný proto postupoval plně v souladu s § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pokud vypořádal pouze konkrétní odvolací námitky a neposuzoval zákonnost dodatečného platebního výměru ze všech možných hledisek. Podle krajského soudu nelze jako odvolací námitku hodnotit větu: „*K samotné akci uvedené pod bodem 3) správce daně navíc uvádí, že se jednalo o přijetí služeb poskytnutých nekontaktním daňovým subjektem SVS-DC s.r.o.*“ Neobsahuje totiž žádnou vlastní argumentaci žalobkyně, nýbrž pouze shrnutí závěru správce daně. Dále se krajský soud zabýval námitkou, v níž žalobkyně žalovanému vytýkala nesprávnost závěru o problematické věrohodnosti tvrzení daňového subjektu. Zdůraznil, že žalovaný považoval tvrzení jednatele žalobkyně za irelevantní, proti čemuž žalobkyně nijak nebrojí. K tomu připomněl, že správce daně požadoval prokázat faktickou realizaci deklarovaných plnění s ohledem na jeho poznatky o deklarovaném dodavateli. Pochybnosti stran dodavatele přitom krajský soud shledal důvodnými a srozumitelně formulovanými. Důkazní břemeno ve vztahu k daným nákladům tedy přešlo v souladu se zákonem na žalobkyni. Její tvrzení, že jednatel byl fyzicky přítomen na stavbách a zúčastnil se jednání a kontroly provedených prací, ovšem nikterak neosvědčuje rozsah a průběh stavebních prací. Krajský soud s odkazem na judikaturu dodal, že vyjádření jednatele žalobkyně nelze považovat za svědeckou výpověď. S ohledem na to, že vyjádření jednatele nebylo způsobilé prokázat průběh stavebních prací, považoval krajský soud za nadbytečné, zabývat se obecným tvrzením žalovaného o nižší věrohodnosti či objektivnosti vyjádření (vlastního tvrzení) daňového subjektu. Toto obecné tvrzení nemohlo založit vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

## III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou formálně opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka v části II. kasační stížnosti rekapitulovala výsledek daňového řízení a dále doslovně zopakovala žalobní námitky. V následující části (III.) odcitovala závěry krajského soudu a v části IV. se proti těmto závěrům vyslovila. Konkrétně namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku rozsahu jejího odvolání. Jednak krajský soud v této souvislosti odkázal na nesprávné ustanovení zákona [§ 102 odst. 1 písm. e) namísto § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu, přičemž náležitosti odvolání obsahuje § 112 odst. 1 písm. d) téhož zákona], ale především je z obsahu odvolání zřejmé a seznatelné, že stěžovatelka napadla rozhodnutí v celém rozsahu doměřeného základu daně. Odvolání se tedy týkalo všech akcí a v tomto rozsahu je měl žalovaný přezkoumat. Podle stěžovatelky je povinností žalovaného přezkoumat odvolání bez ohledu na míru konkrétnosti důvodů. I obecné důvody nepochybně splňují náležitost odvolání podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Pokud by podané odvolání

pokračování

neobsahovalo důvody, nepochybně by ji správce daně vyzval k jejich doplnění. Podle stěžovatelky krajský soud dále nesprávně uvedl, že se v odvolání nezmínila o dodavateli SVS-DC. Sám krajský soud přitom citoval příslušnou větu odvolání, v níž se o dodavateli zmínila. Za nesprávný označila rovněž postup krajského soudu, který se pro nadbytečnost nezabýval tvrzením žalovaného o nižší věrohodnosti či objektivnosti jejího vyjádření. V kontextu rozhodnutí žalovaného se nejednalo o nadbytečné tvrzení. Názor žalovaného, že vyjádření daňového subjektu je problematické z hlediska věrohodnosti, je totiž jediným důvodem, pro závěr o nezpůsobilosti vyjádření prokázat průběh stavebních prací. Za této situace krajský soud nemohl dospět k závěru, že vyjádření neprokazuje provedení prací na akcích Vyrtych a Přestice deklarovaným způsobem. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s posouzením krajského soudu. Odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na spisový materiál. V otázce rozsahu odvolání přisvědčil stěžovatelce, že krajský soud odkázal na špatné ustanovení daňového řádu. Šlo však o zřejmou chybu v psaní, která nemůže způsobit nezákonnost rozsudku krajského soudu. Dodal, že stěžovatelkou uvedené důvody odvolání se netýkaly všech akcí a pokud by za této situace přezkoumával dodatečný platební výměr v celém rozsahu, postupoval by mimo rámec konkrétních odvolacích námitek. Konstatování, že „*výměr je napadán v plném rozsahu*“ pak nesplňuje podmínky § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Na druhou stranu odvolání konkrétní námitky k části akcí obsahovalo, a proto nebyl správce daně povinen stěžovatelku vyzvat k jeho doplnění. Co se týče zmínky o dodavateli SVS-DC, pak stěžovatelka závěry krajského soudu o absenci odvolací námitky ani nespornuje. Námitka stěžovatelky související s vyjádřením jednatele se podle žalovaného míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Ten považoval za nadbytečné hodnotit obecné tvrzení žalovaného o věrohodnosti vyjádření stěžovatelky, nikoliv samotné vyjádření jejího jednatele, že byl přítomen na akci Vyrtych a Přestice. Žalovaný závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### V.

[6] 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 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Úvodem Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Jak konstatoval v rozsudku ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29, kasačnímu soudu „*nepřísluší v kasačním řízení přezkoumávat opětovně rozhodnutí žalovaného v rozsahu přezkumu provedeného krajským soudem. Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti ob stojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují*

*obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).“ V rozsudku ze dne 20. 10. 2016, č. j. 5 As 213/2015-38, pak kasační soud připomněl, že „[s]oudní ochrana veřejných subjektivních práv stěžovatelky byla poskytnuta již individuálním projednáním její věci krajským soudem. Důvody kasační stížnosti se proto musí odvíjet zejména od tvrzeného pochybení krajského soudu, který se měl vadným, resp. nezákonným způsobem vypořádat s žalobními námitkami směřujícími proti rozhodnutí žalovaného a jeho předsedy. Jinými slovy, stěžovatelka je povinna tvrdit některý z důvodů podle § 103 odst. 1 s. ř. s., které se týkají řízení vedeného krajským soudem anebo rozhodnutí krajského soudu, nikoliv samotného rozhodnutí žalovaného či jeho předsedy. Nelze pouze zopakovat žalobní námitky, resp. argumentaci uplatněnou před žalovaným (...).“ Stěžovatel je tedy povinen v kasační stížnosti uvést konkrétní argumentaci (skutkové a právní důvody), pro které zpochybňuje závěry vyslovené právě v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012-64, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38).*

[9] Nejvyšší správní soud se proto nemůže věcně zabývat námitkami uvedenými v části II. kasační stížnosti, protože se jedná o prosté doslovné překopírování textu žaloby bez jakékoliv reflexe závěrů krajského soudu. Taková argumentace nesplňuje zákonné požadavky na kasační stížnost, a není proto projednatelná (např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, č. j. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze dne 14. 6. 2016, č. j. 1 As 271/2015-36; dále rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40).

[10] Proti posouzení krajského soudu se stěžovatelka konkrétně vyslovila pouze v části IV. kasační stížnosti. Napadla především jeho závěr, že žalovaný postupoval správně, pokud nepřezkoumal dodatečný platební výměr v celém rozsahu.

[11] Stěžovatelka upozornila mimo jiné na to, že krajský soud odkázal na nesprávné ustanovení daňového řádu. To je pravda. Uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí (zde dodatečného platebního výměru), upravuje skutečně § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu, nikoliv krajským soudem uváděný § 102 odst. 1 písm. e). Ten však v příslušné části napadeného rozsudku stěžovatelce pouze vysvětlil, že rozsah přezkumu žalovaného nemohl být stanoven jejím obecným sdělením, že rozhodnutí správce daně napadá v plném rozsahu, ale jednoznačným specifikováním skutkových a právních důvodů zakládajících jeho nezákonnost. Krajský soud přitom rovněž vysvětlil, proč podle něj stěžovatelka této povinnosti nedostála, pakliže zamýšlela napadnout rozhodnutí správce v plném rozsahu neuznaných nákladů. Jeho odkaz na § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu tak představoval zřejmou písařskou chybu, která neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

pokračování

[12] Námitka týkající se rozsahu odvolání se neobejde bez krátké rekapitulace řízení před správcem daně. Správci daně v daňové kontrole vznikly pochybnosti mimo jiné stran uplatněných nákladů na práce od dodavatele DC-STAV na akcích Přeštice a Vyrtych. U obou akcí byly stavební práce řešeny v (sub)dodavatelských řetězcích, přičemž správce daně označil časové nesrovnalosti v souvislosti s fakturací provedených prací. U akce Přeštice poukázal na to, že stěžovatelka fakturovala práce svému odběrateli téměř o měsíc dříve, než ji byly fakturovány od DC-STAV. V případě akce Vyrtych pak správce daně shledal nesrovnalosti v tvrzeném období pořízení a provedení prací, neboť faktury DC-STAV jakožto prvního článku řetězce byly vydány k období únor-březen 2013, zatímco u konečného odběratele k období září-říjen 2012. Ze stavebního a montážního deníku k akci Vyrtych dále nevyplývalo, že by se DC-STAV na pracích jakkoliv podílela, k akci Přeštice deník nebyl přes výzvu správce daně předložen. Prověřováním bankovního účtu DC-STAV správce daně zjistil, že v roce 2012 na účet nepřišly žádné platby a v roce 2013 sice přicházely, ale byly bezprostředně vybírány. Listinné důkazy předložené na počátku daňové kontroly proto správce daně vyhodnotil jako nedostatečné k prokázání provedení prací na těchto akcích deklarovaným způsobem.

[13] V průběhu daňové kontroly doložil jednatel stěžovatelky k časovým nesrovnalostem u akce Vyrtych vyjádření, které správce daně vyhodnotil jako neprůkazné, neboť nebylo podloženo důkazními prostředky a současně podle něj stěžovatelka postupovala při vystavování dokladů v rozporu s pravidly uvedenými v zákoně č. 56/1991 Sb., o účetnictví, a v zákoně č. 254/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Neprůkazným správce daně rovněž shledal vyjádření jednatele stěžovatelky o jeho přítomnosti na akcích Vyrtych a Přeštice, neboť se podle něj jednalo o prosté konstatování bez vypovídací schopnosti.

[14] Správce daně dále provedl několik svědeckých výpovědí. Z výpovědi svědka Jana Šperla (člen představenstva třetího článku řetězce, S.I.D. Plzeň, a. s.) podle něj vyplynulo, že svědek dojížděl pravidelně jako stavbyvedoucí na akci Vyrtych a nebyli mu známi žádní dodavatelé stěžovatelky. Za stavebního mistra považoval J. H., který se účastnil akce Vyrtych za stěžovatelku. Svědek Radek Paulík (jednatel DC-STAV) pak potvrdil provedení prací na akcích Vyrtych a Přeštice s tím, že tyto fakticky prováděla společnost „Gorol z Liberce“, avšak tu nedovedl blíže identifikovat. Sdělil, že svá tvrzení nemůže důkazně položit, neboť DC-STAV prodal a předal veškeré doklady, přičemž nevěděl, komu společnost prodal a u jakého notáře byl prodej proveden. Přislíbil doplnění informací, k čemuž nedošlo. Správce daně odmítl provést (opakovaný) výslech svědka J. H. ve věci akce Vyrtych, neboť ten byl již vyslechnut k prokázání stavebních prací na akci Labe a návrh shledal účelovým prodloužením daňového řízení.

[15] Tyto úvahy pak správce daně vtělil do zprávy o daňové kontrole, která se považuje za odůvodnění následně vydaného dodatečného platebního výměru.

[16] Stěžovatelka v doplnění původně blanketního odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nejprve rekapituluje výsledek daňové kontroly a důvody, pro které správce daně neuznal uplatněné náklady. Dále v pasáži označené „K Akci Vyrtych“ shrnuje důvody, pro které správce daně neprovedl výslech J. H. a nezohlednil repliku stěžovatelky obsahující vyjádření jejího jednatele, a dále rekapituluje hodnocení výpovědi Jana Šperla správcem daně. Následuje pasáž nadepsaná „K Akci Přeštice“, kde stěžovatelka opět rekapituluje hodnocení výpovědi Jana Šperla. Poté uvádí, že správce daně zjistil nesprávně

skutkový stav, neboť nesprávně hodnotil důkazní prostředky. Na to navazuje pasáž, kde stěžovatelka konkrétně správci daně vytýká, že se nevypořádal s vyjádřením jejího jednatele k časovým nesrovnalostem u akce Vyrtych. Konkrétně namítá, že nesrovnalosti byly logicky zdůvodněny, čímž byly pochybnosti správce daně vyvráceny. Dále stěžovatelka nesouhlasí se závěrem správce daně ohledně vypovídací hodnoty jejího vyjádření v replice, že její jednatel byl fyzicky přítomen na akcích Vyrtych a Přestice. Podle ní je toto vyjádření jako důkaz relevantní, neboť svědek Šperla přítomnost jednatele stěžovatelky potvrdil. Závěrem se vymezuje proti důvodům, pro které správce daně neprovedl výslech J. H. ve věci akce Vyrtych a opětovně navrhuje jeho svědeckou výpověď.

[17] Podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu je jednou z povinných náležitostí odvolání *uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí*. Podle § 112 odst. 2 daňového řádu, *obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů*.

[18] Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele*. Na citované navazuje odstavec třetí, podle kterého *vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří*.

[19] Rozsah přezkumu odvolacím orgánem (žalovaným) v daňovém řízení je tedy postaven na kombinaci zásady dispoziční a částečně i na principu revizním. Zásada dispoziční se projevuje v tom, že žalovaný, jakožto odvolací orgán, je povinen se zabývat všemi důvody, které stěžovatelka v odvolání uplatnila a nesmí je opomenout vypořádat. K částečnému principu reviznímu se pak v odborné literatuře uvádí, že *„odvolací orgán však není omezen rozsahem odvolacích důvodů, a rozhodnutí se tak může odchýlit od odvolatelem požadovaného rozhodnutí. Není však povinen přezkoumat z úřední povinnosti zákonnost rozhodnutí v celém rozsahu (jak tomu bylo např. ve správním řízení za účinnosti předchozího správního řádu), musí však zohlednit všechny nové skutečnosti, které v průběhu odvolacího řízení vyjdou najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je odvolatel v odvolání uplatnil.“* (Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Praha: Wolters Kluwers, 2011, komentář k § 114).

[20] Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že výše rekapitulované odvolání stěžovatelky jednoznačně obsahovalo odvolací námítky, a správci daně proto nevznikla povinnost vydat výzvu k doplnění odvolání podle § 112 odst. 2 daňového řádu. Odvolací námítky stěžovatelky se konkrétně týkaly nesprávnosti důvodů, pro které správce daně 1) neprovedl výslech J. H., 2) nezohlednil vyjádření jejího jednatele k časovým nesrovnalostem u akce Vyrtych a 3) nepřiznal vypovídací hodnotu jejímu vyjádření, že její jednatel byl fyzicky přítomen na akcích Vyrtych a Přestice. Tímto způsobem tedy stěžovatelka vymezila rozsah přezkumu žalovaným. Zřetelně jej omezila pouze na skutkové otázky týkající se akcí Vyrtych a Přestice, konkrétně na nesprávné hodnocení důkazů provedených k těmto dvěma akcím, respektive na nedostatečné zjištění skutkového stavu v důsledku neprovedení výslechu J. H. k akci Vyrtych.

pokračování

[21] K námitce stěžovatelky, že obecné důvody splňují náležitost odvolání podle § 112 písm. d) daňového řádu, což měl brát žalovaný v potaz při rozsahu jeho přezkumu, sděluje kasační soud následující. Jiné stavební akce než Vyrtych a Přestice stěžovatelka v odvolání zmínila pouze ve větě: *„K samotné akci uvedené pod bodem 3) správce daně navíc uvádí, že se jednalo o přijetí služeb poskytovaných nekontaktním daňovým subjektem SVS-DC s.r.o.“* Z uvedené věty a dále ze sdělení, že *„daňový subjekt napadá tento dodatečný platební výměr v celém rozsahu“* dovozuje, že se žalovaný měl zabývat i uznatelností nákladů za práce od poskytovatele SVS-DC. Věta uvedená na prvním místě je nicméně toliko shrnutím závěru správce daně. Neobsahuje byť jen náznak jakéhokoliv důvodu, proč je daný závěr správce daně nesprávný. Krajský soud tedy nijak nepochybil, pokud k této větě uvedl, že nemá povahu odvolací námitky pro absenci jakékoliv vlastní argumentace stěžovatelky. Ostatně ani v kasační stížnosti stěžovatelka nikterak neozřejmuje, v čem měla odvolací námitka spočívat a jaké konkrétní odvolací důvody vznesla ve vztahu k akcím spojeným s dodavatelem SVS-DC.

[22] Sdělení, že daňový subjekt napadá dodatečný platební výměr v celém rozsahu, pak nelze považovat za jakýsi obecný důvod, který by snad měl vést žalovaného k provedení komplexního přezkumu napadeného rozhodnutí. Jakkoliv platí, že odvolací důvody mohou být uvedeny jen velmi stručně, musí být z předložených důvodů jasně patrná argumentace odvolatele vztahující se k napadenému rozhodnutí. K tomu Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 9 Afs 356/2017-45) uvedl, že: *„odvolací důvody mohou být uvedeny jen velmi stručně a povinností odvolatele není obecně podaný důvod ‘dopovědět’ či vysvětlit do všech možných detailů. Z předložených důvodů však musí být jasně patrná argumentace odvolatele vztahující se k napadenému rozhodnutí (tedy proč jej považuje za nezákonné). Odvolací orgán může přiměřeným způsobem odvolací důvody interpretovat v souladu s gramatickým vyjádřením odvolatele. Nesmí je však dovozovat mimo rámec gramatického znění odvolání, respektive za účastníka domýšlet obsah podání či mu přikládat jiný smysl.“* K akceptovatelnosti strohých odvolacích důvodů viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 4 Afs 143/2014-22.

[23] Z popsaného sdělení stěžovatelky o rozsahu odvolání však nelze ani s ohledem na předmět daného daňového řízení zjistit, proč stěžovatelka považuje rozhodnutí o doměření daně jako celek, respektive ve všech jeho závěrech, za nezákonné. Žalovaný by tak musel sám prakticky kompletně domýšlet skutkové a právní důvody ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. To není jeho úlohou. Mimo rámec vymezených odvolacích námitek může žalovaný vykročit tehdy, vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. K takové situaci v projednávané věci nedošlo, protože správce daně formuloval ke každé stavební akci zcela samostatné důvody pro neuznání konkrétních nákladů. Krajský soud tedy správně uzavřel, že žalovaný nepochybil, pokud přezkoumal dodatečný platební výměr pouze v mezích výše rekapitulovaných odvolacích důvodů.

[24] V souvislosti s poskytovatelem služby SVS-DC stěžovatelka dále namítá nesprávnost závěru krajského soudu, že se v odvolání o daném poskytovateli vůbec nezmiňuje. Námitka stěžovatelky však nereflektuje obsah napadeného rozsudku. Ačkoliv krajský soud uvedl, že se stěžovatelka o tomto poskytovateli nezmiňuje, vztáhl toto konstatování jasně ke svému závěru ohledně rozsahu přezkumu a ke skutečnosti, že odvolání postrádalo ve vztahu k tomuto dodavateli uvedení odvolacích důvodů. Jinými slovy, krajský soud stěžovatelce

jasně vysvětlil, že pokud chtěla brojit i proti závěru správce daně stran neuznání nákladů na práce od dodavatele SVS-DC, nestačilo se o něm zmínit v rámci rekapitulace závěrů správce daně, ale měla patřičně rozvést konkrétní argumenty, proč považuje rekapitulované závěry za věcně nesprávné (k tomu viz výše). S ohledem na obsah napadeného rozsudku je tak kasační námitka stěžovatelky mimoběžná.

[25] V poslední námitce stěžovatelka nesouhlasí s postupem krajského soudu, který považoval za nadbytečné zabývat se závěrem žalovaného o nižší věrohodnosti či objektivnosti vyjádření daňového subjektu s poukazem na jeho nedůležitost v kontextu rozhodnutí žalovaného. Podle stěžovatelky byl totiž tento závěr jediným důvodem, pro který žalovaný neosvědčil dané vyjádření jako důkaz o průběhu stavebních prací.

[26] Ani této námitce stěžovatelky nelze přisvědčit. Již krajský soud jí velmi podrobně vysvětlil, že důvod, pro který žalovaný neosvědčil její vyjádření jako důkaz, spočíval především v tom, že se dané vyjádření týkalo pouze přítomnosti jednatele stěžovatelky na akci Vyrtych a Přestice. Tuto skutečnost (přítomnost jednatele na stavbě, při jednáních a při kontrole provedených prací) však správce daně nijak nezpochybňoval. Samotná přítomnost jednatele stěžovatelky na stavbách nicméně podle žalovaného a krajského soudu nevypovídá nic o tom, že stavební práce, které uplatňovala stěžovatelka v nákladech, proběhly způsobem uvedeným na příslušných dokladech. Stěžovatelka se tedy mýlí, dovozuje-li v kasační stížnosti, že jediným důvodem pro neosvědčení vyjádření jako důkazu byla jeho (ne)věrohodnost. Krajský soud jí zcela jasně a srozumitelně vysvětlil, že on i žalovaný vyhodnotili vyjádření především jako irelevantní důkazní prostředek z hlediska prokazované skutečnosti (jeho obsah nebyl vůbec způsobilý prokázat skutečný průběh a rozsah stavebních prací, které měl provést deklarovaný dodavatel). Proti tomuto závěru přitom stěžovatelka v žalobě ani v kasační stížnosti žádné námitky nevznesla, neboť stále setrvává na svém (mylném) přesvědčení, že důvodem pro nezohlednění vyjádření byla pouze obecná úvaha žalovaného o vypovídací schopnosti tvrzení samotného daňového subjektu. Tuto úvahu však žalovaný zřetelně vyslovil nad rámec rozhodovacích důvodů (viz bod [85] rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný svou úvahu o vypovídací hodnotě tvrzení samotného daňového subjektu uvádí slovy „odhlédne-li od jeho výše rozebrané irelevantnosti (...)“). Kasační námitka je tedy s ohledem na obsah napadeného rozsudku rovněž mimoběžná.

[27] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost (v její přípustné části) nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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



pokračování

Lenka Krupičková  
předsedkyně senátu