



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **VOKIROSS s.r.o.**, IČO: 293 55 168, se sídlem Marešova 643/6, Praha 9, zast. Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem, se sídlem Ždírec 99, Ždírec u Polné, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37451/19/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2021, č. j. 15 Af 40/2019 - 34,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*správce daně*“) ze dne 9. 1. 2019, č. j. 83065/19/2009-52525-109105, č. j. 83151/19/2009-52525-109105, č. j. 83576/19/2009-52525-109105, č. j. 83614/19/2009-52525-109105, č. j. 83653/19/2009-52525-109105, č. j. 83695/19/2009-52525-109105, č. j. 83744/19/2009-52525-109105 a č. j. 83812/19/2009-52525-109105 (dále též „*dodatečné platební výměry*“). Dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor 2016 až září 2016 a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, v níž nesouhlasila s tím, že by kromě faktur nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění tak, jak je uvedeno na daňových dokladech. Po celou dobu se správcem daně plně spolupracovala a reagovala na jeho výzvy k doložení veškerých dokladů. Je to především správce daně, který nese důkazní břemeno v celém řízení a je povinen hodnotit všechny důkazy samostatně a v jejich vzájemné souvislosti. Žalobkyně již v průběhu kontroly upozorňovala

na závěry vyplývající z rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, dle kterých hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově tak, že důkazy, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí a vyzdvihne ty, které jsou mu k tíži. Správce daně chybně aplikoval důkazní břemeno a nedostal svému důkaznímu břemenu prokázat pochybení na straně žalobkyně. Správce daně neoznačil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil předložené důkazy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

[3] Nesrovnalost ve smlouvě a faktické chování subjektů nemůže založit pochybnosti, neboť na vše uvedené se vztahuje smluvní volnost subjektů dané smlouvy. Žalobkyně obchodovala s firmou JAKATA TRADE často a dlouhodobě, součástí jejich smluvních vztahů jsou tak i jejich zvyky, na kterých žalobce a jeho obchodní partneři budují svůj vztah. Pokud skutečně plnění a formální díkce smlouvy zcela nekorelují, pak toto nemůže založit pochybnosti, neboť smlouva musí být vykládána a interpretována i na základě těchto zvyků, tudíž všem subjektům smluvního vztahu byly zcela jasné jejich práva a povinnosti. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění není zřejmé, proč byla svědecké výpovědi pana Janíčka přiznána nulová věrohodnost, přestože uvedl, že činnost probíhala tak, jak je uvedeno na dokladech. Nelze souhlasit se závěry žalovaného, že svědecká výpověď pana Janíčka je nekonkrétní, a tudíž ji nelze použít jako důkaz. Tato výpověď je konkrétní co do prokázání existence uskutečnění činnosti, ovšem to je žalovaným pomíjeno a jeho názor je vystavěn na negativních částech výpovědi, např. neschopnosti si vzpomenout na jména subdodavatelů. Správce daně při daňové kontrole iracionálně extrahoval negativní skutečnosti, kterými ospravedlnil své názory o neprokázání uskutečnění plnění. Pozitivní skutečnosti přehlédl nebo odmítl s poukazem, že je není možné brát v potaz, neboť se vážou ke skutečnostem, které nejsou prokázány. Tento stav je bludným kruhem, kdy žalobkyně neměla jakoukoliv možnost prokazovat pozitivní skutečnosti, neboť správce daně využíval skutečnosti vyplývající ze soukromého práva k aprobaci negativních závěrů.

[4] Městský soud nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalobkyně v žalobních námitkách neuvedla žádné konkrétní důvody, z nichž by měl vyplývat nezákonný postup správce daně. Ten ve výzvě řádně a přezkoumatelně popsal skutečnosti zakládající pochybnosti o faktickém přijetí uplatněných zdanitelných plnění žalobkyní. Žalobkyně existenci těchto skutečností nerozporovala ani nenamítala jejich nerelevantnost. Námitka, že správce daně neoznačil konkrétní skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, je ve světle zcela nekonkrétního žalobního tvrzení nedůvodná. Námitky, které žalobkyně v žalobě formulovala, jsou vystavěny na půdorysu velmi obecného charakteru, přičemž v podstatě kopírují odvolací námitky, s nimiž se žalovaný již vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Bylo na žalobkyni, aby vybrané závěry žalovaného konfrontovala s konkrétně specifikovanými skutkovými či právními okolnostmi, které dle jejího mínění vyvracejí či zásadně zpochybňují důvody, o něž žalovaný opřel napadené rozhodnutí. Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v odvolání, jak to učinila žalobkyně, a to také proto, že odvolací námitky obsahově směřovaly proti jinému rozhodnutí, než proti kterému směřovala žaloba.

[5] Nepodložená a blíže nespecifikovaná proklamace žalobkyně, že spolupracovala se správcem daně a reagovala na jeho výzvy, nemůže obstát vedle konkrétních skutkových a právních důvodů, které žalovaný vyložil v odůvodnění napadeného rozhodnutí a o které opřel závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní. To, že žalobkyně reagovala na výzvu správce daně a vedle původně předložených dokladů navrhla provedení dalších důkazních prostředků, samo o sobě neprokazuje oprávněnost uplatněného nároku na daňový odpočet. Žalovaný přitom v souladu s judikaturou správních soudů žalobkyni v rámci napadeného rozhodnutí vysvětlil princip přenosu důkazního břemene a jeho aplikaci na skutkový základ v projednávané věci. Odkaz žalobkyně na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, je nepřiléhavý

pokračování

nejen proto, že se týká daňového podvodu, ale i z toho důvodu, že z něj nevyplývá jakýkoli závěr použitelný v této věci. Správce daně ve výzvě náležitě specifikoval své pochybnosti o fakticitě přijetí zdanitelných plnění žalobkyní, čímž přenesl důkazní břemeno na žalobkyni. Jestliže žalobkyně rezignovala na konkrétní vyvrácení těch zjištění, které správce daně identifikoval ve výzvě a kterými zpochybnil jí předložené daňové doklady, nemůže se „spoléhat“ na to, že podrobný rozbor těchto skutečností za ni provede správní soud, a posoudí tak detailním a konkrétním způsobem důvodnost toliko obecné žalobní námitky.

[6] Soud nepřisvědčil ani námitce, v níž žalobkyně poukazovala na nutnost interpretovat obsah písemně uzavřených smluv s jejími dodavateli v intencích zvyklostí, které mezi sebou obchodní partneři budují. Předně žalobkyně ponechala i tuto námitku jen v obecné poloze, neboť nikterak nepopsala ani údajné zvyklosti, které si měli žalobkyně a její dodavatelé mezi sebou zavést, a na pozadí správcem daně zjištěných pochybností ani nerozvedla, jak se tyto zvyklosti měly promítnout do obchodních transakcí, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně. Nadto k existenci tvrzených obchodních zvyklostí žalobkyně nenabídla naprosto žádné důkazy. Podstatné je také to, že správce daně ve výzvě identifikoval i další pochybnosti, zejména chybějící podrobnější specifikaci předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti správce daně ničím nerozptýlila. Nedůvodná je i námitka, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč žalovaný, resp. správce daně nepřiznali svědecké výpovědi T. J. důkazní hodnotu. Žalobkyně především přehlíží skutečnost, že svědek T. J. vypovídal k jinému období, než je rozhodné zdaňovací období v této věci, přičemž k věci samé následně odmítl podat svědeckou výpověď s ohledem na zahájené trestní řízení. Z protokolu o výslechu tohoto svědka zároveň nevyplývá, že by svědek výslovně či nepřímo potvrdil průběh obchodní spolupráce se žalobkyní ve vztahu k posuzovaným přijatým zdanitelným plněním. Žalovaný naopak v napadeném rozhodnutí podrobně citoval pasáže z výpovědi svědka a k nim vyložil svou úvahu, z jakého důvodu tato svědecká výpověď není způsobilá prokázat faktické přijetí předmětných zdanitelných plnění žalobkyní. V tomto ohledu tedy nelze žalobkyni přisvědčit, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný v něm srozumitelně popsal důvody, které svědeckou výpověď T. J. vyloučily z okruhu relevantních důkazních prostředků. Proti těmto konkrétním důvodům žalobkyně v žalobě nikterak nebrojila a její námitka, že jednáním správce daně došlo k popření zásady materiální pravdy, zůstala opět jen v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Žalobkyni nebylo v průběhu daňového řízení upřeno právo předkládat důkazy na podporu svých tvrzení, přičemž skutečnost, že jí navržené důkazní prostředky postrádaly potřebnou sílu prokázat sporné skutečnosti, nemůže jít k tíži správce daně, který výzvou přenesl důkazní břemeno zpět na žalobkyni.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou spatřovala v tom, že se městský soud nevypořádal s námitkou obchodních zvyků a zvyklostí dodržovaných v daném odvětví. Přestože jsou individuální zvyky a obecně přijímané zvyklosti předmětem dokazování a hodnocení, soud se otázky bezformální novace nevěnoval. Ačkoliv tato námitka nemusí být pro řízení v důsledku významná, i přesto představuje námitku, kterou se měl a musel městský soud zabývat.

[8] Stěžovatelka v žalobě specifikovala skutečnosti, proti kterým žaloba směřovala, a tyto podrobila argumentaci opírající se o zákonná ustanovení nebo ustálenou judikaturu. Tato argumentace přitom dává druhé straně možnost ji vyvrátit protidůkazem. Stěžovatelka má za to, že se žalovaný chybně vypořádal s jejími námitkami, a proto je přednesla i v žalobě. Pokud správní orgán vadně posoudí námitky v odvolacím řízení, pak stěžovatelka nemusí hledat způsob pro alternativní vyjádření týchž námitek, které uvedla v řízení před správními orgány.

Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem soudu, že nepopsala zvyklosti, které si měli stěžovatelka a její dodavatelé mezi sebou zavést, neboť jedním ze zavedených zvyků, kterého se stěžovatelka v žalobě dovolávala, byla bezformálnost novace kontraktu.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka sice má právo uplatnit žalobní námitky v podobě stejné argumentace, jakou použila již v odvolání, nicméně pak musí počítat s tím, že soud nemusí hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž dospěl správní orgán a se kterými soud souhlasí. Stěžovatelkou uváděný zvyk bezformální novace kontraktu nevypovídá ničeho o tom, jak probíhají konkrétní obchodní transakce s daným obchodním partnerem. Stěžovatelka uvedla totiž pouze zvyk, který se týká formy případných změn, nikoliv zvyk, který by se týkal samotného obsahu smlouvy. Stěžovatelka tedy nepopsala zvyklosti, které si měla s dodavatelem zavést, a na pozadí správcem daně zjištěných pochybností ani nerozvedla, jak se tyto údajné zvyky měly promítnout do obchodních transakcí, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně. Nadto stěžovatelka u tohoto tvrzení zůstala opět v rovině tvrzení, které nikterak nedoložila. Městský soud se s námitkou údajných obchodních zvyklostí mající vliv na předmětná zdanitelná plnění vypořádal, přičemž konkrétně uvedl, že stěžovatelka nevysvětlila, jak se tyto zvyklosti měly projevit v obchodních transakcích, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Zdejší soud se v souladu s ustálenou judikaturou (např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, či ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85) nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka nepřezkoumatelnost spatřovala pouze v tom, že se městský soud nevypořádal s námitkou obchodních zvyků a zvyklostí dodržovaných v daném odvětví. Městský soud však tuto, velice obecnou námitku, řádně vypořádal v bodu 37. napadeného rozsudku, kde konstatoval, že „nemůže přisvědčit ani námitce, v níž žalobkyně poukázovala na nutnost interpretovat obsah písemně uzavřených smluv s jejími dodavateli v intencích zvyklostí, které mezi sebou obchodní partneři budují. Předně žalobkyně ponechala i tuto námitku jen v obecné poloze, neboť nikterak nepopsala ani údajné zvyklosti, které si měli žalobkyně a její dodavatelé mezi sebou zavést, a na pozadí správcem daně zjištěných pochybností ani nerozvedla, jak se tyto zvyklosti měly promítnout do obchodních transakcí, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně. Nadto k existenci tvrzených obchodních zvyklostí žalobkyně nenabídla naprosto žádné důkazy. Podstatné je také to, že správce daně ve výzvě identifikoval i další pochybnosti, zejména chybějící podrobnější specifikaci předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech, přičemž žalobkyně tyto pochybnosti správce daně ničím nerozpřítčila.“ Vzhledem k míře obecnosti žalobní námitky stěžovatelky stran existence zvyklostí v obchodním styku s jejími obchodními partnery (kdy stěžovatelka nijak nespécifikovala tyto zvyky ani jejich relevanci ve vztahu k průkaznosti předmětných daňových dokladů) považuje Nejvyšší správní soud naznačené odůvodnění městského soudu za zcela dostačující a vyhovující požadavkům na odůvodnění soudních rozhodnutí vyplývajících z výše citované judikatury. Nadto soud připomíná, že obsah a kvalita žaloby předurčují obsah a kvalitu jejich vypořádání v rozhodnutí soudu. Je-li tedy žaloba kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale podrobnost

pokračování

odůvodnění rozhodnutí o žalobě. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 102/2018 - 25).

[13] Nejvyšší správní soud se zabýval zbylou kasační argumentací, kterou neshledal důvodnou. Předně se ztotožnil s městským soudem v tom, že stroze pojatá žaloba městskému soudu neumožnila jít do větší hloubky při vypořádání žalobních námitek, přičemž obdobná situace se opakuje v rovněž toliko obecně zdůvodněné kasační stížnosti. Kasační soud na tomto místě opětovně zdůrazňuje, že kvalita a preciznost ve formulaci žalobních bodů předurčuje také kvalitu rozhodnutí krajského soudu (viz například rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, nebo ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 - 108), což platí též ve vztahu k formulaci kasačních námitek. Stěžovatel musí v kasační stížnosti zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námítky, které uvedl v žalobě (a předtím v odvolání proti platebním výměrům), aniž by reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námítky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námítky přípustné (srov. usnesení NSS 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). V tomto smyslu je nutno spatřovat kasační stížnost stěžovatelky na samé hranici přípustnosti, když stěžovatelka v kasační stížnosti vznesla takřka totožné námítky jako v žalobě, nadto námítky pouze obecného charakteru.

[14] V podstatě jediným závěrem městského soudu, proti kterému stěžovatelka věcně brojila, byl důvod předestřený v bodu 37. napadeného rozsudku (nedůvodnost námítky nezohlednění zvyklostí mezi stěžovatelkou a jejími obchodními partnery), přičemž stěžovatelka nesouhlasila s tím, že by nepopsala zvyklosti, které si měli stěžovatelka a její dodavatelé mezi sebou zavést. Stěžovatelka měla za to, že v žalobě označila jako jeden z takových zvyků bezformálnost novace kontraktu. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že i kdyby bylo možné z obsahu žalobní argumentace dovodit poukaz stěžovatelky na tuto obchodní zvyklost, neměnilo by to nic na tom, že stěžovatelka na pozadí správcem daně zjištěných pochybností neuvedla, jak se jí obecně tvrzené zvyklosti měly promítnout do obchodních transakcí, z nichž uplatnila nárok na odpočet daně, jak příléhavě konstatoval městský soud.

[15] Pouhý odkaz na hypotetickou změnu smluvních závazků na základě ústní dohody, aniž by stěžovatelka tvrdila a prokázala, jak konkrétně smluvní vztahy mezi ní a jejími dodavateli byly změněny, proto nemohly vyvrátit správcem daně kvalifikovaně předestřené důkazy zpochybňující správnost a průkaznost stěžovatelkou předložených daňových dokladů týkajících se jí uplatňovaných odpočtů na DPH. Vedle toho správce daně ve výzvě ze dne 30. 10. 2017, č. j. 1663723/17/2914-60562-701780, upozornil na řadu dalších zjištěných nesrovnalostí zpochybňujících faktické přijetí zdanitelného plnění od specifikovaných dodavatelů a zejména jeho rozsah. Na tyto další důvody zakládající pochybnosti o přijatých zdanitelných plněních stěžovatelka nijak nereagovala, proto i případná (stěžovatelkou pouze obecně tvrzená a nijak nedoložená) změna smluvních závazků by neměla za následek závěr, že správce daně neunesl své primární důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu. Městský soud tedy uvedenou námítku správně vyhodnotil jako nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[17] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu