



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **NEVERA s. r. o.**, se sídlem Borská 2805/79, Plzeň, zastoupen JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 11. 2019, č. j. 57 Af 22/2018 - 56,

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] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 19. 12. 2016 dodatečný platební výměr č. j. 1976837/16/2301-51522-402467, kterým žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 5 037 090 Kč a současně jej vyznamenal o vzniku zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 1 007 418 Kč, a dodatečný platební výměr č. j. 1976955/16/2310-51522-402467, kterými žalobci doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 2 638 910 Kč a současně jej vyznamenal o vzniku zákonné povinnosti uhradit související penále ve výši 527 782 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“). Důvodem doměření daně bylo mj. vyloučení částek fakturovaných žalobci obchodními společnostmi FL consulting spol. s r. o., IČO: 25613766 (dne 14. 1. 2020 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „FL consulting“) a Minin Business s. r. o., IČO: 27179435 (dne 6. 2. 2019 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „Minin“) za pomocné stavební práce z daňově účinných nákladů.

[2] Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 7. 2018, č. j. 32700/18/5200-11434-701858 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Žalovaný přisvědčil správci daně v tom, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění

deklarovaných plnění v podobě pomocných platebních prací dle dodavatelských faktur od dodavatelů FL consulting a Minin, protože částky zaúčtované do daňově účinných nákladů předmětných zdaňovacích období roku 2011 a roku 2012 nelze uznat jako daňově účinné náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o daních z příjmů“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu, kterou Krajský soud v Plzni (dále též „krajský soud“) zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Krajský soud připomněl, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, a zdůraznil, že žalobce formuloval žalobu jen velmi obecně a nezpochybnil klíčové rozhodovací důvody, které orgány finanční správy podrobně popsaly ve svých rozhodnutích. Závěry orgánů finanční správy jsou přitom srozumitelné a plně dopadající na předmětnou věc. Názor orgánů finanční správy, že předmětné transakce neproběhly tak, jak o nich žalobce účtoval (podepřený o komplexní hodnocení důkazů ze strany orgánů finanční správy), přitom nemůže zvrátit ani tvrzení žalobce o dlouhodobé spolupráci žalobce s jeho dodavateli (společnostmi FL consulting a Minin). K námitce, že odběratelům žalobce příslušní správci daně plnění poskytnutá žalobcem uznali jako daňově účinné náklady, krajský soud uvedl, že předmětem tohoto řízení je konkrétní situace žalobce a nelze přihlížet k jiným řízením.

III.

[4] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Uvedl, že krajský soud nepopřel, že by stěžovatel zaplatil za poskytnuté práce a služby a tyto použil na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. Stěžovatel přitom dalšími důkazy (nikoliv jen výsledkem J. Š.) potvrdil přijetí plnění od svých dodavatelů, „*v tomto směru doslova přeplnil svou důkazní povinnost*“. Jinou verzi reality proto nemusel správci daně poskytovat. Dlouhodobá spolupráce s dodavateli je jedním z důležitých důkazů o tom, že výdaje žalobce byly pravidelně vynakládány prostřednictvím těchto dodavatelů, a pochybnosti žalovaného tak nejsou důvodné. Stěžovatel dále namítal, že krajský soud ani orgány finanční správy vůbec nevzaly v úvahu daňová řízení u jeho odběratelů, ačkoli v daňovém řízení je třeba dbát na to, aby při rozhodování skutkově stejných nebo obdobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období; dále též „daňový řád“). Krajský soud se nadto touto námitkou vůbec nezabýval. Závěrem kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že soud se dále nevypořádal „*se skutečností, že správce daně a žalovaný vyměřili žalobci penále v rámci podezření stran dvou jeho dodavatelů, aniž by, v souladu s platnou judikaturou, napřed vyžvali žalobce k podání dodatečných daňových příznání*“. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud změnil napadený rozsudek tak, že rozhodnutí žalovaného se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkázal na rozhodnutí o odvolání a na napadený rozsudek, s jehož závěry se plně ztotožnil. Stěžovateli se v rámci daňového řízení nepovedlo prokázat faktickou realizaci předmětných prací fakturovaných mu společnostmi FL consulting a Minin. Tento závěr nemůže zvrátit tvrzení stěžovatele o dlouhodobé spolupráci s těmito dodavateli. V řízení týkajícím se stěžovatele přitom nelze zohlednit závěry vyplývající z řízení s jinými daňovými subjekty (odběrateli stěžovatele). Námitka stran nutnosti předchozí

pokračování

výzvy k podání dodatečných platebních výměrů nebyla uplatněna v žalobě, a je proto nepřijatelná. Žalovaný 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 přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Na úvod je nutno poznamenat, že stěžovateli byla v souvislosti s předmětnými fakturami za pomocné stavební práce vystavenými společnostmi FL consulting a Minin správcem daně kromě daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 (které se týká nyní projednávaná věc) doměřena i daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2011, leden 2012, březen až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013. Proti postupu orgánů finanční správy ve věci daně z přidané hodnoty se stěžovatel bránil žalobou a následně kasační stížností (obsahově prakticky totožnou s tou projednávanou v nynější věci). Kasační stížnost stěžovatele směřující proti doměření daně z přidané hodnoty byla přitom zamítnuta rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27. 2. 2020, č. j. 6 Afs 248/2019 - 34 (dále též „rozsudek sp. zn. 6 Afs 248/2019“). Vázán zásadou jednotnosti rozhodování zdejšího soudu nyní rozhodující senát ze závěrů rozsudku sp. zn. 6 Afs 248/2019 vyšel v tom rozsahu, který mu umožňují odlišné principy daně z přidané hodnoty a daně z příjmů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, nebo ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013 - 36).

[9] Na úvod je třeba (ve shodě s právě odkazovaným rozsudkem sp. zn. 6 Afs 248/2019) připomenout, že „správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nabrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. [...] míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Tyto úvahy platí bezesporu i pro formulaci kasační stížnosti (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019 č. j. 6 As 137/2019 - 55). Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti tedy předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2019 č. j. 4 As 123/2019 - 42, ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, či ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20). 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).

[10] Stěžovatel své výtky vůči rozsudku krajského soudu formuloval stejně obecně jako žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Žalovaný a správce daně se řádně zabývali každým důkazním prostředkem, který byl v daňovém řízení na návrh stěžovatele i z iniciativy orgánů finanční správy proveden, a vysvětlili, proč tyto důkazy nevyvrátily zásadní pochybnosti správce daně a neprokázaly, že fakticky došlo k provedení pomocných stavebních prací tak, jak bylo o těchto fakturováno. Proti této vyčerpávající argumentaci orgánů finanční správy stěžovatel postavil pouze obecná tvrzení o tom, že prokázal přijetí plnění od svých dodavatelů a „*v tomto směru doslova přeplnil svou důkazní povinnost*“. Nejvyšší správní soud k tomuto obecnému tvrzení uvádí, že plně sdílí závěr krajského soudu, že úvahy žalovaného a správce daně jsou vyčerpávající, přesvědčivé a logicky konzistentní. Dále připomíná, že dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Bylo tudíž povinností stěžovatele unést důkazní břemeno ve vztahu k jím v daňových nákladech uplatněným nákladům na pomocné stavební práce tvrzené poskytnuté společnostmi FL consulting a Minin. Nutno dodat, že i samy orgány finanční správy vyvinuly zásadní úsilí k objasnění skutkového stavu (k tomu viz např. výzvu adresovanou insolvenčnímu správci společnosti FL consulting k obstarání účetnictví dané společnosti; opakované výzvy k předložení důkazních prostředků adresované N. Š., jednatele společnosti Minin; výsledky osob navržených stěžovatelem provedené v rámci doplnění odvolacího řízení atp.). Provedené dokazování však nebylo s to odstranit pochybnosti orgánů finanční správy a prokázat rozhodné okolnosti sporných obchodních případů (není přitom pravdivé tvrzení stěžovatele, že krajský soud připustil, že stěžovatel předmětné pomocné stavební práce uhradil a použil na dosažení, zajištění a udržení příjmů – krajský soud explicitně aproboval hodnocení věci provedené orgány finanční správy, které vyjádřily ohledně plateb za dané práce zásadní pochybnosti a související náklady pak vyloučily z nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Odkazoval-li stěžovatel v kasační stížnosti obecně na výsledky N. Š. (stěžovatel stejně jako v daňovém řízení nesprávně uvádí J. Š.), je nutné jej odkázat na vyčerpávající hodnocení této svědecké výpovědi provedené správcem daně i žalovaným, kteří dovodili, že výpověď této svědkyně neprokázala daňovou uznatelnost sporných nákladů (viz strany 8, 15 až 16, 24 a 30 až 31 zprávy o daňové kontrole č. j. 1946139/16/2301-61561-401571 a strany 14 až 15 rozhodnutí o odvolání). Toto hodnocení přitom stěžovatel nijak konkrétně nerozporuje.

[11] Pokud jde o výsledky daňových řízení u odběratelů stěžovatele, tuto argumentaci stěžovatel vznesl až v doplnění žaloby ze dne 23. 10. 2018, které bylo krajskému soudu doručeno po uplynutí lhůty k podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). I přesto se krajský soud k této okolnosti stručně vyjádřil, přičemž správně uvedl, že předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí týkající se konkrétních zdaňovacích období, konkrétních skutkových okolností a konkrétního daňového subjektu (stěžovatele). Orgány finanční správy tudíž nepostupovaly nezákonně, nezabývaly-li se podrobně daňovými řízeními týkajícími se jiných daňových subjektů (odběratelů stěžovatele). Obchodní případy stěžovatele a jeho odběratelů přitom nemusejí být z povahy věci vždy založeny na totožných skutkových okolnostech jako obchodní případy mezi stěžovatelem a jeho dodavateli. Nelze tedy přisvědčit obecnému poukazu stěžovatele na § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Obdobnou argumentaci lze uvést i k námitce stěžovatele ohledně dlouhodobé spolupráce s jeho dodavateli. Žalovaný posuzoval konkrétní plnění v rámci konkrétních zdaňovacích období, vůči nimž stěžovatel neunesl důkazní břemeno. To, zda stěžovatel se společnostmi FL consulting a Minin obchodoval i dříve či později než mezi roky 2011 a 2012, není pro posouzení jeho ekonomické činnosti v rámci tohoto období rozhodující (mohlo by jít nanejvýš o nepřímý důkaz o spolupráci, k němuž by však musely přistoupit další – v žádném případě nejde o okolnost jednoznačně prokazující daňovou uznatelnost předmětných nákladů).

[12] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že soud se vůbec nevypořádal „*se skutečností, že správce daně a žalovaný vyměřili žalobci penále v rámci podezření stran dvou jeho dodavatelů, aniž by, v souladu s platnou judikaturou, napřed vyzvali žalobce k podání dodatečných daňových přiznání.*“ Kasační soud k uvedenému konstatuje, že krajský soud se s danou argumentací nevypořádal, neboť stěžovatel ji neuvedl v žalobě. Řízení před soudy rozhodujícími ve správním soudnictví je nicméně ovládáno dispoziční zásadou, viz výše. Vzhledem k tomu, že stěžovatel tuto argumentaci neuplatnil v žalobě, nemohl se jí nyní zabývat ani Nejvyšší správní soud. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017 - 67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Z procesní opatrnosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedená argumentace stěžovatele je opět nekonkrétní (odkazuje na „platnou judikaturu“, avšak bez jakékoliv bližší specifikace), a nadto obtížně srozumitelná, protože není s to zpochybnit zákonnost napadeného rozsudku či napadených rozhodnutí orgánů finanční správy. Nutno dodat, že cílí-li snad daným tvrzením stěžovatel na právní úpravu obsaženou v § 145 odst. 2 daňového řádu, ta stanoví, že správce daně může vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze *důvodně předpokládat, že bude daň doměřena* [ze související judikatury přitom plyne, že správce daně je zásadně povinen daňový subjekt vyzvat podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, dozví-li se jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena určitá daň – usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55]. Stěžovatel však netvrdí ani nedokládá, že by v jeho případě správce daně měl před provedením daňové kontroly konkrétní indicie o tom, že stěžovateli by měla být doměřena určitá daň z obchodních případů se společnostmi FL consulting a Minin.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích orgánů finanční správy a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje.

[14] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[15] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, 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 podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. dubna 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu