



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **T. G.**, zast. JUDr. Michalem Vejlupekem, advokátem se sídlem Hradiště 97/4, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2010, č. j. 9071/10-1100-500331, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 5. 2014, č. j. 15 Af 17/2011 – 58,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) ze dne 24. 11. 2009, č. j. 216735/09/214912500379, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 2 126 656 Kč. Stejného dne byla žalobci dodatečným platebním výměrem č. j. 216867/09/214912500379 téhož finančního úřadu doměřena daň z příjmů fyzických osob i za zdaňovací období roku 2006, a to ve výši 4 212 960 Kč. Zároveň bylo žalobci sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 842 592 Kč.

[2] Odvolání žalobce proti popsaným rozhodnutím finančního úřadu zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 21. 12. 2010, č. j. 9071/10-1100-500331, protože dospělo k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění

služeb a prací vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Byť nebylo zpochybněno, že stavební práce skutečně proběhly, žalobce neprokázal, že proběhly tak, jak tvrdil s odkazem na předložené faktury a smlouvy o dílo.

[3] Žalobce napadl citované rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který žalobu zamítl. Soud mimo jiné dospěl k závěru, že není třeba vyslechnout žalobcem navržené svědky, neboť předmětem soudního přezkumu je zákonnost napadeného rozhodnutí finančního ředitelství. Řízení před soudem není pokračováním daňového řízení, v jehož rámci by mělo docházet k dalšímu upřesňování zjištěného skutkového stavu. Výslech části svědků žalobce navrhoval až v řízení před soudem, aniž by tak učinil v daňovém řízení. Výslech svědků v řízení před správním soudem za účelem unesení důkazního břemene v daňovém řízení není přípustný. Výslech dalších svědků soud nepovažoval za nezbytný, protože byli vyslechnuti již v daňovém řízení a žalobce jej opět navrhoval za účelem prokázání skutkového stavu.

[4] Dále se krajský soud zabýval námitkou, podle níž v daňovém řízení nebyli vyslechnuti někteří ze svědků, které žalobce navrhoval. Protože soud tuto námitku vyhodnotil jako opožděnou, dále se jí nezabýval. Ve zbytku rozsudku se pak krajský soud zabýval hodnocením toho, zda žalobce před správcem daně prokázal tvrzené výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu nyní žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Stěžovatel ve své včasné kasační stížnosti uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítl tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[7] Stížní námitky směřují proti tomu, že „během řízení nedošlo k dostatečnému dokazování, a to zejména pro skutečnost, že nebyly akceptovány jeho důkazní návrhy. Tímto pak bylo žalujícímu stěžovateli znemožněno unést své důkazní břemeno.“ Podle stěžovatele může daňový subjekt k prokázání svých tvrzení navrhopvat všechny možné důkazy a finanční úřad smí tyto návrhy odmítnout pouze výjimečně. Dále stěžovatel tvrdí, že námitku neprovedení výslechů jím navržených svědků v daňovém řízení uplatnil před krajským soudem včas, ten se jí tak měl zabývat. Soud tak pochybil, pokud tuto námitku vyhodnotil jako opožděnou.

[8] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný předně uvedl, že námitky stěžovatele nejsou dostatečně určité. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že námitku neprovedení důkazů ve správním řízení musí žalobce uplatnit společně s označením konkrétních důkazů, které žalovaný neprovedl, nebo konkrétních důkazních návrhů, které žalovaný bez odůvodnění nevyslyšel. Protože kasační stížnost tyto požadavky nesplňuje, považuje ji žalovaný v této části za neurčitou.

[10] Dále žalovaný zpochybnil tvrzení stěžovatele o včasném uplatnění námitky neprovedení výsledků navržených svědků. Podle žalovaného stěžovatel odkazuje na zcela nepřiléhavé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které by mělo význam teprve tehdy, pokud by stěžovatel svou námitku uplatnil včas. Protože ji však stěžovatel uplatnil až po třech letech od doručení napadeného správního rozhodnutí, není možné ji považovat za včasnou.

[11] Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatel obecně namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se z povahy věci musel touto námitkou zabývat přednostně, neboť nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum. Krajský soud se ve svém rozsudku nejprve zabýval procesními otázkami (zda a které svědky vyslechně, ke kterým žalobním námitkám může přihlédnout), a poté hodnotil, zda stěžovatel unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno. Byť stěžovatel s tímto hodnocením nesouhlasí, z napadeného rozsudku je zřejmé, jaká hlediska považoval krajský soud za významná pro rozhodnutí věci a k jakým právním závěrům dospěl. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

[15] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda žalobce před krajským soudem včas uplatnil námitku, kterou brojil proti tomu, že v řízení před žalovaným nebyli vyslechnuti navržení svědci.

[16] Dle § 71 odst. 2, věty třetí, s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Tímto ustanovením se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, podle jehož rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, „*je nutno za žalobní bod považovat každé vyjádření žalobce, z něhož by i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.*“

[17] Nejvyšší správní soud proto přistoupil k přezkumu toho, zda stěžovatel uplatnil námitku neprovedení výsledku svědků ve lhůtě dvou měsíců podle § 72 odst. 1 s. ř. s., tedy lhůtě pro podání žaloby. Stěžovatel poukazuje na to, že tento žalobní bod uplatnil již v daňovém řízení a na podporu své argumentace poukazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, č. j. 2 Afs 35/2009 – 131 (pozn. NSS: správně ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS); tento rozsudek byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, odkazovaná část argumentace však nebyla Ústavním soudem zpochybněna. Nejvyšší správní soud však tomuto argumentu nemůže přisvědčit. Správní řízení a řízení před správními soudy jsou dvě odlišná řízení vedená před svou povahou odlišnými orgány a podle jiných procesních předpisů. Splnění dvouměsíční lhůty podle § 72 odst. 1 s. ř. s. a s ním spojenou koncentraci námitek je tak třeba posuzovat podle požadavků příslušných ustanovení soudního řádu správního. Ten stanoví, že žalobní body lze uvést pouze ve lhůtě dvou měsíců a krajský soud je těmito žalobními body zásadně vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Rozhodující je tedy, zda žalobce žalobní body uplatnil v žalobě, nikoliv zda je uplatnil dříve ve správním řízení. Ve prospěch opačného náhledu na věc nehovoří ani rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, na který stěžovatel odkázal. Tento rozsudek se totiž vyjadřoval k tomu, za jakých podmínek má význam provádět důkazy výsledkem svědků v řízení před krajským soudem. Nijak neřešil otázku, zda má soud přihlídnout k opožděně uplatněné námitce neprovedení důkazu výsledkem svědků v daňovém řízení.

[18] Protože uplatnění věcně obdobné námitek ve správním řízení nemá vliv pro posouzení včasnosti uplatnění žalobního bodu v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud ověřil, kdy stěžovatel sporný žalobní bod uplatnil. V žalobě osobně doručené krajskému soudu dne 23. 2. 2011 stěžovatel opakovaně a zřetelně vymezil, které části rozhodnutí žalovaného považuje za nezákonné z důvodu nesprávného vyhodnocení důkazů. Nijak se však nevyjadřuje k (ne)provedení výsledků navržených svědků. To samé platí i pro doplnění žaloby doručené soudu dne 1. 3. 2011, kde se stěžovatel zabývá důvody pro přiznání odkladného účinku žalobě. Ze soudního spisu, konkrétně z protokolu o jednání (č. l. 55 a 56),

plyne, že žalobce žalobní bod neprovedení výsledku svědků uplatnil až při jednání dne 28. 5. 2014, tedy více než tři roky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 4. 1. 2011, lhůta pro podání žaloby uplynula dne 4. 3. 2011). Námitka tak není důvodná.

[19] Kromě výše řešené námitky proti postupu krajského soudu, který nepřihlédl k jedné ze žalobních námitek, obsahuje kasační stížnost i námitky proti nedostatečnému dokazování „během řízení.“ Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, jaké řízení stěžovatel míní. Do úvahy připadá jak řízení před žalovaným, tak řízení před krajským soudem, protože v obou těchto řízeních rozhodující orgány nevyhověly návrhu stěžovatele na výsledky svědků. Pokud by stěžovatel měl na mysli řízení před žalovaným, spadaly by jeho námitky mezi námitky, které krajský soud správně označil za opožděné. V takovém případě by se jimi Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat, protože je pro procesní pochybení stěžovatele věcně nehodnotil ani krajský soud. Pokud by však stěžovatel mínil řízení právě před krajským soudem, Nejvyšší správní soud by musel přezkoumat, zda krajský soud správně nevyhověl návrhu stěžovatele na výsledky svědků.

[20] Stěžovatel má za to, že neprovedením důkazů „v řízení“ mu bylo znemožněno unést důkazní břemeno. Toto své tvrzení dále doplnil odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se dokazování v daňovém řízení. Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009 – 91 (resp. z judikatury, která na tento formálně neexistující rozsudek navazuje – srov. např. rozsudky NSS ze dne 19. 5. 2011, č. j. 5 Afs 22/2010 – 95, ze dne 29. 11. 2011, č. j. 8 Afs 37/2011 – 161, či rozsudek ze dne 23. 2. 2012, č. j. 1 Afs 7/2012 – 22) plyne, že daňový subjekt může unést důkazní břemeno pouze v daňovém řízení, nikoliv až v řízení před soudem. Protože stěžovateli je toto rozhodnutí známo (sám na něj odkazuje na podporu své argumentace k předchozí stížní námitce) a protože i svou další argumentaci staví na judikatuře vyjadřující se k provádění důkazů v daňovém řízení, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatel řízením míní daňové řízení, nikoliv řízení před krajským soudem. Jak však bylo vysvětleno výše, námitkou neprovedení výsledku svědků v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat, neboť ji pro procesní pochybení stěžovatele věcně neřešil ani krajský soud. Ani tato námitka není důvodná.

[21] Lze tedy shrnout, že stěžovatel uplatnil v řízení před krajským soudem jeden ze žalobních bodů opožděně. Nejvyšší správní soud přezkoumal pouze tento správný závěr krajského soudu; nemohl se zabývat věcným posouzením námitek, které tento opožděný žalobní bod obsahoval.

V. Závěr

[22] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[23] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. srpna 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu