



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **T. G.**, zastoupeného JUDr. Michalem Vejlupkem, 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 2. 12. 2010, čj. 10851/10-1300-500853, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 5. 2014, čj. 15 Af 6/2011 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Ústí nad Labem (správce daně) dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 11. 2009, čj. 217110/09/214912500379, čj. 217146/09/214912500379, čj. 217159/09/214912500379 a čj. 217170/09/214912500379, žalobci dodatečně doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 ve výši 852 150 Kč, 4. čtvrtletí 2005 ve výši 1 870 930 Kč, leden 2006 ve výši 76 950 Kč a únor 2006 ve výši 514 330 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím čj. 10851/10-1300-500853 ze dne 2. 12. 2010, zamítlo odvolání žalobce proti vymezeným dodatečným platebním výměrům. Nejvyšší správní soud poznamenává, že v souvislosti s nabytím účinnosti

zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.

II.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 5. 2014, čj. 15 Af 6/2011 - 46.

[4] Krajský soud nevyslechl žalobcem navržené svědky z důvodu, že správní soudnictví není další instancí, v jejímž rámci by bylo možné důkazními prostředky dále upřesňovat skutkový stav. Výslech svědků L. K., J. G., R. Š. a P. H. žalobce navrhl až v rámci soudního řízení, přitom mu nic nebránilo, aby tak učinil již v daňovém řízení. Navrhovaní svědci J. V., J. W., P. K., A. Š. byli vyslechnuti v rámci daňového řízení a jejich výpovědi byly daňovými orgány vyhodnoceny. Jejich opakovaný výslech za účelem upřesnění skutkového stavu není přípustný, jelikož je nutno vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

[5] Krajský soud se nemohl zabývat námitkou stran neprovedení výslechů svědků J. Č. a J. Z. a opětovných výslechů P. K. a V. B., protože ji žalobce neuplatnil v žalobní lhůtě ve smyslu § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ale až při jednání soudu dne 28. 5. 2014, tedy opožděně. Skutečnost, že žalobce tuto námitku uplatnil během daňového řízení, není podstatná.

[6] Žalobou napadené rozhodnutí je podle soudu plně přezkoumatelné, v něm učiněné závěry jsou dostatečným způsobem odůvodněny a provedené důkazní prostředky zcela přezkoumatelně zhodnoceny.

[7] Krajský soud dále podrobně zrekapituloval průběh důkazního řízení před daňovými orgány a shledal, že žalobci se nepodařilo prokázat, že smlouvy se společností Metrostav a. s. byly skutečně uzavřeny na základě činnosti vyvinuté společností KEY Invest s. r. o. a rovněž, že společnost KEY Invest s. r. o. pro něj fakticky uskutečnila žalobcem deklarované plnění spočívající ve stavebních a dozorových pracích.

III.

[8] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatel je přesvědčen, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť je založen na nedostatečném důkazním řízení. Tím, že nebyly akceptovány jeho důkazní návrhy, nemohl unést své důkazní břemeno a nebyly ani zjištěny všechny okolnosti potřebné pro správné posouzení věci. Stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2010, čj. 5 Afs 15/2010 - 71, dovodil, že k prokázání svých tvrzení mohl navrhnout všechny možné důkazní prostředky a že správce daně mohl tyto návrhy odmítnout, pouze pokud by byly pro věc nerozhodné či nevýznamné. Takový postup musí správce daně řádně odůvodnit, což se však v posuzovaném případě nestalo. Stěžovatel poukázal na další judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně na rozsudky ze dne

27. 1. 2010, čj. 1 Afs 119/2009 - 63, ze dne 26. 6. 2007, čj. 8 Afs 65/2005 - 79, ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, a ze dne 24. 3. 2004, čj. 3 Afs 1/2003 - 101), podle které správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Správce daně může po náležitém odůvodnění odmítnout provést navrhovanou výpověď svědka, pokud daňový subjekt není schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést.

[10] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil včasnost námitky neprovedení výslechů svědků s tím, že je nepodstatné, že stěžovatel tuto námitku uplatnil již v daňovém řízení. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, čj. 2 Afs 35/2009 - 131, přitom platí, že je třeba trvat na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem tehdy, pokud soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a tyto důkazy přitom nemohly být navrženy již v řízení odvolacím. Uvedené podle stěžovatele prokazuje procesní pochybení soudu.

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitka nedostatečného dokazování je velice obecná, neboť stěžovatel nerozvedl, které důkazní prostředky daňové orgány bez odůvodnění odmítly. Pouze pro úplnost dodal, že neprovedl některé důkazy navržené v odvolacím řízení, nicméně zdůvodnil, proč tak učinil. Ačkoliv žalovaný v odvolacím řízení rozsáhle doplňoval dokazování, dospěl ke shodnému závěru jako správce daně, a sice že stěžovatel neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění společností KEY Invest s. r. o. za podmínek a v rozsahu uvedeném na předložených fakturách.

[12] Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, podle které krajský soud nesprávně posoudil otázku včasnosti námitky o neprovedení výslechu svědků. Stěžovatel tuto námitku nevnesl v souladu s § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s. Není přitom podstatné, že ji uplatnil v daňovém řízení. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 35/2009 - 131, není příhodný, jelikož se vztahuje na případy, kdy žalobce v žalobě uvádí nově skutečnost, kterou neuplatnil v daňovém řízení, například proto, že o ní nevěděl nebo ji neměl k dispozici.

V.

[13] 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.)

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti vznesl námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, a to pouhým odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Byť je takto uplatněná námitka velmi obecná a nikterak z ní nelze vyvodit, v čem konkrétně stěžovatel spatřuje nedostatek důvodů nebo nesrozumitelnost napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud se jí zabýval z důvodu, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí jednak vylučuje jeho věcný přezkum a jednak představuje pochybení krajského soudu, k němuž Nejvyšší správní soud musí přihlížet i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Namítané pochybení nicméně zdejší soud neshledal. Jak vyplývá i z rekapitulační části tohoto rozsudku, krajský soud se

zabýval nejprve procesními otázkami (tím, zda a které svědky vyslechně, ke kterým žalobním námitkám může přihlídnout) a přezkoumatelností žalovaného rozhodnutí. Poté podrobně hodnotil, zda stěžovatel unesl v daňovém řízení důkazní břemeno. Z napadeného rozsudku je zřejmé, jaká hlediska krajský soud považoval za významná pro rozhodnutí a na základě jakých úvah uzavřel, že jednotlivé námitky jsou nedůvodné nebo opožděné. Skutečnost, že se stěžovatel s důvody rozsudku neztotožňuje, neznamena, že tyto důvody nejsou dostatečné pro závěry, k nimž krajský soud dospěl.

[16] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, podle které krajský soud nesprávně rozhodl o opožděnosti žalobní námitky, kterou stěžovatel brojil proti tomu, že v řízení před žalovaným nebyli vyslechnuti jím navržení svědci.

[17] S ohledem na § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy bylo žalobci oznámeno rozhodnutí. Podle § 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. Krajský soud je těmito žalobními body zásadně vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Soudní řád správní tedy neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 - 69, nebo ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 - 92, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[18] Nejvyšší správní soud z předloženého soudního spisu ověřil, že rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 6. 12. 2010 (pozn. NSS – žalobce přitom v žalobě uvedl, že se tak stalo již dne 2. 12. 2010). Lhůta pro podání žaloby tudíž uplynula dne 6. 2. 2011. Žalobce napadl toto rozhodnutí žalobou u krajského soudu dne 28. 1. 2011. V žalobě zpochybnil správnost skutkových závěrů učiněných žalovaným a vyhodnocení důkazů týkajících se smluvního vztahu mezi ním a společností KEY Invest s. r. o. Námitku, že správce daně neakceptoval jeho návrh ze dne 24. 9. 2009 na provedení svědeckých výpovědí J. Č. a J. Z. a dále na opětovné provedení svědeckých výpovědí P. K. a V. B., čímž mu znemožnil unést jeho důkazní břemeno, stěžovatel uplatnil až při jednání před krajským soudem dne 28. 5. 2014 (viz protokol o jednání, č. l. 43 spisu krajského soudu). Stěžovatel tedy v žádné žalobní námitce daňovým orgánům nevytýkal, že neprovedly výslech navrhovaných svědků. Neučinil tak ani ve zbývajících lhůtách, v níž mohl uplatnit další žalobní body. Učinil tak až při jednání před krajským soudem, tedy více než tři roky po uplynutí lhůty pro podání žaloby.

[19] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že pokud žalobce doplní žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí námitky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřipustně rozšiřují žalobu o další žalobní body (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005 - 43, nebo ze dne 27. 11. 2013, čj. 8 Afs 29/2013 - 44). Z obsahu podané žaloby ovšem nelze dovodit, že by námitku nevyslechnutí navržených svědků v daňovém řízení, bylo možno považovat za upřesnění či rozvinutí žalobních bodů, uplatněných ve lhůtě pro podání žaloby.

[20] Na závěr o opožděnosti uplatněné námitky nemůže mít vliv skutečnost, že stěžovatel vznesl tuto námitku již v daňovém řízení. Správní řízení a řízení před správními

soudy jsou dvě odlišná řízení vedená před odlišnými orgány. Řízení před správními soudy není pokračováním správního (daňového) řízení, nýbrž soudní kontrolou jeho zákonnosti, vystavěnou na kasačním principu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2011, čj. 8 As 27/2010 – 75). Pro možnost věcného přezkumu takové námitky je proto podstatné primárně to, zda ji stěžovatel řádně uplatnil v žalobní lhůtě ve smyslu § 71 odst. 2 a § 71 odst. 2 s. ř. s. Uplatnění určité námitky v daňovém řízení proto nemá vliv na posouzení včasnosti uplatnění téže námitky v řízení před krajským soudem.

[21] Neobstojí ani odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2010, čj. 2 Afs 35/2009 - 131 (pozn. NSS: stěžovatelem citovaná pasáž pochází z předcházejícího rozsudku ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 - 91, který byl zrušen Ústavním soudem; stěžovatelem odkazovaná část argumentace však nebyla Ústavním soudem zpochybněna), neboť nedopadá na nyní posuzovanou problematiku. Předmětná část uvedeného rozsudku se vztahovala k situaci, kdy žalobce navrhl v žalobě provedení důkazů, které neuplatnil v daňovém řízení. Uvedený rozsudek ale nijak neřešil otázku, zda má soud přihlídnout k opožděně uplatněné žalobní námitce neprovedení důkazu výsledkem svědků v daňovém řízení.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítl, že „během řízení nedošlo k dostatečnému dokazování“, přičemž nebyly akceptovány jeho důkazní návrhy, a proto nemohl unést své důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto uplatněná námitka je velice obecná a nelze z ní vyvodit, zda k uvedenému pochybení mělo dojít v soudním nebo v daňovém řízení. Stěžovatel rovněž neupřesnil, které konkrétní důkazy nebyly zohledněny. S ohledem na kontext uplatněné kasační námitky, kdy stěžovatel následně poukázal na judikaturu vztahující se k dokazování v daňovém řízení a situacím, za nichž správce daně může odmítnout navrhovaný důkaz svědeckou výpovědí, má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatelem uplatněná námitka nedostatečného dokazování se vztahovala k daňovému řízení (ke shodnému závěru dospěl soud také v souvisejících rozsudcích ze dne 14. 8. 2014, čj. 9 Afs 194/2014 – 63 a ze dne 8. 9. 2014, čj. 8 Afs 106/2014 - 26, v nichž soud posuzoval kasační stížnost téhož stěžovatele). Jak již bylo vyloženo výše, tuto námitku krajský soud správně označil za opožděnou. Za této situace se jí proto Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat, protože ji nemohl hodnotit ani krajský soud. Ani v pouhé stěžovatelově citaci judikatury Nejvyššího správního soudu pak nelze shledat samostatně přezkoumatelný kasační bod.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] 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, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 8. září 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu