



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupen JUDr. Oldřichem Voženílkem, advokátem se sídlem U Jiskry 114/1, Rumburk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2015, č. j. 22312/15/5300-21444-711681, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 20. 1. 2016, č. j. 59 Af 25/2015 – 42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2015, č. j. 22312/15/5300-21444-711681. Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl stěžovatelovo odvolání a potvrdil prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) – platební výměr ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1000603/14/2601-24802-507645, kterým správce daně vyměřil stěžovateli na základě výsledku postupu k odstranění pochybností daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 ve výši 256 281 Kč.

Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli námitce, kterou brojl proti závěru žalovaného o neunesení důkazního břemene. Krajský soud skutečnost, že správce daně nevyhověl důkazním návrhům stěžovatele vyslechnout JUDr. Oldřicha Voženílka a D. V., nepovažoval za porušení právních předpisů, když správce daně svůj postup náležitě odůvodnil. Námitku ohledně zpochybnění procesního postupu správce daně v souvislosti s vydáním výzvy k odstranění pochybností považoval krajský soud za nepřipustnou podle § 72 ve spojení s § 71 odst. 2 věta třetí zákona č.150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“, neboť byla uplatněna až po lhůtě k podání žaloby.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b a d) s. ř. s.

Stěžovatel po obsáhlé rekapitulaci skutkového stavu namítá, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že námitka ohledně nesprávného postupu správce daně, jenž postupem k odstranění pochybností chtěl fakticky provést daňovou kontrolu, byla nová, a tudíž nepřipustná. Z jeho argumentace lze dále dovodit, že namítá, že správce daně nespecifikoval své pochybnosti, nevymezil předmět dokazování jako prokázání oprávněnosti nároku na daňový odpočet ani jako kontrolu daňových dokladů, odmítl provést důkaz výpověďmi navržených svědků, i když stěžovatel uvedl, že mají být vyslechnuti ke všem skutečnostem, tedy nikoliv bez uvedení, proč byli navrženi, a tudíž správce daně, potažmo žalovaný, nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelem. Navrhl zrušení rozsudku krajského soudu i správních rozhodnutí obou stupňů.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas s rozsudkem krajského soudu. Námitka stěžovatele, že bylo na místě zahájit daňovou kontrolu místo postupu k odstranění pochybností, byla skutečně uplatněna až během ústního jednání před krajským soudem, tj. opožděně. Uvádí, že předmětem soudního přezkumu byly pouze námitky, které se týkaly neprovedení stěžovatelem navržených svědeckých výpovědí, se kterými se krajský soud dostatečně vypořádal. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Nejsou však přípustné všechny uplatněné kasační námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. se kasační stížnost nemůže přípustně opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V daném případě se jedná o námitky, které stěžovatel prvně uplatnil až v kasační stížnosti a jimiž brojí proti tomu, že správce daně ve výzvách nekonkretizoval své pochybnosti a nevymezil ani předmět dokazování jako prokázání oprávněnosti nároku na daňový odpočet. Poněvadž stěžovateli nic nebránilo uplatnit tyto námitky již v řízení před krajským soudem, nelze se v kasačním řízení těmito námitkami věcně zabývat.

pokračování

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisu byly zjištěny tyto rozhodné skutečnosti. Stěžovatel podal u správce daně daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013, ve kterém vykázal nárok na odpočet DPH ve výši 249 255 Kč a vlastní daňovou povinnost ve výši 7026 Kč. K prověření údajů uvedených v daňovém přiznání vydal správce daně dne 14. 5. 2013 výzvu k odstranění pochybností, čímž u stěžovatele zahájil postup k odstranění pochybností. Správce daně ve výzvě uvedl, že u něj vyvstaly pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C, neboť hodnoty daně na výstupu i odpočtu daně dosahují významných hodnot, avšak vlastní daňové povinnosti za předcházejících 12 kalendářních měsíců jsou nízké. Demonstrativním výčtem také uvedl možné důkazní prostředky, kterými mohl stěžovatel svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání prokázat. Stěžovatel požádal správce daně o konkretizaci pochybností a podal proti předmětné výzvě stížnost; její vyřízení jako nedůvodné bylo následně přezkoumáno také nejbližší nadřízeným správcem daně. Stěžovatel na výzvu odpověděl podáním zaevidovaným u správce daně dne 9. 12. 2013 tak, že si není vědom žádných pochybení, a navrhl provést důkaz výsledkem osob, které byly o jeho daňové povinnosti spraveny, a to jeho advokáta JUDr. Voženílka a jednatele obchodní společnosti Účetnictví plus, s. r. o., která mu vedla účetnictví, pana V. Správce daně vydal dne 23. 1. 2014 další výzvu k prokázání skutečností, v níž stěžovateli uložil, aby doložil listinné důkazy prokazující jeho tvrzení uvedené v odpovědi na výzvu k odstranění pochybností, aby u osob navržených k výsledku doplnil jejich data narození, aby doložil zproštění mlčenlivosti advokáta a zároveň aby podal informaci o tom, které skutečnosti hodlá výsledkem těchto osob prokázat. Stěžovatel na tuto výzvu odpověděl podáním ze dne 20. 2. 2014, v němž uvedl, že správce daně nemá právo předepisovat mu, jakým typem důkazních prostředků má plnit svoji důkazní povinnost, uvedl, že další údaje navržených svědků sdělovat nehodlá, neboť jsou identifikováni dostatečně, dále že výsledek navrhuje ke všem skutečnostem, které uvedl ve svém podání, a dále sdělil, že nehodlá předem v plném rozsahu zbavovat advokáta mlčenlivosti. Správce daně následně dne 13. 3. 2014 vydal v pořadí třetí výzvu k prokázání skutečností, v níž stěžovateli sdělil, že podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je plátce daně povinen k uplatnění nároku na odpočet daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Vyzval jej tedy k předložení takových dokladů. Zároveň jej poučil, že zákon o DPH stanoví, jakým způsobem má plátce daně prokazovat nárok na odpočet daně a že se jedná primárně o záležitost dokladovou. K osobám svědků stěžovatele opětovně poučil o povinnosti přesnější identifikace a o povinnosti upřesnit, co hodlá jejich výsledkem prokázat. Stěžovatel podal proti postupu správce daně dne 15. 4. 2014 další stížnost s tím, že má za to, že své zákonné povinnosti, které pramení z jeho důkazního břemene, již splnil, ale správce daně jím navrhované důkazy doposud neprovedl. I tato stížnost byla shledána nedůvodnou. Dne 6. 9. 2014 seznámil správce daně stěžovatele s výsledky postupu k odstranění povinností. Stěžovatel podal návrh na pokračování v dokazování, v němž požadoval vyslechnout jím původně navržené svědky. Opět však nedoložil žádné informace o tom, co mají tito svědci prokázat. Jelikož správce

daně neshledal důvody pro pokračování v dokazování, vydal na základě výsledku postupu k odstranění pochybností platební výměr.

Ještě než Nejvyšší správní soud přistoupí k samotnému přezkumu, je na místě stěžovatele upozornit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Z kasační stížnosti je v dané věci patrné, že stěžovatel klade větší důraz na popis průběhu předchozích řízení nežli na precizní vyjádření stížnostních důvodů. Tyto shrnuje do posledního odstavce kasační stížnosti, aniž by je náležitě odůvodnil, navíc část z nich není ani přípustná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., konkrétně nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů. Pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitk uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Měl-li by pak být rozsudek správního soudu zrušen pro jinou vadu řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., muselo by se jednat o takovou vadu v řízení před městským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé; vada řízení bez vlivu na zákonnost správního rozsudku není důvodem pro jeho zrušení.

Těmto požadavkům rozsudek krajského soudu vyhovuje. Z napadeného rozsudku krajského soudu je především zřejmé, že soud při svém rozhodování posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v mezích podané správní žaloby stěžovatele. Z uvedeného rozsudku vyplývá, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel,

pokračování

jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Z rozsudku je rovněž patrné, z jakých důvodů má krajský soud za to, že ob stojí žalobou napadené rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství jak z hlediska namítané nepřezkoumatelnosti, tak z hlediska zákonnosti, resp. proč má krajský soud vyslovené právní závěry odvolacího správního orgánu za příléhavé a naopak, z jakých důvodů jsou žalobní námitky stěžovatele liché, mylné anebo nepřípustné.

Z kasační stížnosti lze dovodit, že stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že vyhodnotil jím uplatněné námitky při ústním jednání, konkrétně námitky ohledně procesního postupu správce daně v souvislosti s vydáním výzvy k odstranění pochybností, jako nepřípustné, a tudíž se s nimi nevypořádal. Stěžovatel se však mylí. Krajský soud stěžovateli objasnil, že podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze (ž)alobu (...) podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Podle § 71 odst. 2 věta třetí platí, že (r)ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 7. 2015. Žaloba byla podána včas, dne 10. 8. 2015. V podané žalobě ani později však stěžovatel námitku týkající se nesprávné volby postupu k odstranění pochybností namísto daňové kontroly neuplatnil, ačkoli tak mohl učinit až do 28. 9. 2015. Uplatnil ji až při ústním jednání konaném dne 20. 1. 2016, tudíž opožděně. Krajský soud postupoval zcela v souladu s právními předpisy, odmítl-li se takovou námitkou zabývat a považoval ji za nepřípustnou.

Stěžovatel dále přípustně namítá, že měl správce daně provést jím navržené důkazy výslechem svědků, a nikoliv rozhodnout, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud předesílá, že předmětnou námitkou se zabýval jak žalovaný v rámci odvolání, tak krajský soud v napadeném rozsudku a Nejvyšší správní soud nemá důvod se od jejich závěrů jakkoli odchýlit.

Stěžovatel byl opakovaně vyzýván k prokázání pochybností správce daně. Ten mu sdělil již v první výzvě, že vznikly pochybnosti o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C, neboť hodnoty daně na výstupu i odpočtu daně dosahují významných hodnot, avšak vlastní daňové povinnosti za předcházejících 12 kalendářních měsíců jsou nízké. Tyto pochybnosti byly stěžovateli ještě více konkretizovány v dalších dvou výzvách a kromě toho také ve vyřízení jeho stížností podaných proti postupu správce daně. Správce daně stěžovateli objasnil, že daňový odpočet se podle § 73 zákona o DPH prokazuje primárně daňovými doklady, které pak po něm požadoval. Podložil to rovněž konstantní judikaturou správních soudů, dle které daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy, tedy dokladově. Až v případě, kdy správce daně prokáže, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti, daňový subjekt může obchodní transakce prokázat také jinými důkazními prostředky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009 - 133, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73, www.nssoud.cz). Stěžovatel nicméně, přes výzvy správce daně, dle kterých bylo evidentní, co je po něm požadováno, neustále trval na předvolání svědků, aniž by uvedl, co konkrétně

mají prokázat (§ 92 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), a aniž by správci daně sdělil, zda a proč není schopen k prokázání daňových odpočtů předložit daňové doklady. Nejvyšší správní soud má za to, že daňové orgány svůj postup, kdy odmítly předvolat stěžovatelem navrhované svědky, dostatečně odůvodnily. Závěr o neunesení důkazního břemene se tak opíral jednak o to, že stěžovatel neupřesnil, co mají navrhovaní svědci prokázat, ale zejména o to, že stěžovatel nepředložil žádné daňové doklady podle § 73 odst. 1 zákona o DPH, na jejichž základě by bylo lze pochybnosti správce daně vyvrátit.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. června 2016

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu