



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Z. K.**, zastoupený Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. června 2014, č. j. 14102/14-5000-14102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. prosince 2016, č. j. 29 Af 57/2014 - 85,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad v Otrokovicích zahájil dne 16. srpna 2011 daňovou kontrolu žalobce na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010 a na dani z přidané hodnoty za jednotlivá období od 1. července 2008 do 31. prosince 2009. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „finanční úřad“), na něhož s účinností od 1. ledna 2013 přešla působnost Finančního úřadu v Otrokovicích, vydal dne 18. června 2013 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 č. j. 942308/13/3306-05701-704609, jímž žalobci doměřil daň ve výši 292.092 Kč a daňový bonus ve výši -23.602 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 63.060 Kč.

[2] Žalovaný na základě odvolání žalobce nejprve uložil finančnímu úřadu doplnění podkladů pro rozhodnutí, konkrétně zopakovat výslech svědkyně B. L. a provést výslech svědka L. T. Dne 9. dubna 2014 seznámil žalovaný žalobce se skutečnostmi a důkazy zjištěnými v průběhu odvolacího řízení, k nimž se žalobce podáním ze dne 24. dubna 2014 vyjádřil. Následně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. V odůvodnění konstatoval, že žalobce uplatňoval jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, platby za materiál pořízený od společnosti BL PLASTMETAL s.r.o. Žalovaný však dospěl k závěru, že žalobcem předložené faktury vystavil jeho otec, Z. K. st., pouze formálně, aby žalobce mohl deklarované výdaje odečíst ze základu daně a dalším prodejem předmětného materiálu dosáhnout čistého příjmu. Z. K. st. však neměl oprávnění za společnost BL PLASTMETAL s.r.o. jednat, neboť plná moc, kterou finančnímu úřadu předložil, byla vyhodnocena jako fiktivní. Paní B. L., jediná osoba, která byla v rozhodném období oprávněna za společnost BL PLASTMETAL s.r.o. jednat, sice při své první výpovědi žalobcem uváděné skutečnosti potvrdila, ve výpovědi uskutečněné v odvolacím řízení však uvedla, že faktury nevystavila, nepodepsala, na nich uvedené platby nepřijala a nedodala deklarované zboží. Materiál, jehož prodejem žalobce dosáhl přiznané příjmy, vyrobil ve vlastní provozovně z odpadního materiálu od společnosti TEiKO, na jehož pořízení nevynaložil žádné finanční prostředky. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, neboť žalobce byl se závěry odvolacího řízení seznámen a jeho zástupce se účastnil výslechů svědků; právo žalobce být seznámen s hodnotící úvahou žalovaného před vydáním rozhodnutí z citovaného rozhodnutí dovodit nelze. Dodatečný platební výměr nelze považovat za nezákonný, neboť vada prvostupňového řízení byla odstraněna tím, že žalovaný uložil finančnímu úřadu provést výslech B. L. opakovaně, což finanční úřad učinil.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který žalobu v záhlaví označeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl. Za jádro sporu označil otázku zákonnosti doměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2010 z důvodu neuznání výdajů, které žalobce uplatnil na podkladě faktur vystavených společností BL PLASTMETAL s.r.o. Krajský soud vyjádřil pochybnosti ohledně některých postupů finančního úřadu, považoval však vady za zhojené doplněním dokazování v odvolacím řízení výsledkem B. L. a L. T.. Tyto výsledky přitom proběhly za účasti zástupce žalobce, který měl možnost klást svědkům otázky a dohlížet na řádný průběh dokazování. Krajský soud v postupu žalovaného neshledal ani porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný stručnou předběžnou hodnotící úvahou v rámci seznámení žalobce s doplněním dokazování v odvolacím řízení vyjádřil (v tom smyslu, že tvrzení žalobce nebyla prokázána). Žalobcem citované doktrinální závěry ani judikaturu nelze aplikovat mechanicky. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, což žalovaný respektoval. Krajský soud dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, z něhož vyplývá, že žalovaný není před vydáním rozhodnutí povinen seznámit žalobce s hodnocením důkazů, ale pouze se skutkovými zjištěními, která z provedených důkazů vyplývají. Námitky o rozporu citovaného rozhodnutí s ústavním pořádkem krajský soud odmítl s poukazem na usnesení Ústavního soudu, jímž byla ústavní stížnost proti tomuto

rozsudku odmítnuta. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami, že žalovaný řádně nehodnotil důkazy, a odkázal na konkrétní pasáže jeho rozhodnutí, v nichž je hodnocení důkazů promítnuto. Podklady, jimiž žalobce v řízení před soudem zpochybňoval skutkové závěry žalovaného, jsou datovány až do doby po vydání rozhodnutí žalovaného; ke dni vydání tohoto rozhodnutí tedy daňová uznatelnost žalobcem tvrzených výdajů prokázána nebyla. Další námitky žalobce nepovažoval krajský soud za potřebné posuzovat, popřípadě mířily mimo předmět sporu.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. V první řadě namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného obsahuje řádné hodnocení důkazů, i když tomu tak z pohledu stěžovatele není. Finanční úřad rozhodl na základě nezákonně získaných důkazů. Stěžovatel je toho názoru, že mezi výpovědi B. L. a výpovědi L. T. jsou zásadní rozdíly, krajský soud však dospěl k závěru, že mezi těmito výpověďmi podstatných rozporů nebylo. Žalovaný tyto výpovědi nehodnotil ve vzájemné souvislosti a z hlediska jejich věrohodnosti a účelovosti. Finanční úřad si navíc neučinil úsudek o předběžné otázce, zda právní jednání, jímž B. L. nabyla podíl ve společnosti BL PLASTMETAL s.r.o., bylo platné, neboť „šlo zjevně o převod společnosti na bílého koně“.

[5] Krajský soud dále nesprávně posoudil otázku, zda právo daňového subjektu seznámit se s důkazy provedenými v odvolacím řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu zahrnuje také právo být obeznámen s hodnotící úvahou žalovaného. Dle názoru stěžovatele by se daňové řízení v případě negativní odpovědi stalo jednostupňovým. Právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, nepovažuje stěžovatel za ústavně konformní, přičemž stejně jako v žalobě odkazuje na doktrinální závěry.

[6] Stěžovatel rovněž zpochybnil závěr žalovaného, že „fingované faktury od společnosti BL PLASTMETAL měly zakrýt skutečnost, že své výrobky stěžovatel vyráběl z odpadu“, který dle svého mínění vyvrátil předloženými fakturami a doklady o úhradě dodávek. Krajský soud v případě stěžovatele nerozhodoval objektivně a byl vůči němu podjatý.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno k prokázání daňové uznatelnosti uplatněných nákladů. Skutková podstata, ze které při svém rozhodování vycházel, odpovídá obsahu spisového materiálu a je s ním v souladu. Rozsudek krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelný jen proto, že stěžovatel nesouhlasí s vyjádřeným právním názorem. Žalovaný se ztotožnil s náhledem krajského soudu na věc a v podrobnostech odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] V první řadě je třeba uvést, že o námitce podjatosti vznesené stěžovatelem vůči soudcům krajského soudu v řízení, z něhož vzešel nyní napadený rozsudek, již Nejvyšší

správní soud rozhodoval a usnesením ze dne 12. října 2016, č. j. Nao 245/2016 - 60, důvody pro jejich vyloučení z projednávání a rozhodnutí věci neshledal.

[10] Nejvyšší správní soud již také rozhodoval o obsahově zcela totožné kasační stížnosti stěžovatele (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2009), kterou rozsudkem ze dne 8. února 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 - 29 zamítl. Nejvyšší správní soud proto nyní zvažoval, zda jsou dány podmínky pro odchýlení se od závěrů vyslovených v citovaném rozsudku, a shledal, že tomu tak není. Finanční úřad totiž stěžovateli doměřil daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009 (řízení vedené pod sp. zn. 7 Afs 248/2016) a roku 2010 (nyní projednávaná věc) na základě totožných skutkových zjištění a žalovaný jeho rozhodnutí se stejným odůvodněním potvrdil. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné z odůvodnění rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 - 29 ocitovat klíčové pasáže, které jsou aplikovatelné i na projednávanou věc.

[11] Ke stěžovatelem namítaným rozporům ve výpovědích B. L. a L. T. se „*již dostatečně vyjádřil žalovaný, který vysvětlil, proč důkazně nezohlednil výpověď paní L. ze dne 11. 4. 2012 a proč přikázal správci daně, aby znova provedl nesprávně vedený výslech paní L. a pana T. ze dne 31. 5. 2012. To se také stalo a oba svědci byli znova vyslechnuti dne 10. 3. 2014 procesně správným způsobem a tato výpověď byla pro správce daně a žalovaného klíčová. S tímto postupem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a není jeho úkolem znova otevírat jednotlivá tvrzení v jednotlivých výpovědích na téma jednotlivých dodávek a faktur. Podstatné je, že postup, kterým žalovaný svědky vyslechl, byl nakonec procesně správný, takže bylo v pořádku, že vzal procesně správně provedenou výpověď paní L. ze dne 10. 3. 2014 za přesvědčivou a vyšel ze skutkové verze, která z ní vyplývala a odpovídala i dalším provedeným důkazům. Ke všem těmto otázkám se následně krajský soud vyjádřil zcela srozumitelně a dostatečně.*“ Že se krajský soud věnoval otázce svědeckých výpovědí s dostatečnou mírou důkladnosti, lze konstatovat i v nyní projednávané věci.

[12] V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že mu „*v nynějším řízení vůbec nepřísluší, aby se vyjadřoval k řadě skutkových tvrzení, jimiž se stěžovatel snaží pouze negovat či zpochybňovat skutková zjištění žalovaného. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí krajského soudu skutečně není relevantní, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k tomu, zda byla společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., převedena na tzv. „bílé koně“, zda tato společnost přiznávala veškeré své příjmy a výdaje, zda řádně odváděla daň z přidané hodnoty a s jakou motivací paní L. změnila výpověď. Pro nynější řízení je z tvrzení uváděných stěžovatelem v kasační stížnosti opravdu podstatné pouze jediné, a sice zda faktury od společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., odrážely skutečně realizované dodávky. I z pohledu Nejvyššího správního soudu je ovšem zcela přesvědčivé a důkazně dostatečně podložené vysvětlení, které předložil ve svém rozhodnutí žalovaný a s nímž se ztotožnil i krajský soud.*“

[13] Nelze přisvědčit ani námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí správně inspiroval právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, dle něhož „*pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s*

provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu“. Stejně jako ve věci projednávané pod sp. zn. 7 Afs 248/2016, ani v nyní projednávané věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit. K námitce rozporu rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 - 43 s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze opět odkázat na rozsudek č. j. 7 Afs 248/2016 - 29: „Zde vyjádřené zásady však dopadají primárně na řízení před soudy, jak ostatně plyne již ze samotné povahy práva na spravedlivý proces. Na ostatní řízení, jako například na řízení daňové, dopadají pouze omezeně, často v modifikované podobě, jež je ve vztahu k daňovému řízení vyjádřena zejména v základních zásadách správy daní vyjádřených v § 5 až § 9 daňového řádu, které jsou přizpůsobeny povaze daňového řízení, jež je v řadě ohledů odlišné od řízení soudního. Jasným příkladem této odlišnosti je například základní zásada neveřejnosti daňového řízení vyjádřená v § 9 odst. 1 daňového řádu, jež je pravým opakem zásady veřejného projednání věci, jež je taktéž uvedena v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na který stěžovatel poukazoval. Nejde ovšem o rozpor, neboť citované ústavní ustanovení a ustanovení daňového řádu dopadají z výše vysvětlených důvodů na jiné typy řízení. Zejména však již krajský soud správně upozornil na potvrzení ústavní konformity zde vyjádřených závěrů, plynoucí již z toho, že Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti citovanému rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, a to usnesením ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14.“

[14] Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné nad rámec citovaného odůvodnění rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 - 29 nic dodávat, neboť je považuje za dostatečnou odpověď na všechny námitky vznesené stěžovatelem v kasační stížnosti. Krajský soud tedy postupoval správně, když žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 1. března 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu