



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupený Ing. Tomášem Golánem, daňovým poradcem se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2017, č. j. 29329/17/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 67/2017 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 67/2017 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 10. 2016, č. j. 1816125/16/3301-52521-711723, doměřil žalobci podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 232.476 Kč a daňový bonus ve výši 11.604 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 48.816 Kč.

[2] V projednávané věci vyloučil daňové výdaje na dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek), u nichž mu vznikly pochybnosti o jejich uskutečnění tak, jak je deklaroval žalobce. Ten tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil. Žalovaný se s těmito závěry v napadeném rozhodnutí ztotožnil a odvolání žalobce zamítl.

[3] Žalobce proti rozhodnutí o odvolání podal žalobu. V ní se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

[4] Žalovaný se dle žalobce nevypořádal s odvolací námitkou stran tvrzení svědka H. o fakticitě písemných objednávek a dodání v nich uvedeného zboží a služeb žalobci, jakož se rovněž nezabýval námitkou, že postup správce daně, kterým odmítl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce z důvodu, že svědek neprokázal skutečnosti jím tvrzené, je nezákonný. Jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.

[5] Dále žalobce uvedl, že jím navržený svědek ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky, takže jednoznačně prokázal, že zboží a služby uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Neznalost některých dílčích detailů s ohledem na prodlevu mezi uskutečněnými plněními a výsledkem svědka není nijak nestandardní skutečností, naopak se jedná o skutečnost běžnou, která není s to snížit důkazní hodnotu výsledku tohoto svědka. Žalobce rovněž rozporuje argumentaci žalovaného, kterou se snažil popřít důvěryhodnost svědecké výpovědi s odkazem na skutečnost, že svědek neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými obchodoval. Svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem, proto není na místě argumentovat tím, že k výpovědi žalobce neexistují objednávky, dodací listy či skladová evidence. Dále poukazuje na skutečnost, že z argumentace žalovaného lze spíše usuzovat na snahu žalovaného prokázat žalobci vědomou účast na podvodu na dani z přidané hodnoty.

[6] Na vztahu mezi žalobcem a svědkem, ani na způsobu, jakým mu žalobce svěřoval činnosti a jak tyto činnosti svědek vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého. Skutečnosti, ze kterých žalovaný dovodil neprokázání nároku žalobce na uplatnění účelně vynaložených nákladů na dosažení příjmů, tedy zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce nejsou kontaktní, v porovnání se svědeckou výpovědí nemůže sama o sobě být důvodem k doměření daně žalobci. Žalobce je přesvědčen o tom, že veškeré žalovaným předestřené pochybnosti rozptýlil svědeckou výpovědí a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odečtení účelně vynaložených nákladů od základu daně z příjmů fyzických osob. Naopak to byl žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Pokud správce daně danou svědeckou výpověď nepovažoval za dostatečnou, měl vyslechnout i paní H., kterou svědek v rámci své svědecké výpovědi uvedl jako osobu s osobní účastí na některých ze sporných zdanitelných plnění.

[7] Žalovaný ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Vypořádal se, byť implicitně, se všemi námitkami stran svědecké výpovědi svědka H. (v bodech [28] až [31] svého rozhodnutí). Ve výše uvedených bodech také uvedl, proč výpověď svědka nemůže obstát jako důkazní prostředek, resp. nahradit jiné důkazní prostředky. Žalobce si nezajistil žádné kontrolní mechanismy k prokázání uplatněných daňových nároků; sice unesl své prvotní důkazní břemeno, nerozptýlil však již pochybnosti správce daně, resp. nepředložil dostatečné důkazní prostředky k jejich rozptýlení.

[8] Žalobce v replice k vyjádření žalovaného konstatoval, že přijetí potřebných kontrolních mechanismů lze vyžadovat po žalobci pouze v případě, že je mu přičítána

účast na podvodu na dani, k čemuž však v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce dále trvá na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného správce daně kontaktní, a proto nebylo možno ověřit uskutečnění žalobcem tvrzených účelných výdajů.

[9] Krajský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Soud dále uvedl, že ačkoliv žalobce v žalobě namítal neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, shledal pochybení v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť je toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to je primárně jeho povinností. Až na základě unesení tohoto důkazního břemene mohlo být důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce. V tomto ohledu přitom není důležité pouze to, jakým způsobem správce daně v předchozím řízení zpochybňoval žalobcem navržený důkaz k vyvrácení pochybností (tedy svědeckou výpověď svědka H.), ale také jakým způsobem správce daně zpochybňoval primární důkazy, předložené žalobcem, neboť tímto postupem vyvolal nutnost dalšího dokazování ve věci.

[10] Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností neuvedl byť jedinou pochybnost, kterou by měl vyvracet věrohodnost, správnost, pravdivost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů. Žádné konkrétní pochybnosti nejsou uvedeny ani ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016. Žalovaný následně v napadeném rozhodnutí (ačkoliv v části tohoto rozhodnutí, věnující se právnímu základu nyní projednávané věci, přiznává, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně zpochybnění žalobcem předložených dokladů a skutečností), se nijak nevypořádal s tím, zda skutečně správce daně toto důkazní břemeno unesl či jak konkrétně vůbec zpochybnil doklady a skutečnosti žalobcem tvrzené. Jediným důvodem, kterým žalovaný ospravedlňuje výzvu k prokázání skutečností ze strany správce daně, je nekontaktnost obchodních partnerů žalobce, na základě čehož nebylo možno ověřit žalobcem tvrzené skutečnosti.

[11] Žalovaný, ani správce daně ovšem nijak blíže nerozvádí, v čem konkrétně spočívají jejich pochybnosti ohledně skutečnosti, že daňové subjekty, aktivní v období dvou až tří let před zahájením vyhledávací činnosti ze strany správce daně, již v době zahájení této vyhledávací činnosti aktivní či kontaktní nejsou, nebo ohledně skutečnosti, že žalobce zcela v souladu se zásadou autonomie vůle pověřil svého zaměstnance obchodním vedením své pobočky.

[12] Skutečnost, že správce daně nemůže ověřit uskutečnění obchodních případů, při nichž měl žalobce vynaložit náklady a jejichž odečtení od základu daně požadoval, totiž nestaví do důkazní nouze žalobce, nýbrž žalovaného, neboť ten mohl prostřednictvím zkontaktování těchto obchodních partnerů vyvracet tvrzení (či alespoň nabýt pochybnosti) o tom, že se žalobcem tvrzené obchody fakticky uskutečnily. Správce daně tak neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění unesení primárního důkazního břemene žalobcem, neboť ve výzvě k prokázání skutečností nevyjádřil důvodné či vůbec žádné pochybnosti, přičemž se zjevně snažil své důkazní nouzi vyhnout

nezákonným přenesením důkazního břemene na žalobce, čímž své rozhodnutí zatížil vadou nezákonnosti.

[13] Krajský soud závěrem uvedl, že neshledal důvodným vyjadřovat se k námitkám žalobce, vztahujícím se ke svědecké výpovědi, o níž žalobce opírá unesení svého důkazního břemene při vyvracení pochybností správce daně, neboť žalobce v nyní projednávané věci nebyl povinen pochybnosti žalobce (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet. Nad rámec rozsudku uvedl judikaturu k hodnocení výpovědi svědka.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[14] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[15] Předně namítá, že krajský soud posoudil věc nad rámec žalobních bodů a tím porušil § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu podané žaloby nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli, byť obecnou, námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí o odvolání. Důvody, pro které bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno ani nepředstavovaly výjimku z dispoziční zásady (soud k nim neměl z úřední povinnosti přihlížet).

[16] Krajský soud jako důvod zrušení rozhodnutí o odvolání kromě nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. v rozsudku uvedl i skutečnost, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Uvedené ustanovení však definuje podmínky pro rozhodnutí bez jednání, samo o sobě neznamena, že soud je k úvaze o zrušení napadeného rozhodnutí oprávněn bez ohledu na žalobní námitky (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 - 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). V posuzované věci žalobce pouze namítal, že své důkazní břemeno unesl svědeckou výpovědí svědka H. a že tato výpověď nebyla stěžovatelem věrohodným způsobem zpochybněna. Součástí spisového materiálu je jak protokol o výsledku svědka, tak zpráva o daňové kontrole, v níž se správce daně s provedenou svědeckou výpovědí vypořádává a uvádí, z jakých důvodů má za to, že není s to pochybnosti správce daně odstranit. Porovnáním obsahu odůvodnění rozhodnutí o odvolání s obsahem daňového spisu nutno dospět k závěru, že skutkový stav, z něhož správce daně a žalovaný vycházeli, v něm má oporu.

[17] Stěžovatel dále z procesní opatrnosti uvádí, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechna svá tvrzení, tzn. nejen ta tvrzení, která uvedl v řádném, příp. dodatečném daňovém tvrzení, ale i ta, která uvedl v dalších podáních, která sám učinil ve svých jiných písemnostech (např. odvolání, vyjádření k výzvě atd.) nebo v ústních jednáních se správcem daně a k nimž byl daňový subjekt případně vyzván [v případě daňové kontroly na základě § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu].

[18] Ačkoliv v posuzovaném případě správce daně, který určitými pochybnostmi disponoval, je do výzvy k prokázání skutečností nevtělil, veškeré skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost důkazních prostředků, uplatněných účastníkem řízení, uvedl nejpozději v rámci seznámení s kontrolním zjištěním. Správce daně tak seznatelným a kvalifikovaným způsobem identifikoval konkrétní skutečnosti, na

jejichž základě usuzuje o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti daňových dokladů předložených účastníkem řízení. Přestože tak zpravidla správce daně činí ve výzvě k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, není vyloučeno, aby tak učinil později v rámci daňové kontroly např. na ústním jednání, jehož průběh zachytí do protokolu, či v písemném výsledku kontrolního zjištění, s kterým daňový subjekt seznámí. V projednávané věci tak správce daně případnou vadu výzvy zhojil v průběhu řízení.

[19] Žalobce mohl reagovat na pochybnosti vyjádřené správcem daně. Svého práva využil a navrhl svědeckou výpověď R. H., kterou správce daně následně provedl. Avšak ani provedená svědecká výpověď tvrzení daňového subjektu neprokázala, což správce daně i stěžovatel zdůvodnili ve zprávě o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání. Správce daně tak v řízení kvalifikovaným způsobem vyjádřil své pochybnosti o stěžovatelem předložených dokladech, které stěžovatel v průběhu řízení nevyvrátil (důkazní břemeno nepřenesl zpět na správce daně).

[20] Stěžovatel soudu dále vytkl, že nesprávně posoudil skutečnosti odůvodňující pochybnosti správce daně. Krajský soud zcela bagatelizoval pochybnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Nekomaktnost obchodních partnerů může být dle ustálené judikatury podkladem pochybností správce daně o uskutečnění plnění, tak jak jej deklaruje daňový subjekt (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, či ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). V projednávané věci to navíc nebyla jediná pochybnost vznesená správcem daně. Ani provedená svědecká výpověď tvrzení žalobce neprokázala, což správce daně i stěžovatel dostatečným způsobem zdůvodnili.

[21] Žalobce v doplnění odvolání výslovně uvedl, že důkazní břemeno stran pochybností vyslovených ohledně prvotních daňových dokladů naň přešlo. Stěžovatel se tak k této otázce, mezi stranami nesporné, nevyjadřoval. Krajský soud zcela odhlédl od faktického průběhu nalézacího řízení, ve kterém stěžovatel zůstal zcela pasivní, vyjma předložení prvotních daňových dokladů rezignoval na svoji důkazní povinnost a žádné další důkazní prostředky nepředložil a nereagoval na výzvu k prokázání skutečností. Až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění navrhl svědeckou výpověď zaměstnance R. H., kterou správce daně provedl a která nebyla s to pochybnosti správce daně rozptýlit.

[22] Krajský soud pak svým příliš extenzivním výkladem povinností správce daně ohledně přenosu důkazního břemene ignoroval závěry ustálené judikatury k prokazování daňové účinnosti výdajů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 01. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, či ze dne 31. 03. 2009, č. j. 8 Afs 80/2008 - 85).

[23] Stěžovatel pro výše uvedené navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[24] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že neunesení primárního důkazního břemene namítal již v bodě [11] žaloby. V té konstatoval, že k unesení důkazního břemene správce daně nepostačí pouhá nekomaktnost obchodních partnerů (dodavatelů). Tvrzení pouhé nekomaktnosti dodavatelů je nedostatečně zdůvodněnou pochybností správce daně.

[25] Otázka unesení důkazního břemene určuje směr dalšího řízení, soud k ní tak měl přihlédnout z moci úřední. Rozsudek krajského proto ob stojí a kasační stížnost by měla být zamítnuta.

III. Posouzení kasační stížnosti

[26] Soud ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody a v řízení za něj vystupuje zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[27] Kasační stížnost je důvodná.

[28] První a pro věc rozhodnou otázkou je, zda krajský soud nevybočil z mantinelů soudního přezkumu, které tvoří § 75 odst. 2 s. ř. s.

[29] Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. „[ž]aloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné“.

[30] Podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. „[s]oud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.“

[31] Z citovaného ustanovení vyplývá, že soudní řízení správní je založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit.

[32] Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné, či stížené vadami, ke kterým soud musí přihlédnout z úřední povinnosti (viz bod [37] a násl. níže). Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (srov. např. rozsudky ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 – 65, a z e d ne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 – 84). Jak uvedl rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, č. 2288/2011 Sb. NSS, „soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná“.

[33] Soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny § 36 odst. 1 s. ř. s.). Odepřel by totiž žalovanému právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek č. j. 7 Afs 216/2006 - 65). Rozhodnutí krajského soudu založené na odlišné právní argumentaci, než jaká byla obsažena ve správním rozhodnutí nebo v podané žalobě, k níž se strany řízení nemohly dosud vyjádřit a zejména tomu uzpůsobit provedené dokazování, by tak porušovalo právo na spravedlivý proces a bylo by pro účastníky překvapivé (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78, č. 2510/2012 Sb. NSS).

[34] Ačkoliv ze žaloby krajský soud dovodil, že žalobce „*namítá neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi R. H.*“, [přesto krajský soud shledal pochybení] „*v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť je toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to bylo primárně jeho povinností, jak bylo výše konstatováno. Až na základě unesení tohoto důkazního břemene mohlo být důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce. V tomto ohledu přitom není důležité pouze to, jakým způsobem správce daně v předchozím řízení zpochybňoval žalobcem navržený důkaz k vyvrácení pochybností (tedy svědeckou výpověď R. H.), ale také jakým způsobem správce daně zpochybňoval primární důkazy, předložené žalobcem, neboť tímto postupem vyvolal nutnost dalšího dokazování ve věci.*“

[35] V žalobě se v žalobcem zmiňovaném bodu [11] uvádí, že „*i nadále trvá na tom, že svědek H. velmi věrohodně prokázal průběh jednotlivých transakcí a že jeho výpověď faktické pořízení předmětného zboží a služeb prokázala. Žalovaný i přes tuto výpověď, kterou zcela účelově považuje za nevěrohodnou, trvá na svém, že žalobce předmětné nákupy neprokázal. Stojí tak proti sobě na straně jedné tvrzení svědka, který realitu vnímal vlastními smysly, neboť se na jejím vzniku podílel, a na straně druhé pouhá neintaktnost dodavatelů, kdy se nepodařilo ověřit, zda tito zahrnuli předmětná plnění do svých daňových přiznání. Jedná se tedy pouze o nemožnost ověření, nikoliv o zjištění, že by dodavatelé zboží a služby nedodali, nebo že by dodavatelé dodání zboží a služeb popřeli. Pouhá nekontaktnost tak nemůže být důvodem k doměření daně.*“

[36] Jak v kasační stížnosti upozornil stěžovatel, žalobce už v bodě [3] odvolání konstatoval, že „*[s]právcem daně unesl své důkazní břemeno tím, že uvedl své důvodné pochybnosti (tyto společnosti jsou pro správce daně nekontaktní) o dodání zboží a služeb od společnosti FOR FISHING, Secure-Logistic a Macek & Petřík, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Stejná situace nastala i ve věci osvobozených plnění ve prospěch společností ELCOM TRADING A BEST PRODUCT, které jsou rovněž pro jejich správce nekontaktní.*“ V bodě [8] odvolání žalobce k pochybnostem správce daně uzavírá, že „*[d]aňovému subjektu nemůže být kladeno k tíži, že jsou daňové subjekty nekontaktní nebo, že si neplní své daňové povinnosti, takové skutečnosti mohou sloužit pouze k odůvodnění pochybností*

správce daně. Tyto pochybnosti však byly zcela rozptýleny velmi přesvědčivou výpovědí pana H.“

[37] Z obsahu podané žaloby však nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Všechny žalobní body směřovaly až do fáze dokazování po unesení primárního důkazního břemene správcem daně (což výslovně uvádí v odvolání sám žalobce). Na žádném místě žaloby (ani v průběhu daňového řízení) se žalobce nedomáhal zrušení rozhodnutí správců daně, protože neunesli primární důkazní břemeno, resp. že neuvedli dostatečné pochybnosti pro přenos důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (žalobce). Žalobce se sám snažil pochybnosti správce daně v řízení vyvrátit – navrhl k tomu výslech svědků (některé pochybnosti v průběhu řízení i vyvrátil).

[38] Krajský soud tak v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

[39] Výjimku z dispoziční zásady stanoví § 76 odst. 2 s. ř. s., podle níž vysloví soud i bez návrhu nicotnost rozhodnutí. Judikatura (srov. mnohé nálezy Ústavního soudu, např. ze dne 21. 4. 2009, č. j. II. ÚS 1464/07, ze dne 31. 3. 2009, č. j. I. ÚS 1138/08) dále dovodila, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti též k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy, prekluze práva, porušení čl. 40 odst. 5 a 6 Listiny základních práv a svobod, aplikace nevyhlášeného právního předpisu, či porušení principu *non-refoulement* (srov. KÜHN k § 75 odst. 2 s. ř. s. In: KÜHN, Zdeněk, KOCOUREK, Tomáš a kol. *Soudní řád správní: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. s. 604 an.). Pro vady řízení je bez žalobní námitky soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pouze tehdy, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. výše citované usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Tak tomu v nyní projednávané věci nebylo. Vady postupu správce daně, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, nebránily soudu v přezkoumání napadených rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Žalobce na tomto místě sice uvádí, že unesení primárního břemene důkazního určuje směr, jakým se řízení bude ubírat, nic však nebrání tomu, aby se i bez zodpovězení na tuto otázku soud zabýval tím, zda daňový subjekt vyvrátil vznesené pochybnosti správce daně.

[40] Pro výše uvedené dospěl soud k tomu, že závěr krajského soudu o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele právě ve vztahu k otázce přenosu primárního důkazního břemene, resp. zákonnosti vyjádření důvodných pochybností správcem daně ve vztahu k přenesení toliko primárního důkazního břemene (srov. poslední větu bodu [15] rozsudku krajského soudu) je jinou vadu řízení před soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[41] Nejvyšší správní soud dodává, že za této situace se již nevěnoval vypořádání námitek směřujících proti věcnému posouzení provedenému krajským soudem, neboť to,

jak vyplývá z výše uvedeného, bylo v rozsudku krajského soudu učiněno nezákonně a nad rámec žalobních bodů. Přezkum ostatních žalobních bodů nepovažoval krajský soud za potřebné. Nejvyšší správní soud tudíž není oprávněn provést tento přezkum namísto soudu prvního stupně, resp. jako první, neboť by tím nahrazoval činnost krajského soudu a odebral by tím účastníkům řízení jednu soudní instanci.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy napadené rozhodnutí stěžovatele posoudí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s. ř. s.

[43] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 20. srpna 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu