



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. R.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 73/2017-39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 73/2017-39, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 20. 10. 2016 dodatečné platební výměry č. j. 1816508/16/3301-52521-711723, č. j. 1816550/16/3301-52521-711723 a č. j. 1816603/16/3301-52521-711723, kterými doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ve výši 91.287 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18.257 Kč; za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 159.068 Kč a penále z doměřené daně ve výši 31.813 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 144.897 Kč a penále z doměřené daně ve výši 28.979 Kč.

[2] Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na dani z přidané hodnoty na vstupu, uplatněný v uvedených zdaňovacích obdobích, neboť měl pochybnosti o dodávkách zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek) uvedených v souhrnných hlášení. Žalobce dle správce daně nedoložil, že zboží a služby pochází od deklarovaného dodavatele – plátce DPH (v případě zboží a služeb dodaných společnostmi FOR FISHING s. r. o.), a neprokázal, že obdržené

zboží a služby použil pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti (v případě zboží dodaného žalobci společností Macek & Petřík - mobil s. r. o., a služeb dodaných společností Secure-Logistik s. r. o.). Zároveň správce daně neuznal žalobci nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty z důvodu prodeje zboží do jiného členského státu Evropské unie, neboť pojal podezření, že zboží prodané žalobcem nebylo dodáno do jiného členského státu Evropské unie.

[3] Žalobce podal proti uvedeným platebním výměrům odvolání, která žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl, neboť se ztotožnil se závěry správce daně. Neshledal tak důvodnými odvolací námitky směřující proti závěru správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno (nerozptýlil pochybnosti týkající se uvedených dodávek zboží a služeb) a neprokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, ve které v první řadě namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že jím navržený svědek R. H. ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky týkající se jednotlivých obchodních partnerů žalobce, způsobu uzavíraných obchodů a předmětu těchto obchodů, a to takovým způsobem, že dle žalobce jednoznačně prokázal, že zboží a služby, uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Na vztahu mezi žalobcem a svědkem, ani na způsobu, jakým mu žalobce svěřoval činnosti a jak tyto činnosti svědek vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého, jak se žalovaný snažil předeštit ve svém rozhodnutí. Žalobce byl přesvědčen o tom, že veškeré pochybnosti žalovaného rozptýlil svědeckou výpovědí a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odpočet daně z přidané hodnoty, resp. osvobození od této daně. Naopak to byl žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Pokud správce daně nepovažoval svědeckou výpověď 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.

[5] Krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Nejprve konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Dále soud vysvětlil, že – ačkoliv žalobce namítl neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi R. H. – 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, byť to bylo 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 R. H.), ale také jakým způsobem zpochybňoval primární důkazy předložené žalobcem, neboť tímto postupem vyvolal nutnost dalšího dokazování ve věci.

[6] Pochybnosti uvedené správcem daně ve výzvě k prokázání skutečností ve vztahu k plněním poskytnutým společností FOR FISHING s.r.o. dle soudu není možno považovat za důvodné pochybnosti, v jejichž důsledku by došlo k přenesení důkazního břemene ohledně prokázání faktického uskutečnění plnění na žalobce tak, jak po něm správce daně požadoval. Ve vztahu k pochybnostem vyjádřeným správcem daně vůči

zdanitelným plněním obdrženým od ostatních společností a poskytnutým žalobcem do jiného členského státu pak správce daně neuvedl ve výzvě k prokázání skutečností byť jedinou pochybnost. Žádné konkrétní pochybnosti nejsou uvedeny ani ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016. Žalovaný se následně v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s tím, zda skutečně správce daně toto důkazní břemeno unesl či jak konkrétně vůbec zpochybnil doklady a skutečnosti tvrzené žalobcem. Popsal sice některé skutečnosti, které dle jeho názoru svědčily o „*nestandardnosti předmětných obchodních případů*“, nijak blíže však nerozvedl (stejně jako to neučinil ani správce daně), v čem konkrétně spočívaly 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, anebo skutečnosti, že společnosti, se kterou žalobce obchodoval, byla zrušena registrace k dani z přidané hodnoty.

[7] Vzhledem k uvedenému dospěl krajský soud k závěru, že správce daně nedostatečně zpochybnil unesení primárního důkazního břemene žalobcem, neboť ve výzvě k prokázání skutečností vyjádřil nedůvodné či vůbec žádné pochybnosti. Přitom se zjevně snažil své důkazní nouzi vyhnout nezákonným přenesením důkazního břemene na žalobce, čímž své rozhodnutí zatížil vadou nezákonnosti. Krajský soud pak již nepovažoval za důvodné vyjadřovat se k dalším žalobním námitkám, vztahujícím se ke svědecké výpovědi, o níž žalobce opřel unesení svého důkazního břemene při vyvracení pochybností správce daně. Žalobce totiž nebyl povinen pochybnosti správce daně (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet.

II. Kasační stížnost žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost, ve které navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Předně namítl, že krajský soud posoudil věc nad rámec žalobních bodů a tím porušil § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (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 soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, ani nepředstavovaly výjimku z dispoziční zásady (soud k nim proto neměl z úřední povinnosti přihlížet).

[10] 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 neznamená, 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 namítl, že své důkazní břemeno unesl svědeckou výpovědí svědka H. a že stěžovatel tuto výpověď věrohodným způsobem nezpochybnil. 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 je nutno dospět k závěru, že skutkový stav, z něhož správce daně a stěžovatel vycházeli, v něm má oporu.

[11] Stěžovatel dále z procesní opatrnosti uvedl, 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, jež 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].

[12] Ačkoliv v posuzovaném případě správce daně, který určitými pochybnostmi disponoval, do výzvy k prokázání skutečností vtělil pouze pochybnosti ve vztahu k dodavateli FOR FISHING s.r.o., 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 usuzoval o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti daňových dokladů předložených žalobcem. Žalobce mohl na tyto pochybnosti reagovat, což také učinil a navrhl svědeckou výpověď R. H., kterou správce daně následně provedl. Avšak ani ta tvrzení žalobce neprokázala. Správce daně tak v řízení kvalifikovaným způsobem vyjádřil své pochybnosti o žalobcem předložených dokladech, které žalobce v průběhu řízení nevyvrátil (důkazní břemeno nepřenesl zpět na správce daně).

[13] Stěžovatel soudu dále vytkl, že nesprávně posoudil skutečnosti odůvodňující pochybnosti správce daně. Krajský soud zcela bagatelizoval pochybnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Nekontaktnost obchodních partnerů může být dle ustálené judikatury podkladem pochybností správce daně o uskutečnění plnění, tak jak jej deklaruje daňový subjekt (srov. rozsudky NSS 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).

[14] V souvislosti s tvrzením krajského soudu, že správní orgány nijak blíže nerozvedly, jakou konkrétní nestandardnost spatřují ve skutečnosti, že žalobce zcela v souladu se zásadou autonomie vůle pověřil svého zaměstnance obchodním vedením své pobočky, stěžovatel poukázal na nesrozumitelnost argumentace soudu. Ten totiž nezohlednil, v jaké fázi došlo k provedení svědecké výpovědi R. H.. Stěžovatel žalobce s veškerými pochybnostmi seznámil v průběhu daňové kontroly (zčásti ve výzvě k prokázání skutečností, zčásti nejpozději v rámci seznámení s kontrolním zjištěním), a přenesl tak důkazní břemeno na žalobce. Svědeckou výpovědí R. H. se následně žalobce snažil unést své důkazní břemeno, což se mu však nepodařilo. Správce daně touto svědeckou výpovědí nezpochybňoval prvotní daňové doklady, jak naprosto nesprávně uvedl krajský soud v napadeném rozsudku. Krajský soud zcela odhlédl od faktického průběhu nalézacího řízení, kdy žalobce zůstal zcela pasivní; vyjma předložení prvotních daňových dokladů zcela rezignoval na svoji důkazní povinnost, 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.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[15] Žalobce se ve svém vyjádření ztotožnil s hodnocením krajského soudu, že správce daně neunesl již své primární důkazní břemeno. Tuto skutečnost namítal v bodech [11] a [16] žaloby, v nichž uvedl, že k unesení důkazního břemene správce daně nepostačí pouhá nekontaktnost dodavatele. Žalobce zde sice poukazoval i na skutečnost, že jeho tvrzení byla prokázána navíc i svědeckou výpovědí R. H., avšak na základě této skutečnosti nelze odhlédnout od žalobní námitky týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně (tedy že jeho tvrzení pouhé nekontaktnosti dodavatelů je nedostatečně zdůvodněnou pochybností).

[16] Dále žalobce přisvědčil argumentaci krajského soudu ve věci aplikace § 108 zákona o DPH. Pokud neplátce vystavil doklad s daní, má povinnost odvést dle výše uvedeného ustanovení z takového plnění daň. Jestliže plnění nebyla fiktivní, což žalovaný nikdy netvrdil, a předmětná plnění dodal deklarovaný dodavatel (to žalovaný řádně nezpochybnil), má žalobce v souladu s judikaturou Soudního dvora EU uvedenou v žalobě nárok na odpočet.

[17] Žalobce tedy navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je důvodná.

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

[21] 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“.

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

[23] 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, v němž žalobce napadá správní rozhodnutí, a důvody, pro které proti němu brojí, vymezují povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit.

[24] Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné, či stížené vadami, k nimž soud musí přihlédnout z úřední povinnosti (viz bod [31] níže). Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě pro chybějící důvody (srov. např. rozsudky ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 – 65, a ze dne 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“*.

[25] 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 NSS 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. nálezy ÚS ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 – 78, č. 2510/2012 Sb. NSS).

[26] 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.“*

[27] Nejvyšší správní soud ověřil, že žalobce ve zmiňovaném bodu [11] žaloby uvedl, 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 nekontaktnost 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.“* V odkazovaném bodě [16] žaloby pak toliko shrnul: *„V případě dalších dodavatelů a rovněž i v případě dodání zboží do jiného*

členského státu svědectví plně prokázalo jejich uskutečnění, jediným argumentem stojícím proti tomuto svědectví tak byla pouze nekontaktnost obchodních partnerů žalobce.“

[28] V této souvislosti soud upozorňuje, že žalobce v bodě [3] svého odvolání konstatoval, že „[s]právce 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 uzavřel, 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.“

[29] Z obsahu podané žaloby nevyplývá, že by v ní žalobce vznesl jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného (stěžovatele). Všechny žalobní body směřovaly až do fáze dokazování po unesení primárního důkazního břemene správcem daně (což výslovně uvádí sám žalobce i v odvolání). 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).

[30] 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).

[31] Výjimku z dispoziční zásady stanoví např. § 76 odst. 2 s. ř. s., podle nějž vysloví soud i bez návrhu nicotnost rozhodnutí. Judikatura (srov. mnohé nálezy ÚS, 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 námítky 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 napadeného rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů. Unesení primárního důkazního břemene sice určuje směr, jakým se řízení bude ubírat, nic

však nebrání tomu, aby se soud i bez zodpovězení této otázky zabýval tím, zda daňový subjekt vyvrátil vznesené pochybnosti správce daně.

[32] Vzhledem k výše uvedenému dospěl kasační soud k závěru, že úvahy krajského soudu o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele právě ve vztahu k otázce přenosu primárního důkazního břemene, resp. zákonnosti vyjádření důvodných pochybností správcem daně ohledně přenesení toliko primárního důkazního břemene (srov. bod [22] rozsudku krajského soudu), jsou jinou vadou řízení před soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[33] 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 tak účastníkům řízení jeden stupeň soudního přezkumu.

V. Závěr a náklady řízení

[34] 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.

[35] 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 11. května 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu