



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Levara s.r.o.**, sídlem Cacovice 63/2, Brno, zastoupená Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem, sídlem Kobližná 53/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 25055/18/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2020, č. j. 31 Af 67/2018 - 71,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“), a to nejprve za zdaňovací období září roku 2014 (kontrola zahájena dne 27. 11. 2014), následně též za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2014 (kontrola zahájena 25. 2. 2015). Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobkyni nelze za uvedená zdaňovací období přiznat nárok na odpočet daně deklarovaný na daňových dokladech od konkrétního dodavatele -společnosti PORTEX, spol. s r.o. (dále jen „společnost PORTEX“), neboť žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění přijala tak,

jak bylo na daňových dokladech od této společnosti uvedeno. Správce daně proto žalobkyni za zdaňovací období říjen a listopad roku 2014 doměřil DPH dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3377669/17/3003-52522-712389, a ze dne 13. 7. 2017, č. j. 3377720/17/3003-52522-712389; za zdaňovací období září a prosinec roku 2014 žalobkyni vyměřil DPH jinak, než tvrdila v daňových přiznáních, a to platebními výměry ze dne 13. 7. 2017, č. j. 3377532/17/3003-52522-712389 a č. j. 3377781/17/3003-52522-712389

[2] Odvolání žalobkyně proti uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění od společnosti PORTEX. Žalovaný se neztotožnil s namítanou vnitřní rozporností kontrolních zjištění správce daně obsažených ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září roku 2014 (v souvislosti s tím, zda žalobkyně byla či nebyla v postavení ručitele za nezaplacenou daň). Žalovaný připomněl, že důvodem odeprání tvrzeného nároku na odpočet daně bylo neunesení důkazního břemene, neboť žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění tak, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Je tedy zřejmé, že správce daně ve vztahu k žalobkyni neuplatnil institut ručení. Pokud v rámci popisu skutečností uvedl do zprávy o daňové kontrole DPH za zdaňovací období září roku 2014, že se žalobkyně dostala do pozice ručitele ve smyslu § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť závazky za plnění deklarovaná na dokladech hradila na účet, který nebyl u dodavatele zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, je dle názoru žalovaného z obsahu spisového materiálu patrné, že nevhodné vyjádření ve zprávě o daňové kontrole, které v ní zůstalo obsaženo, nebylo spojeno s žádnými procesními kroky správce daně. Žalovaný upozornil, že správce daně vydal platební výměry, resp. dodatečné platební výměry, v řízení nalézacím (vyměřovacím, resp. doměřovacím). Případná aplikace institutu ručení probíhá až v rámci dílčího řízení při placení daní (dle § 134 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád), které však v souzené věci nebylo zahájeno ani vedeno, a tedy v něm vůči žalobkyni nebylo vydáno žádné rozhodnutí.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně zamítl v záhlaví označeným rozsudkem. Ve shodě s žalovaným se neztotožnil s námitkou žalobkyně poukazující na vnitřní rozpornost závěrů správce daně obsažených ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září roku 2014 (ručitelství žalobkyně vs. neprokázání přijetí zdanitelných plnění od konkrétního dodavatele). Krajský soud zopakoval, že správce daně postavení žalobkyně jako ručitele dle § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty konstatoval bez dalšího, na toto konstatování nenavazovaly žádné další procesní kroky. V odvolacím řízení pak žalovaný provedl upřesnění, které ob stojí a vysvětluje zákonnost postupu správce daně. Krajský soud taktéž dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, provedl náležité hodnocení žalobkyní předložených důkazních prostředků, s nímž se (i přes dílčí nesoulad v hodnocení věrohodnosti některých z nich) ztotožnil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítala jeho nepřezkoumatelnost. Dle stěžovatelky se krajský soud

pokračování

v rozsudku nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami a bez bližšího zdůvodnění posvětil závěr žalovaného stran ručení dle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Stěžovatelka nesouhlasila s hodnocením krajského soudu, který nevhodné vyjádření správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole označil za „konstatování bez dalšího“, a uzavřel, že je žalovaný napraven v odvolacím řízení. Dle stěžovatelčina názoru se jednalo o stěžejní závěr, který je v přímém rozporu se zbývajícím obsahem zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka namítala, že se krajský soud nedostatečně vypořádal také s argumentací týkající se chybného hodnocení důkazů. I v této části pokládala napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[5] Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s jehož závěry se v plném rozsahu ztotožnil. Dle názoru žalovaného krajský soud řádně vypořádal veškeré stěžovatelčiny námitky. Zopakoval, že stěžovatelce byl odepřen nárok na odpočet daně z důvodu, že neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek zákona o dani z přidané hodnoty. Otázka případného ručení tedy nebyla v projednávaném případě rozhodná, ačkoli se stěžovatelka pokouší navodit zdání opaku. Nezákonnost rozsudku nemohla dle žalovaného způsobit ani skutečnost, že se krajský soud zcela neztotožnil s provedeným hodnocením stěžovatelkou předložených důkazů a v tomto ohledu provedl dílčí korekce. Klíčový je totiž závěr krajského soudu, dle kterého stěžovatelkou předložené důkazní prostředky nebyly způsobilé prokázat, že zdanitelná plnění od konkrétního dodavatele přijala způsobem deklarovaným na daňových dokladech.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu. Při posuzování této otázky Nejvyšší správní soud vycházel z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06), dle které jedním z principů, představujících součást práva na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit [ve správním soudnictví tato povinnost vyplývá z § 54 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Již v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, Nejvyšší správní soud uvedl, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“.

[8] Současně upozorňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, tj. nemožnost zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS).

Nepřezkoumatelnost nelze libovolně rozšiřovat a vztahovat na případy, kdy se správní orgán, resp. soud, podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela reagovat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Správní orgány a soudy ovšem nemají povinnost vypořádat každou dílčí námitku, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví vlastní argumentaci, v jejíž konkurenci námitky jako celek neobstojí (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43).

[9] Nejvyšší správní soud posoudil rozsudek krajského soudu v návaznosti na shora uvedená východiska, přičemž dospěl k závěru, že z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vycházel, jak hodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Rozsudek je řádně a srozumitelně odůvodněn, stěžovatelčin nesouhlas s konkrétními závěry nepřezkoumatelnost nezpůsobuje (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 368/2018 - 23 atd.). Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která Nejvyššímu správnímu soudu znemožňuje napadené rozhodnutí věcně přezkoumat (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 As 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[10] V souzené věci pak stěžovatelka v souvislosti s tímto kasačním důvodem také namítala, že krajský soud přistoupil k věcnému přezkumu rozhodnutí žalovaného, které je však také zatíženo nepřezkoumatelností, neboť žalovaný potvrdil vnitřně rozporné a nekonzistentní závěry správce daně.

[11] Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěrům krajského soudu, že žalovaný v odvolacím řízení přípustným způsobem závěry správce daně korigoval, a tato skutečnost neměla vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, ani nevedla k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Ke spornému vyjádření obsaženému v jedné ze čtyř zpráv o daňové kontrole (konkrétně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září roku 2014) stran postavení stěžovatelky jako ručitele dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, krajský soud ve shodě s žalovaným správně upozornil, že se jednalo (slovy žalovaného o „nevhodné“ a „nešťastné“) konstatování bez dalšího vyústění. Z průběhu řízení bez pochybností vyplynulo, že stěžovatelka do postavení ručitele vůči společnosti PORTEX nevstoupila, správce daně se postavením stěžovatelky jako ručitele vůbec nezabýval a nečinil v tomto ohledu ani žádné procesní kroky. Závěr o odepření nároku na odpočet daně, k němuž správce daně dospěl v nalézacím řízení (tj. v řízení vyměřovacím, resp. doměřovacím), ukončeném vydáním platebních výměrů na DPH (za zdaňovací období září a prosinec roku 2014) a dodatečných platebních výměrů na DPH

pokračování

(za zdaňovací období říjen a listopad roku 2014), byl v projednávané věci odůvodněn tím, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti PORTEX tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Ve vztahu ke stěžovateli nebylo vydáno žádné rozhodnutí v řízení při placení daní (tj. ve zcela jiné fázi řízení upravené daňovým řádem v hlavě V - Placení daní), ani vůči ní správce daně vydáním výzvy neuplatnil ručení ve smyslu § 171 a § 172 daňového řádu. Stěžovatelkou tvrzená rozpornost a nelogičnost závěrů správce daně, dovozovaná z jediné věty o ručitelství stěžovatelky obsažené ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014, proto byla žalovaným v odvolacím řízení (s odkazem na shora popsané skutečnosti) přípustně korigována a odstraněna. Krajský soud zároveň v napadeném rozsudku příležitostně doplnil, že vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla v řízení postavení ručitele, bylo v souzeném případě bezpředmětné zabývat se předpoklady vzniku ručitelství podle § 109 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, nebyla-li tato otázka v řízení řešena. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného o odvolání proto Nejvyšší správní soud v projednávané věci neshledal.

[12] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že se krajský soud nedostatečně vypořádal též s její argumentací stran chybného hodnocení důkazů, Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že obsah, rozsah a kvalita podané kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu vydaného soudního rozhodnutí. Je-li kasační stížnost pouze kuse zdůvodněna, předurčuje to nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale též obsah rozsudku soudu. Nejvyšší správní soud není oprávněn ani povinen domýšlet argumenty za stěžovatelku (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či rozsudky ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[13] Již v podané žalobě byla námitka nesprávného hodnocení důkazů stěžovatelkou formulována pouze v obecné rovině. Stěžovatelka namítala, že jí předložené důkazní prostředky tvoří „střípky mozaiky“, ze které vyplývá faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, společnosti PORTEX. Z pohledu stěžovatelky žalovaný provedl jejich hodnocení pouze formálně, čímž porušil § 8 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud v napadeném rozsudku k této námitce citoval příslušné pasáže odůvodnění rozhodnutí žalovaného o odvolání, z nichž vyplynulo, že žalovaný se předloženými důkazními prostředky podrobně zabýval (celkem na šesti stranách rozhodnutí), včetně podrobného zdůvodnění toho, proč některé z nich považoval za nevěrohodné a proč nebyly způsobilé prokázat přijetí zdanitelných plnění dle stěžovatelčiných tvrzení. Také uvedenou žalobní námitku tedy krajský soud v napadeném rozsudku řádně vypořádal. Lze pouze doplnit, že shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není třeba, aby jinými slovy v rozsudku znovu opakoval totéž (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[15] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. prosince 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu