



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: **D. R.**, zast. JUDr. Ing. Radkem Jurčíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Obilní trh 312/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 6. 2018, č. j. 26123/18/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 30 Af 71/2018 - 115,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- IV. JUDr. Ing. Radku Jurčíkovi, Ph.D., advokátovi se sídlem Obilní trh 312/6, Brno, **se p ř i z n á v á** odměna za zastupování žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 8228 Kč, která mu bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále

jen „krajský soud“), jehož výrokem I. byla zamítnuta jeho žaloba proti výše označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a výroky II. a III. bylo rozhodnuto o nákladech řízení o žalobě.

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 9. 2017, č. j. 4113799/17/3001-52521-705733, č. j. 4113859/17/3001-52521-705733, č. j. 4113886/17/3001-52521-705733, č. j. 4113917/17/3001-52521-705733, č. j. 4113945/17/3001-52521-705733, č. j. 4113967/17/3001-52521-705733, č. j. 4113997/17/3001-52521-705733 a č. j. 4114044/17/3001-52521-705733 (dále jen „dodatečné platební výměry“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 a měsíců ledna až července 2013. Dodatečnými platebními výměry doměřil správce daně stěžovateli daň z přidané hodnoty celkem ve výši 3 503 403 Kč a sdělil vznik povinnosti zaplatit penále 700 678 Kč.

[3] Správce daně přistoupil k doměření daně na základě závěru, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění (obuv, vruty, turbo-jet, kosmetika, inject paper) od deklarovaného dodavatele PRV-SOLAR s. r. o. (dále též „PRV-SOLAR“) podle § 72 odst. 1 a odst. 3 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodných zněních (dále jen „ZDPH“); současně správce daně stěžovateli vytkl duplicitní uplatnění nároku na odpočet daně (konkrétně ve zdaňovacích obdobích únor 2013 a březen 2013), a to navíc v jiné výši, než jaká byla uvedena na příslušných daňových dokladech.

[4] Žalovaný v navazujícím odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru. Shledal, že stěžovatel sice splnil hmotněprávní podmínky pro vznik uplatněného nároku na odpočet daně, nicméně měl za to, že předmětné obchodní transakce byly součástí daňového podvodu, o němž stěžovatel věděl nebo vědět mohl a měl, aniž učinil přiměřená preventivně-obezřetnostní opatření. Dodatečné platební výměry nicméně i přes popsany odlišný právní názor daně v odvolacím řízení obstály (došlo toliko k záměně důvodů pro doměření totožně vyčíslené daňové povinnosti a penále).

[5] Krajský soud na základě uplatněných žalobních námitek hodnotil přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, posuzoval opodstatněnost závěru žalovaného o existenci daňového podvodu a stěžovatelovy vědomosti o něm, vč. žalobní námitky nepřípustného přenášení důkazního břemene; rovněž se zabýval námitkou opomenutých důkazů a nesprávného stanovení daně. Rozhodnutí žalovaného nicméně shledal přezkoumatelným a stěžovatelovy žalobní námitky nedůvodnými; stěžovatelovu žalobu tudíž zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s. V obecné rovině tedy tvrdí nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem, dále vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je

pokračování

s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit, a konečně stěžovatel tvrdí i nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozsudku, popřípadě v jiné vadě řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[7] V konkrétní rovině stěžovatel namítá, že žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti, když stěžovatel nemohl uplatnit vůči jeho novému právnímu názoru (odlišnému od názoru správce daně) odvolání. Má za to, že jde o obdobnou situaci jako v případě pojednávaném v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 - 105.

[8] Stěžovatel dále namítá, že mu daňový podvod nebyl prokázán a že není zřejmé, jaká opatření měl učinit, jestliže institut nespolehlivého plátce existoval až od října 2013, tedy až po vydání dodatečných platebních výměrů; dosud nefungoval ani uveřejněný účet pro platbu DPH. K daňovému podvodu ze strany stěžovatele nedošlo, ostatně on sám ani nebyl vyšetřován policií. Obecný závěr žalovaného o daňovém podvodu je nepřezkoumatelný, přičemž není zřejmé, jaká zákonná ustanovení měl stěžovatel porušit (tuto informaci neobsahuje ani napadený rozsudek); žalovaný ostatně sám uvedl, že ZDPH byl dodržen a že nárok na DPH byl splněn. Krom toho měl krajský soud zrušit rozhodnutí žalovaného i k žalobní námitce poukazující na to, že v rozhodnutí žalovaného chybí [v rozporu s § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“)] odkaz na hmotněprávní předpis. V řízení před žalovaným nebyly prokázány objektivní okolnosti, na jejichž základě by měl stěžovatel získat povědomí o tom, že se předmětnými transakcemi účastnil daňového podvodu.

[9] Podle stěžovatele není možné reálně vyhovět požadavkům žalovaného na prokázání plnění; žalovaný neuvedl, jak konkrétně měl stěžovatel předejít jednání obchodních společností v rámci obchodních vztahů, když zákonodárce „reagoval až později dalšími opatřeními“. Krajský soud se podle stěžovatelova názoru nevypořádal řádně se všemi žalobcovými argumenty, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[10] Stěžovatel dále doplnil svou kasační stížnost podáním ze dne 30. 11. 2021. Namítá, že se v řízení před krajským soudem domáhal provedení důkazu rozhodnutím celního úřadu ze dne 17. 7. 2018, č. j. 3529193/18/3001-52521-705733; krajský soud však na důkazní návrh nijak nereagoval. Krajskému soudu nic nebránilo, aby stěžovatele vyzval k upřesnění žalobního bodu, považoval-li jej za obecný či neurčitý; také mohl nařídit jednání, kde by tuto okolnost stěžovatel mohl ozřejmit a při němž bývala mohla být skutková zjištění správních orgánů doplněna. Namísto toho krajský soud bez dalšího tento důkazní návrh přešel s tím, že námitka není důvodná. Stěžovatel považuje takový postup krajského soudu za rozporný s § 77 s. ř. s. a za porušení svého práva na spravedlivý proces, a to tím spíše, že stěžovatel nebyl v řízení před krajským soudem zastoupen [krajský soud jeho žádost o osvobození od soudních poplatků a ustanovení zástupce zamítl, protože se stěžovatel rovněž domnívá, že je napadený rozsudek stižen i jinou vadou řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[11] Krajský soud, stejně jako žalovaný, nebere zejm. zřetel na okolnost, že stěžovatel není velkou firmou, která by měla vlastní obchodní oddělení či pracovníky, kteří by se zabývali detailním prověřováním historie ekonomických ukazatelů činnosti či míry plnění veřejnoprávních povinností jeho obchodních partnerů. Stěžovatel byl prostý obchodník, a tudíž mu např. povinnost obchodních společností zakládat do obchodního rejstříku účetní závěrky (kterým by ostatně po obsahové stránce nerozuměl) nebyla známa; pro své podnikání musel využívat služeb daňového poradce.

[12] Za neopodstatněné považuje stěžovatel hodnocení krajského soudu, podle kterého nebylo stěžovatelovo počínání slučitelné s péčí řádného hospodáře; k tomu totiž nemůže postačovat, že stěžovatel nevedl přesnou evidenci zemních vrutů dle jejich délky (ve skutečnosti dle průměru), či evidenci obuvi podle velikosti a typu a že stěžovateli u obchodovaného kosmetického zboží údajně nezáleželo na datu expirace. Stěžovatel byl totiž prostým obchodníkem, jako celek zboží nakoupil a stejně tak je i prodal (neměl tedy ani potřebu vést skladovou evidenci). Neměl ambice provozovat maloobchodní prodej, kde by řešil např. prodej obuvi po jednotlivých velikostech. Z téhož důvodu ani nezkoumal, zda jde o zboží (boty) vadné, původně reklamované, poškozené či nakoupené po exekuci či likvidaci výrobce; za rozhodnou považoval vždy toliko cenu zboží. Podobný prodej není nijak neobvyklý např. v obchodní síti second hand, kde se oblečení také neprodává po velikostech a typu, ale po kilogramech a bez záruky. Totéž platí i o vrutech (přesněji šroubovicích) a expirované kosmetice. Nezkoumal, za jakým účelem od něj kupující předmětné zboží pořizovali. Nelze ani vyloučit, že za zlomek ceny takové zboží vykupují i samotní jeho výrobci, kteří je dokáží „recyklovat“. Stěžovatel tedy obchodoval jen s tím zbožím, na které měl poptávku, a sice s marží takovou, aby jej uživila. Stěžovatel skutečně neřešil otázky záruky za vady tohoto zboží v situaci, kdy za cenu lepšího nanukového dortu prodával 50 párů „na stavbě použitelných“ bot, z nichž byla vždy jedna z páru o půl až jedno číslo menší.

[13] Stěžovatel se neztotožňuje ani se závěrem o neobezřetnosti při svém obchodním počínání. Předně nikdy neuzavíral složité obchodní transakce, nýbrž pouze prosté obchodní smlouvy; dohoda a stisk rukou pro něj znamená více než složité smluvní vztahy, pročez se ani nevyhýbal platbám hotovostním. Krajský soud v tomto směru nekriticky a bez ohledu na skutkové okolnosti věci (které jsou nadto i zčásti sporné) bezvýhradně převzal názory žalovaného.

[14] Drogistické zboží, které mělo prošlou minimální dobu trvanlivosti, objektivně lze koupit a prodat (bez záruky); stěžovatel tak činil velkoobchodně a se ziskem. Jeho marže vždy byla odvislá od množství nakoupeného a prodaného zboží. Otázku dalšího využití stěžovatelem prodáváného zboží je třeba klást jeho odběratelům, nikoli stěžovateli samotnému; nekupoval je totiž jako konečný spotřebitel. S ohledem na zvolený způsob podnikání má stěžovatel za pochopitelné, pokud zboží dílem nejprve prodal a z inkasovaných plateb dílem i uhradil nákup prodaného zboží (krajským soudem poukazovaná „platba v obráceném sledu“); v každodenní realitě osob samostatně výdělečně činných jde o běžnou praxi. Indicií o daňovém podvodu pak nejsou ani poukazované dva případy, kdy stěžovatel porušil limit pro platby v hotovosti, ani kdy v rozporu s údajem na faktuře proběhla platba v hotovosti (místo na bankovní účet).

pokračování

[15] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, podle kterého je „objektivní okolností“, to, že stěžovatel předložil při kontrole jen dvě písemné smlouvy (jednu na dodávku obuvi a jednu na dodávku vrutů). K ostatním obchodním případům písemné smlouvy nepředložil. Okolnost, že stěžovatel při daňové kontrole předložil písemné smlouvy toliko ke dvěma dodávkám, nedokládá ničeho jiného, než že v ostatních případech uzavíral smlouvy ústní; nedokazuje to, že by stěžovatel falšoval smlouvy, jejichž pravost by byla vyvrácena. Nepodstatné je podle stěžovatele i to, že jeho výpověď stran dopravy se rozcházela s údaji v písemné smlouvě, stejně jako se neshodovala s údaji o fakturovaných částkách; faktický stav má totiž přednost před stavem formálním. V žádném případě nejde o objektivní okolnosti svědčící závěru, že se stěžovatel zaviněně účastnil daňového podvodu. Mezi ty nepatří ani 2,5% marže, neboť stěžovatel byl osobou samostatně výdělečně činnou, bez zaměstnanců a významnějších nákladů. Krajským soudem dovozovaný příjem stěžovatele (53 203 Kč brutto měsíčně) není natolik nízký, aby mohl být indicií o zaviněné účasti na daňovém podvodu.

[16] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 3. 2. 2021. Kasační stížnost považuje za nedůvodnou. Námitku porušení zásady dvojinstančnosti v řízení o odvolání má za nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Ohledně námítky absence odkazu na hmotněprávní předpis v rozhodnutí žalovaného poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 154/2007 - 64. S důkazními návrhy stěžovatele se krajský soud ve všech případech řádně vypořádal, stejně jako s uplatněnými žalobními námitkami. Existence podvodu na DPH, včetně chybějící daně, byla dostatečně prokázána. Ohledně sporování jednotlivých zjištěných objektivních okolností svědčících o stěžovatelově vědomosti (či možnosti vědět) o zapojení do podvodu na DPH žalovaný uvedl, že tyto námitky považuje rovněž za nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Dále poznamenal, že preventivní opatření musí přijímat všechny subjekty, bez ohledu na to, v jakém odvětví podnikají. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 - 47, citoval, že *„[n]ení povinností daňových orgánů, aby identifikovaly a vymezily opatření, které DS mohl či měl přijmout. Důkazní břemeno v tomto směru spočívá na DS a je jeho povinností prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.“* Bylo tedy pouze na stěžovatelovu rozhodnutí, jaká opatření se v zájmu prevence své účasti na daňovém podvodu rozhodl přijmout a případně jak se je v daňovém řízení pokoušel prokazovat. Ke stěžovatelově námitce ohledně data zavedení institutu nespolehlivého plátce DPH a povinnosti zveřejňovat účetní závěrky žalovaný poznamenává, že existuje celá škála nástrojů, které mohou sloužit jako rozumná opatření za účelem zamezení účasti na podvodu. Zopakoval však, že není povinností správních orgánů ani krajského soudu *ex post* snášet daňovému subjektu jejich výčet či příklady.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Kasační stížnost je přípustná (jakožto celek) a projednatelná; nejsou však přípustné některé kasační námitky.

[18] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.“ Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je dané ustanovení vykládáno tak, že nepřipustná je i dílčí kasační námitka, jejíž předobraz nebyl stěžovatelem (je-li jím žalobce) uplatněn v předcházejícím řízení před krajským soudem (srov. např. rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155). Nejvyšší správní soud porovnáním stěžovatelovy kasační a žalobní argumentace zjistil, že námitku porušení zásady dvojinstančnosti stěžovatel neuplatnil v řízení o kasační stížnosti, ačkoli mu v tom patrně nic nebránilo. Totéž lze uvést o kasačních námitkách, v nichž stěžovatel popisuje povahu svého podnikání, ospravedlňuje výši své marže na sporných obchodních transakcích, obhájí předmětné zboží z hlediska jeho prodejnosti a upotřebitelnosti, namítá tehdejší neexistenci institutů nespolehlivého plátce DPH (§ 106a ZDPH) a tzv. zveřejněného účtu (§ 96 odst. 1 ZDPH) a konečně i neprovádění vyšetřování osoby stěžovatele ze strany Policie České republiky; tyto otázky nicméně ve své žalobě nijak nerozvíjel. Nejvyšší správní soud si je vědom, že je nyní stěžovatel nastolil v reakci na některé pasáže odůvodnění napadeného rozsudku; krajský soud však svým poukazováním na tyto „objektivní okolnosti“ svědčící o existenci daňového podvodu a v některých případech i o stěžovatelově vědomosti (resp. možnosti vědět) ohledně účasti na podvodu nikterak nenahrazoval a nedoplňoval odůvodnění rozhodnutí žalovaného, nýbrž toliko vypořádával povšechně nekonkrétní žalobní body spočívající převážně ve vágních tvrzeních stěžovatele o tom, že žalovaný neprokázal existenci podvodu ani stěžovatelovu zaviněnou účast na něm. Stěžovatel tak měl veškeré příležitosti k tomu, aby totéž, co nyní namítá v kasační stížnosti, namítl již ve své žalobě, a reagoval tak na konkrétní obsah rozhodnutí žalovaného cílenou argumentací. Fakt, že tak v řízení před krajským soudem neučinil, nelze s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. zhojit uplatňováním nové právní argumentace v řízení o kasační stížnosti. Uvedené námitky jsou tudíž nepřipustné a Nejvyšší správní soud se jimi dále při posuzování důvodnosti kasační stížnosti nemohl zabývat.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud předně posuzoval přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Případná nepřezkoumatelnost rozsudku je vadou, k níž je Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i tehdy, neuplatní-li stěžovatel kasační důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. § 109 odst. 4 téhož zákona). Jedná se o natolik závažný nedostatek soudního rozhodnutí, který ze své podstaty brání jeho věcnému přezkoumání Nejvyšším správním soudem, a proto zpravidla vede k nutnosti zrušení napadeného rozhodnutí. Bližší vymezení pojmu nepřezkoumatelnost podal Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již mnohokrát. Podle jeho ustálené judikatury je tak třeba za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby

pokračování

posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[21] Žádnou z výše popsaných příčin nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nenalezl. Odůvodnění koresponduje s výrokovou částí rozsudku, je srozumitelné, přehledně a logicky strukturované a krajský soud jím reagoval na všechny uplatněné žalobní námitky; je z něj také zřejmé, proč neshledal krajský soud jednotlivé žalobní námitky důvodnými.

[22] Stěžovatel namítl, že krajský soud opomenul jeho návrh na provedení důkazu rozhodnutím „celního“ úřadu ze dne 17. 7. 2018, č. j. 3529193/18/3001-52521-705733. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel skutečně v části 3) své žaloby navrhl provedení důkazu rozhodnutím ze dne 17. 7. 2018, č. j. 3529193/18/3001-52521-705733, avšak nemělo se jednat o rozhodnutí celního úřadu, nýbrž rozhodnutí správce daně (Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj), jímž měla být stěžovateli stanovena daň z příjmů fyzických osob za totožná zdaňovací období podle pomůcek. Z kontextu stěžovatelovy žaloby je Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, že tento důkazní návrh měl směřovat k prokázání toho, že stěžovateli byla jiná daň (daň z příjmů fyzických osob) vyměřena na základě pomůcek, ačkoli správce daně disponoval totožnými důkazními prostředky jako v případě doměření daně z přidané hodnoty (zde však byla daň doměřena na základě dokazování); tato skutková okolnost pak měla sloužit jako skutkový základ stěžovatelovy žalobní námitky, podle níž měl žalovaný stanovit stěžovateli také daň z přidané hodnoty podle pomůcek (namísto stanovení daně dokazováním). Dále je také pravdou, že se krajský soud k tomuto formálně uplatněnému důkaznímu návrhu v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně nevyjádřil. Nejvyšší správní soud v tom však s ohledem na následující úvahy neshledává žádné pochybení. Krajský soud totiž přistoupil rovnou k vypořádání stěžovatelovy námitky ohledně způsobu stanovení daně, přičemž v odst. 84 vysvětlil, že i při prokázání toho, že stěžovateli byla daň z příjmů fyzických osob stanovena podle pomůcek, nemůže být předmětná žalobní námitka důvodná, neboť *„řízení týkající se daně z přidané hodnoty a daně z příjmů vycházejí z jiného hmotněprávního předpisu, jsou postavena na rozdílných institutech a mohou vést k odlišnému způsobu stanovení daně; to záleží vždy na konkrétní důkazní situaci daňového subjektu v příslušném daňovém řízení. Soudu ani není zřejmé, kam žalobce předmětnou argumentaci směřuje, neboť předmětná tvrzení by mohla být zohledněna spíše v řízení týkajícím se daně z příjmů, v němž bylo rozhodnutí vydáno později. V nyní projednávané věci soud žádné pochybení při volbě způsobu pro stanovení daně neshledal.“* Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zcela zjevná nadbytečnost provádění důkazu rozhodnutím správce daně ze dne 17. 7. 2018, č. j. 3529193/18/3001-52521-705733. Krajský soud evidentně neměl žádný důvod provádět důkaz ke skutkovému tvrzení, jež nebylo způsobilé mít vliv na výsledné posouzení důvodnosti žaloby. Předmětná kasační námitka spočívající v tvrzení opomenutí důkazního návrhu je tudíž nedůvodná.

[23] Spatřuje-li stěžovatel tzv. „jinou vadu“ řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] v tom, že jej krajský soud neosvobodil od soudních poplatků a pro řízení o žalobě mu neustanovil zástupce, nemůže tomuto Nejvyšší správní soud přisvědčit. Touto námitkou stěžovatel nepřipustně vybočil z předmětu soudního přezkumu v řízení o této kasační stížnosti. Krajský soud rozhodl o stěžovatelově žádosti o osvobození od soudních poplatků a o návrhu na ustanovení zástupce výrokem II. svého usnesení ze dne 22. 8. 2018, č. j. 30 Af 71/2018 - 75, a nikoli napadeným rozsudkem. Jakkoli bylo usnesení krajského soudu vydáno v tomtéž řízení o žalobě, byla proti němu (přinejmenším proti jeho výroku II.) přípustná kasační stížnost (o čemž byl stěžovatel v závěru daného usnesení výslovně poučen). Pakliže stěžovatel s rozhodnutím krajského soudu o uvedených procesních návrzích nesouhlasil, měl se obrátit kasační stížností na Nejvyšší správní soud; tohoto svého práva ovšem nevyužil.

[24] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ve zbytku přípustných kasačních námitek stěžovatel v podstatě opakuje některé své žalobní body, aniž by dále jakkoli sporoval ty části odůvodnění napadeného rozsudku, jež skýtají jejich vypořádání. Stěžovatel tak sice namítá, že závěr žalovaného o daňovém podvodu je nepřezkoumatelný, že není zřejmé, jaká zákonná ustanovení měl stěžovatel porušit, a že krajský soud měl rozhodnutí žalovaného zrušit i k žalobní námitce poukazující na to, že v rozhodnutí žalovaného chybí odkaz na hmotněprávní předpis; na každou z těchto námitek mu krajský soud odpověděl v napadeném rozsudku. Pokud stěžovatel následně stěžovatel v kasační stížnosti nebrojí proti vypořádání uvedených námitek ze strany krajského soudu, nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než v tomto ohledu na odůvodnění napadeného rozsudku odkázat, neboť není povolán k tomu, aby za stěžovatele domýšlel kasační argumentaci.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud shledal uplatněné kasační námitky zčásti nepřipustnými, ve zbytku pak nedůvodnými. Nezbylo tudíž, než kasační stížnost zamítnout v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. (přiměřeně dle § 120 téhož zákona). Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů. Žalovaný sice v řízení procesně úspěšný byl, avšak nevznikly mu náklady, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a jejichž náhrada by mu tedy měla být přiznána (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

[27] Výrokem I. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2020, č. j. 2 Afs 332/2020 - 40, byl stěžovatel zcela osvobozen od soudních poplatků v řízení o kasační stížnosti a výrokem II. téhož usnesení byl jeho zástupcem pro řízení o kasační stížnosti ustanoven JUDr. Ing. Radek Jurčík, Ph.D., advokát se sídlem Obilní trh 312/6, Brno. Odměnu ustanoveného zástupce platí (v tomto případě zcela) stát (srov. § 35 odst. 10 s. ř. s.). Zástupce poskytl stěžovateli dva úkony právní služby [§ 11 odst. 1 písm. b) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále

pokračování

jen „advokátní tarif“]; za každý z nich náleží odměna 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] i paušální náhrada hotových výdajů advokáta 300 Kč (§ 13 odst. 4 též vyhlášky). Odměnu 6800 Kč je třeba navýšit o DPH (1428 Kč), jejímž je ustanovený zástupce plátcem. Celkem tedy ustanovenému zástupci náleží 8228 Kč, jež mu budou vyplaceny z účtu Nejvyššího správního soudu do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 16. prosince 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu