

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Faisala Husseiniho a Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **V. F.**, zastoupený JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2020, č. j. 15188/20/5300-21441-708995, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 5. 2022, č. j. 17 Af 26/2020-62,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V přezkoumávané věci jde o to, zda daňové orgány doměřily žalobci správně daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2014.

[2] Celkem dvanácti dodatečnými platebními výměry z 26. 3. 2019 doměřil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) žalobci DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2014, přičemž zároveň vyměřil za tato zdaňovací období penále. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutím z 11. 5. 2020, č. j. 15188/20/5300-21441-708995 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), a tímto rozhodnutím také dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Daňové orgány přitom dospěly k závěru, že DPH bylo třeba vyměřit v uvedené výši a za dotčená zdaňovací období na základě toho, že žalobce jednak neprokázal, že pořídil radarové hlavy (dále též „antiradar“) a GPS knihy jízd od společnosti AntiRadary.NET pro svou ekonomickou činnost, jednak neprokázal přijetí zdanitelných plnění od dalších subjektů (nákup materiálu, opravy strojů, úklidové práce).

[4] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl.

[5] Městský soud uvedl, že žaloba představovala z větší části toliko opakování odvolací argumentace. Také proto neobsahovala dostatečně konkrétní vymezení se vůči závěrům žalovaného. Z toho důvodu městský soud žalobu přezkoumal v mezích žalobních bodů a v odpovídající míře obecnosti.

[6] Dále se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného. V případě nákladů na GPS knihy jízd a nákup radarových hlav konstatoval, že s ohledem na okolnosti věci tyto nebylo možné považovat za výdaje sloužící pro ekonomickou činnost žalobce. V části věci pak žalobce argumentoval judikaturou týkající se podvodů na DPH; u něj však nešlo o takovou situaci, nýbrž o neprokázání přijetí zdanitelného plnění. Dané žalobcovy námitky proto nebyly přiléhavé. V případě plnění od společností PARAXYM s.r.o., Raves LMT s.r.o., RAVES TRADE s.r.o. a Raves OIL s.r.o. (dále budou názvy těchto subjektů uváděny již bez specifikace jejich právní formy), nelze vyhovět žalobcově argumentaci, která rozporuje jen některé dílčí indicie daňových orgánů (virtuální sídlo těchto společností apod.), avšak ignoruje celkový obraz věci. Na tom nemohou nic změnit ani dílčí nesprávnosti uvedené v napadeném rozhodnutí. Důvodné nebyly ani námitky týkající se toho, že správce daně nevyslechl některé svědky, neseznámil se s žalobcovým výrobním procesem či nevypořádal se s otázkou doplnění svědeckých výpovědí následnými prohlášeními svědků. Rovněž nebyl důvod žalobce před zahájením daňové kontroly vyzývat k podání dodatečných daňových přiznání. Podobně nedůvodné byly dle městského soudu i žalobní námitky týkající se tvrzeného neprojednání zprávy o daňové kontrole, manipulace se správním spisem, nepředání vyžádaného soupisu spisu, či poznámek pracovnice správce daně při jednání s žalobcem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, kterou dle svých slov založil na důvodech dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Ze znění kasační stížnosti však vyplývá, že uplatňuje i důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[8] Stěžovatel v prvé řadě vytkl městskému soudu, že odůvodnění jeho rozsudku je zcela nedostatečné, neboť představuje toliko přitakání závěrům žalovaného, které přebírá, přičemž se s jednotlivými žalobními námitkami vypořádává jen velmi stručně a pomíjí jejich podstatu. Městský soud toliko odkazuje na konkrétní body napadeného rozhodnutí, bez dalšího přijímá vyjádření žalovaného a uvádí, že žalobní odvolací námitky byly vypořádány řádně. Za této situace žalobci nezbývá, než již dříve prezentovanou argumentaci předložit i Nejvyššímu správnímu soudu.

[9] Podle stěžovatele žalovaný postupoval nezákonně, neboť nesprávně a neúplně zjistil skutkový stav a zamítl stěžovatelovy návrhy na doplnění dokazování. V tomto směru měly daňové orgány (opětovně) vyslechnout některé svědky, popř. neměly po stěžovateli vyžadovat důkazy, které si nemohl legálně obstarat. Žalovaný také učinil nesprávné

skutkové závěry a věc nesprávně právně posoudil. Zpráva o daňové kontrole tak obsahovala řadu nepřesností, nepravd a spekulací a zároveň správce daně nedostatečným způsobem zohlednil stěžovatelovu argumentaci. Také účelově argumentoval neodbornými názory v oblasti stěžovatelovy činnosti. Správce daně se také svým procesním postupem dopustil vad řízení, které činí jeho rozhodnutí nezákonným. To se týká např. nemožnosti stěžovatele seznámit se řádně a včas se zprávou o daňové kontrole, čímž nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly. Dále neměla být daňová kontrola vůbec zahajována, neboť pro to nebyly splněny zákonné podmínky. Správce daně mj. manipuloval s důkazními prostředky a upravoval písemnosti dle svého uvážení, přičemž se stěžovatelem také nedostatečně spolupracoval.

[10] V podrobnostech pak stěžovatel k jednotlivým pochybením daňových orgánů zopakoval argumentaci, kterou uvedl v žalobě (ta byla detailně reprodukována v bodech 4 až 55 rozsudku městského soudu). S ní se podle stěžovatele městský soud vypořádal nedostatečně.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není důvodná. Městský soud se s žalobními námitkami vypořádal dostatečně, přičemž s ohledem na okolnosti věci nebylo chybou, jestliže se ztotožnil se závěry žalovaného, aniž by zdlouhavě či jinými slovy opakoval totéž.

[12] Dále žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel v kasační stížnosti nepředkládá žádné nové argumenty, s nimiž by se již nevypořádal městský soud. Takové koncipování kasační stížnosti nelze považovat za řádné, neboť tímto způsobem stěžovatel nijak nereaguje na závěry městského soudu. Je přitom třeba vzít v potaz povahu kasační stížnosti, která je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského (zde městského) soudu, z čehož plyne, že musí kvalifikovaně zpochybňovat právě soudní rozhodnutí, nikoli rozhodnutí správního orgánu. V kasační stížnosti tak nebyly uplatněny žádné skutečné kasační důvody. Proto by se dle názoru žalovaného neměl Nejvyšší správní soud argumentací uvedenou na straně 4 až 18 kasační stížnosti vůbec zabývat a měl by stěžovatele odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku. Na konkrétních příkladech pak žalovaný ilustruje, jak stěžovatel nijak nereaguje na závěry městského soudu a toliko mechanicky opakuje žalobní námitky. Z procesní opatrnosti se však žalovaný vyjádřil i k námitkám uvedeným v kasační stížnosti a ve stručnosti rozebral jejich nedůvodnost.

[13] Žalovaný ze všech výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost **není** důvodná.

III.1 Obecné vymezení kasačního přezkumu v posuzovaném případě

[16] Stěžovatel v prvé řadě namítl nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Touto otázkou se kasační soud zabýval jako první. Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí

z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu z 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, z 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a z 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, z 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a z 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

[17] Nejvyšší správní soud zároveň uvádí, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS z 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např. usnesení z 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, či rozsudek NSS z 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i například tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]*ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález z 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky NSS z 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo z 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 -30, popř. z 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, je nevypořádává (srov. např. nález z 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vyjádření se k námitkám adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

[18] Napadený rozsudek je přezkoumatelný. Městský soud se jednotlivými žalobními námitkami zabýval v té míře podrobnosti, která vyplývala z podoby žaloby, a také zejména z toho, že žalobní námitky do značné míry opakovaly námitky odvolací. Přitom dle judikatury Nejvyššího správního soudu pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch. Takto se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v bodě 16 rozsudku z 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018 - 63, dle kterého „*žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty*“. S tím souvisí i další ustálená judikatura kasačního soudu, dle níž „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je*

z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“ (rozsudek NSS z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, 1350/2007 Sb. NSS.).

[19] Konkrétně se kasační soud k jednotlivým kasačním námitkám, které v dané věci vlastně představují „překlopení“ žalobních námitek do dalšího opravného prostředku (k tomu níže), vyjádří v dalším textu tohoto rozsudku. Přitom zhodnotí přezkoumatelnost jednotlivých závěrů městského soudu, přičemž je případně doplní.

[20] Zároveň kasační soud v návaznosti na výše uvedené přisvědčuje vyjádření žalovaného, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského (zde městského) soudu. Z toho plyne, že kasační stížnost musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí soudu, proti němuž směřuje. Ve smyslu usnesení Nejvyššího správního soudu z 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS, tak musí být z kasační stížnosti patrná snaha reagovat na konkrétní závěry správního soudu a prosadit své závěry kvalifikovaným způsobem. Ve zmíněném usnesení tak Nejvyšší správní soud dospěl k právnímu závěru (srov. např. bod 12), že kasační stížnost, která beze změny opakuje žalobní tvrzení a nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu, neobsahuje důvody podle § 103 s. ř. s., a je proto namístě ji jako nepřípustnou odmítnout (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nepostačuje tak, že „*žalobce jen vezme text žaloby, v níž případně zamění slovo* žalobce *za slovo* stěžovatel*, a zašle jej Nejvyššímu správnímu soudu pod novým názvem* kasační stížnost“ (bod 7 citovaného usnesení).

[21] Pakliže tak stěžovatel učiní, tedy prakticky překopíruje text žaloby do kasační stížnosti, je taková kasační stížnost případně projednatelná pouze v intencích kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost. K tomu lze odkázat např. na bod 15 rozsudku Nejvyššího správního soudu z 26. 8. 2021, č. j. 3 As 389/2019 - 49: „*V posuzované věci stěžovatel v převážné části kasační stížnosti fakticky pouze opakuje část své žalobní, respektive odvolací argumentace* […]. *Obecně vzato, stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem* […]).“

[22] Zároveň lze upozornit také např. na bod 8 rozsudku Nejvyššího správního soudu z 8. 7. 2021, č. j. 7 Afs 318/2019 - 28, dle kterého „[p]*řed samotným věcným vypořádáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud uvádí, že se nemohl věcně zabývat tou částí kasační stížnosti, ve které stěžovatelka pouze napadá závěry správních orgánů, neboť tato rozhodnutí nejsou předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem. Zdejší soud opakovaně vyslovil, že důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu* […]. *Řízení o kasační stížnosti je přitom ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné*

činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta […].“

[23] Závěry uvedené v bodech [20] až [22] tedy Nejvyšší správní soud shrnuje, v návaznosti na bod [19], tak, že se kasační stížností bude zabývat v kontextu argumentace o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, a to v míře obecnosti, která z kasační stížnosti plyne. Zároveň k tomu kasační soud na okraj dodává, že přisvědčuje námitce žalovaného, že nedostatečně kvalifikovaný a pečlivý způsob zpracování kasační stížnosti může ilustrovat i to, že v jejích bodech 1 a 4 stěžovatel hovoří o problematice daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014, přičemž v této souvislosti uvádí, že napadá rozsudek městského soudu ze 14. 2. 2022, č. j. 17 Af 27/2020 - 54. Byť se jedná o související věc, jde o jiný případ, a rozsudek městského soudu č. j. 17 Af 27/2020 - 54 Nejvyšší správní soud přezkoumává v odlišném řízení (sp. zn. 9 Afs 66/2022). Tato skutečnost se ostatně odráží i v některých dílčích argumentech, jimiž se stěžovatel dotýká právě zdaňovacího období roku 2013, které však není předmětem nynějšího řízení. Určitým příkladem nevhodného uchopení toho, co je vlastně předmětem kasačního přezkumu (nikoli přímo rozhodnutí správního orgánu, nýbrž rozhodnutí správního soudu), ilustruje také např. bod 15 kasační stížnosti, dle kterého „[ž]*alobce v prvé řadě podotýká, že napadené rozhodnutí v zásadě představuje kompilát závěrů rozhodnutí žalovaného, nikoliv věcné posouzení odvolání daňového subjektu*“.

III.2 K jednotlivým námitkám

[24] V případě prvního stížnostního bodu uvádí soud, že s námitkou týkající se použití radarových hlav a GPS knihy jízd pro ekonomickou činnost stěžovatele se městský soud (v bodech 80 až 83 rozsudku) v návaznosti na napadené rozhodnutí vyjádřil dostatečně. Nelze přisvědčit tomu, že by tuto knihu jízd nebylo možné předložit z důvodů ochrany osobních údajů. K argumentaci městského soudu Nejvyšší správní soud dodává, že i kdyby trvalá evidence služebních cest pomocí GPS knih jízd, jak na to stěžovatel odkazuje prostřednictvím „Příručky pro přípravu malých a středních firem na GDPR“ Ministerstva průmyslu a obchodu, nějakým způsobem kolidovala s úpravou dle nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), a požadavek správce daně na předložení úplného takového výpisu snad byl z toho důvodu problematický, bylo by třeba říci, že i tak měl stěžovatel možnost požadavku správce daně vyhovět. V rámci minimalizace zásahu do osobních údajů zaměstnanců si lze představit (částečnou) anonymizaci údajů, omezení údajů pouze na pracovní dobu a pracovní cesty (nikoli cesty soukromé) apod. Ani o tuto variantu se však stěžovatel nepokusil a správci daně, pakliže měl unést své důkazní břemeno, GPS knihy jízd vůbec nepředložil. Navíc lze připomenout i to. Co již uváděl městský soud ve svém rozsudku, a to sice, že správce daně je vázán při výkonu správy daní mlčenlivostí (bod 81).

[25] Co se týká radarových hlav (antiradarů), stěžovatel jen opakuje to, co již uvedl v žalobě. Nijak nereaguje na vysvětlení, které mu podal městský soud. Kasační soud proto pouze rozšiřuje odůvodnění městského soudu tak, že rozsudek Nejvyššího správního soudu z 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 41/2015 - 22 (podobně rozsudek z 12. 11. 2015, č. j. 5 Afs 52/2015 - 32) na posuzovaný případ dopadá. V bodě 45 zmiňovaného rozsudku tak kasační soud k otázce antiradarů výslovně uvedl, že šlo o „*zboží, které zjevně nemělo*

s podnikatelskou činností stěžovatelky žádnou souvislost“. Rozdíl spočívající v tom, že žalobkyně v tehdejší věci vyráběla jiné zboží než stěžovatel a neměla zaměstnance, skutečně není relevantní, neboť věc byla posuzována, stejně jako nyní, v souvislosti s provozem vozidel daňového subjektu. Stěžovatel také nijak nereagoval na související odkaz městského soudu na rozsudek Krajského soudu v Brně z 29. 11. 2011, č. j. 30 Af 44/2010 - 51 (jakož např. i na závěr o tom, že vyjádření prodejce o daňové uznatelnosti antiradarů jsou irelevantní). V něm Krajský soud v Brně také vysvětlil, proč nelze antiradar považovat za daňově uznatelný výdaj.

[26] Nad rámec odůvodnění obsaženého v rozsudku Krajského soudu v Brně Nejvyšší správní soud, v souladu se závěry městského soudu, dodává, že dané zařízení skutečně nelze považovat za plnění související se stěžovatelovou ekonomickou činností. Toto zařízení totiž akceptovatelným způsobem nijak nechrání stěžovatelův majetek, jak stěžovatel argumentuje. Stěžovatel a jeho zaměstnanci mají povinnost dodržovat pravidla silničního provozu. Pokud tak činí, je antiradar zbytečný. Pokud tak nečiní, neslouží dané zařízení k zajištění dodržování pravidel silničního provozu, neboť nijak např. technicky nelimituje provoz vozidla tak, aby jím nedocházelo k porušování zákonných povinností, nýbrž slouží toliko k tomu, aby v případě porušování těchto povinností umožnilo vyhnout se odpovědnosti za protiprávní jednání.

[27] V případě dalších stížnostních bodů, které jsou opět prostým překopírováním žalobní argumentace, a které se týkají dodávek od společností PARAXYM, Raves LMT, RAVES TRADE a Raves OIL, stěžovatel ignoruje, že mu městský soud v návaznosti na napadené rozhodnutí osvětlil, že žalobní námitky nejsou dostatečné, aby zpochybnily závěry daňových orgánů. Jednak nemíří proti všem důvodům, o které správce daně opíral své pochybnosti o uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, jednak se týkají toliko dílčích indicií pro závěry daňových orgánů či představují pouze obecná tvrzení nedoložená konkrétními důkazy. Taková argumentace nemohla narušit celkový obraz o činnosti daných subjektů jako nezpůsobilých dodavatelů deklarovaných plnění, ani přispět k unesení stěžovatelova důkazního břemene poté, co jeho tvrzení správce daně relevantně zpochybnil (k rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení viz např. body 35 a 36 rozsudku NSS z 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66). To platí i za situace, kdy bylo třeba některé dílčí závěry žalovaného korigovat (viz bod 92 napadeného rozsudku, kde se městský soud zabýval tvrzením žalovaného o nedostatečně identifikovaném časovém údaji). V tomto smyslu sice představují některé skutečnosti pouze indicie ke zpochybnění tvrzení daňového subjektu (např. virtuální sídlo dodavatele apod.), avšak mohou závěr daňových orgánů, opřený o řadu jiných zjištěných okolností, podporovat (k celkovým okolnostem zpochybnění deklarovaných plnění viz např. bod 89 napadeného rozsudku; kupř. samo o sobě personální propojení dodavatelů nemusí svědčit o nepřijetí zdanitelných plnění, zároveň to v kontextu dalších okolností věci není nic, co by naopak svědčilo ve stěžovatelův prospěch – bod 94 rozsudku městského soudu).

[28] V bodech 89 až 95 napadeného rozsudku se tedy městský soud vyjádřil jak k důvodům pro zpochybnění deklarovaných zdanitelných plnění, tak k navrhovanému výslechu svědkyně Ing. Stuchlíkové. S tím souvisí také vypořádání žalobního bodu (jako nerelevantního) týkajícího se neseznámení se správce daně se stěžovatelovým výrobním procesem, tak vypořádání námitek týkajících se neprovedení svědeckých výpovědí (body 98 a 99 napadeného rozsudku). Zde Nejvyšší správní soud dodává, že ilustrací nedostatečné reakce stěžovatele na argumentaci městského soudu je to, že stěžovatel opět zmiňuje potřebu výslechu zástupce společnosti Zetor, a.s., či zástupce společnosti PALOR, s.r.o. Městský

soud ovšem v bodě 98 svého rozsudku v této souvislosti zcela přiléhavě konstatoval, že některé návrhy svědeckých výpovědí jsou v kontextu žaloby zcela nesrozumitelné. Jak již bylo naznačeno, např. toto konstatování městského soudu stěžovatel nijak nereflektuje a znovu se dovolává potřeby výslechu těchto svědků. To se týká i otázky vedení skladových karet (bod 93 napadeného rozsudku), či tvrzení tom, že daňové orgány (bezdůvodně) upřednostňovaly některé dodavatele před jinými (bod 92).

[29] K problematice svědeckých výpovědí kasační soud doplňuje, že městský soud v bodě 99 rozsudku zmínil, v čem spočívá důležitost a jedinečnost tohoto důkazního prostředku. Také v něm přibližuje závěry, proč pochybnosti vzniklé na základě těchto výpovědí nemohla rozptýlit v souvislostech žalobní argumentace ani pozdější prohlášení svědků či dokumenty, které poskytli. S tím souvisí také argumentace v bodě 93 rozhodnutí žalovaného, v němž žalovaný stěžovateli vysvětlil, že sdělení otázek svědkům předem by mařilo průběh řízení a ovlivnilo by autentičnost svědeckých výpovědí. Zároveň měl stěžovatel možnost být přítomen svědeckým výpovědím a klást svědkům otázky, a tím napomoci k odstranění nedostatečné konkrétnosti jejich výpovědí. Zároveň městský soud sdělil stěžovateli, že výslechy některých svědků nebyly relevantní [např. se týkaly jiného zdaňovacího období – bod 95 (obdobně bod 111 k navrhovanému místnímu šetření), nebo nejsou schopny prokázat užití přijatých plnění pro stěžovatelovu ekonomickou činnost – bod 85].

[30] K výslechům svědků v dané souvislosti kasační soud odkazuje též na svůj rozsudek z 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 - 135,, dle jehož bodu 78 „*NSS souhlasí se závěrem, že o hodnověrnosti následných výpovědí uvedených svědků lze mít pochybnosti zejména proto, že svědci v době menšího časového odstupu od uplatnění daňových nákladů uváděli ve svých výpovědích obecné skutečnosti s tím, že si již více nepamatují a následně s odstupem dalších více než dvou let vypovídali cíleně a konkrétněji. Představa stěžovatelky, že svědci budou před svým výslechem dopředu seznámeni s podrobnými detaily výslechu, se míjí s účelem, pro který se svědecké výpovědi zpravidla konají. Tím je získat úplnou a pravdivou výpověď, aby byl zjištěn skutkový stav věci, o němž nejsou pochybnosti. Podstatné je, že již v předvoláních ke svědeckým výpovědím v daňovém řízení probíhajícím u stěžovatelky v roce 2012 byli svědci náležitě a naprosto konkrétně informováni o tom, na co se výslech svědků zaměří. Pokud proto následně v roce 2015 tvrdili, že si na jisté okolnosti vzpomněli a odkazovali pouze na své písemné poznámky, není možno již takovou změnu výpovědi považovat za důvěryhodnou. Skutečně totiž nelze vyloučit, že svědci vypovídali účelově a tyto poznámky mohli jakkoliv upravit.*“

[31] Přímo krystalickým příkladem nereagování stěžovatele na argumentaci městského soudu je pak situace týkající se námitky, že je připuštěn vznik nároku na odpočet DPH i v případě, kdy dodavatel plnění není registrován k DPH, nepodává daňové přiznání, je nekontaktní atp. Stěžovatel v tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu z 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 (věc *STAVITELSTVÍ MELICHAR*). Stejně jako v žalobě tak i v kasační stížnosti, pouze se záměnou označení žalovaného za městský soud, stěžovatel uvádí, že k tomuto rozhodnutí bylo třeba přihlížet a tato problematika není dosud vyřešena. Stěžovatel tak zcela ignoruje, že mu městský soud vysvětlil, že rozsudek ve věci *STAVITELSTVÍ MELICHAR*, stejně jako související judikatura (souhlasná či polemická), se týkala otázky podvodu na DPH. Nyní posuzovaný případ je však zcela odlišný, neboť správce daně a žalovaný věc neposuzovali v kontextu podvodu na DPH, nýbrž tak, že deklarované plnění nebylo vůbec prokázáno. Jedná se tak o zcela odlišnou záležitost. K tomu se městský soud vyjádřil v rozsudku dostatečně a zcela správně (body 86 až 88). Zároveň kasační soud připomíná, že stěžovatel opakuje své původní tvrzení o tom,

že daná záležitost není dosud judikaturně vyřešena, v tom však naprosto přehlíží např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, jakož i judikaturu navazující, která byla vydána již před podáním kasační stížnosti. Stojí za pozornost, že zmíněný rozsudek rozšířeného senátu vzpomenul již i městský soud (který uzavřel, že závěry z ní plynoucí nejsou relevantní proto, že v nynější věci správci daně nezpochybnili pouze deklarované dodavatele, ale i samotnou existenci plnění), kasační stížnost však v tomto směru neobsahuje sebemenší reakci.

[32] Podobným příkladem je tvrzení v kasační stížnosti, že nebyly splněny podmínky pro zahájení daňové kontroly v souvislostech § 145 odst. 2 daňového řádu, tedy pokud správce daně před zahájením daňové kontroly nevydal příslušnou výzvu. I s tím se městský soud v bodech 102 a 103 svého rozsudku dostatečně a přiléhavě vypořádal. Uvedl přitom, že ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení (viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS z 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS). Stěžovatel však ani v odvoláních, ani v žalobě neprezentoval dostatečně konkrétní tvrzení o tom, že správce daně měl dostatek poznatků, že bude určitá daň doměřena. To stěžovateli městský soud sdělil, stěžovatel na to však „reaguje“ v kasační stížnosti toliko nezměněnou žalobní argumentací. Pro úplnost kasační soud dodává, že ověřil, že z obsahu správního spisu skutečně nelze – i v kontextu stěžovatelových obecných námitek – dovodit, že by správce daně měl před zahájením daňové kontroly dostatečně robustní poznatky o tom, že DPH bude doměřena (ani na základě místního šetření, které u stěžovatele proběhlo).

[33] Ve stručnosti pak Nejvyšší správní soud také dodává, že městský soud dostatečně reagoval na námitku, že správce daně po stěžovateli požadoval důkazy, které nebylo možné obstarat legální cestou (bod 101 a následně žádná konkrétní reakce v kasační stížnosti). Podobné se týká celého komplexu námitek vztahujících se k projednání a nepředání zprávy o daňové kontrole, lhůty k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění, nepodepsání protokolu o ústním jednání dne 26. 2. 2019, manipulace s důkazy či neumožnění přeložení jednání (body 104 až 110 rozsudku městského soudu). Stěžovatel opět v kasační stížnosti svou žalobní argumentaci nijak nemodifikuje. Znovu pro úplnost pak Nejvyšší správní soud k této problematice doplňuje, že stěžovatelovy odvolací, žalobní i kasační námitky jsou spíše formálního charakteru a neupřesňují, jak konkrétně měl být z hlediska popisovaných vad řízení dotčen na svých právech z hlediska konečného stanovení daně. Zde kasační soud připomíná následující.

[34] Podle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Institut seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření (§ 88 odst. 3) společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude správce daně vycházet při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření

(srov. obdobně § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Na rozdíl od toho je smyslem lhůty k vyjádření ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole opakovaným doplňováním důkazních návrhů. Její funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která je zpravidla stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek NSS z 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). Rovněž je důležité, že daňová kontrola je svým obsahem shromažďováním, prováděním a hodnocením důkazních prostředků, které vedou k vydání rozhodnutí o stanovení daně). Případné vady řízení může daňový subjekt namítat v odvolání, přičemž správce daně (v rámci tzv. autoremedury podle § 113 daňového řádu) či odvolací orgán (podle § 114 a násl. Daňového řádu) mohou tyto vady přezkoumat a případně zhojit. Právě odvolací orgán má možnost (povinnost) provést dokazování tak, aby rozhodnutí nevykazovalo vady (s vlivem na zákonnost). Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně. S odlišným právním názorem a novými skutkovými zjištěními (včetně důkazů, které je prokazují) je povinen daňový subjekt seznámit a umožnit mu se k nim vyjádřit. Procesní práva daňového subjektu tak zůstávají zachována i ve fázi daňového řízení po prvním rozhodnutí ve věci (vydání platebních výměrů). V projednávané věci je klíčové, že stěžovatel byl nejpozději doručením zprávy o daňové kontrole seznámen se skutkovými a právními závěry správce daně a měl možnost (právo) svá procesní a hmotná práva plně hájit, byť i v rámci odvolání (srov. rozsudek NSS z 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019 - 39), přičemž následně mohl dotčení svých práv namítat v žalobě. Obecné „kasační“ námitky (*de facto* námitky žalobní) existence vad spočívajících v neseznámení stěžovatele s výsledky kontrolních zjištění, v souvislosti s dalšími výše uvedeným námitkami, proto nejsou důvodné, zejména pokud stěžovatel hmatatelně nespecifikoval, jak se tvrzené vady projevily na konečném stanovení daně.

[35] Shora uvedené lze vztáhnout i k tvrzením o nepředání vyžádaného soupisu spisu bez členění na jednotlivé části (bod 115 rozsudku), jednání správce daně s panem Pavlem Wünschem (bod 116), či posouzení stěžovatelova podání z 25. 9. 2019 (bod 117). Na příslušné námitky městský soud přezkoumatelně odpověděl a stěžovatel jeho závěry oproti žalobě žádným způsobem konkrétně nerozporuje. Jak již bylo opakovaně řečeno i u jiných námitek, stěžovatel vlastně nad rámec žaloby tvrdí toliko nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu; tomu však nelze přisvědčit.

[36] Stěžovatel také nijak „nově“ (tedy oproti žalobě) neargumentuje vůči závěru městského soudu o bezvýznamnosti námitky týkající se vyžadování a vracení dokumentů správcem daně. Pouze v krátkosti tak kasační soud uvádí, že s touto námitkou se městský soud vypořádal přezkoumatelně v bodě 112 svého rozsudku. Stěžovatel rovněž neuvádí nic k závěru městského soudu, že námitka, dle které měl být pracovnicí správce daně vyzván k založení právnické osoby, je z hlediska celé věci zcela nepodstatná (body 113 a 114).

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

pokračování

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

V Brně dne 26. července 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu