



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Martina Jakuba Bruse a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **ELFAJR s.r.o.**, se sídlem Heinemannova 2695/6, Praha 6, zastoupena Mgr. Bc. Lubošem Klimentem, advokátem, se sídlem Ždírec 99, Ždírec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2019, čj. 1849/19/5300-22444-707622, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2022, čj. 3 Af 15/2019-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud s ohledem na žalobkyní uplatněné důvody kasační stížnosti zabývá toliko přezkoumatelností rozsudku městského soudu.

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu po provedené daňové kontrole dodatečnými platebními výměry ze dne 10. 7. 2018, čj. 5778924/18/2006-51524-107796, čj. 5779001/18/2006-51524-107796, čj. 5779033/18/2006-51524-107796, čj. 5779068/18/2006-51524-107796, čj. 5778924/18/2006-51524-107796, čj. 5779122/18/2006-51524-107796 a čj. 5779149/18/2006-51524-107796, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až září 2016 v celkové výši 5 229 267 Kč a oznámil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 1 045 851 Kč.

[3] Odvolání žalobkyně proti prvním třem dodatečným platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl. U zbývajících tří dodatečných platebních výměrů žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výrok v části týkající se splatnosti penále; ve zbytku zůstaly výroky těchto dodatečných platebních výměrů beze změny.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u městského soudu, který ji shora označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění městský soud podrobně vysvětlil, proč nepřisvědčil namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Dále popsal rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení, upozornil na to, v čem daňové orgány spatřovaly pochybnosti a k prokázání jakých skutečností žalobkyni vyzvaly. Městský soud souhlasil s daňovými orgány v tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. V řízení totiž nepředložila takové důkazy, které by prokazovaly, že skutečně došlo k jednotlivým zdanitelným plněním, ve vztahu k nimž uplatňovala nárok na odpočet daně. Městský soud popsal žalobkyni předložené důkazy a nepřisvědčil její námitce týkající se nesprávného hodnocení důkazů. Dodal, že správce daně po žalobkyni nepožadoval prokázat jakékoli nestandardní skutečnosti nad rámec povinností daňového subjektu podle judikatury NSS. K námitce, že žalobkyni bylo dáno k tíži jednání v mezích zásad soukromého práva (smluvní volnost, ústní dohody), městský soud poukázal na důkazní povinnost žalobkyně s tím, že bylo v jejím zájmu, aby shromažďovala důkazy o uskutečnění plnění. Žalobkyně podle městského soudu nemůže žalovanému důvodně vytýkat porušení zásady materiální pravdy upravené v § 8 odst. 3 daňového řádu, neboť nebyla namíste aplikace tohoto ustanovení. Ze strany žalobkyně totiž nedošlo k jednání, jímž by vědomě zastírala jiný právní úkon či jinou právní skutečnost. Městský soud dále popřel, že by žalovaný vyzdvihoval jen negativní skutečnosti (v neprospekch žalobkyně) a pozitivní přehlížel.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatelka namítala pochybení v hmotněprávní kvalifikaci závazku mezi ní a dodavatelem JAKATE TRADE s.r.o. (dále „JAKATE“), které vyústilo v nesprávné posouzení právní otázky. Konstatovala, že JAKATE měl povinnost obstarat a pronajmout lůžka v ubytovnách nebo bytech, avšak stěžovatelka neměla povinnost tato místa obsadit. Šlo pouze o umožnění výkonu práva obsadit ubytovny nebo byty, určené teritoriálně a kvalitativně (k tomu odkázala na odstavec 25 napadeného rozsudku). Stěžovatelka platila za poskytnutí ubytovací kapacity, za možnost ubytovat, nikoli za reálné plnění. Nepochopení předmětu závazku je podle stěžovatelky patrné již z výzvy správce daně ze dne 18. 8. 2017. Stěžovatelka tedy od počátku tvrdila skutečnost odlišnou od té, kterou posuzovaly daňové orgány a následně městský soud. Zjištění daňových orgánů k subjektům, které měly pronajímat své nemovitosti, a skutečnost, že společnost DAKO Servis s.r.o. měla některé nemovitosti pronajaté napřímo, jsou podle stěžovatelky irelevantní. Pronájem nemusel být vůbec využit a nemovitosti nemusely být pronajaty. Ani tvrzení, že ostatní nemovitosti byly pronajaty třetím subjektům, nikoli dodavateli JAKATE (k tomu odkázala na odstavec 31 napadeného rozsudku), nebrání podle stěžovatelky faktickému uskutečnění předmětu plnění mezi ní a tímto dodavatelem. Stěžovatelka nepožadovala, aby poskytnuté nemovitosti byly ve vlastnictví JAKATE, který je mohl mít pronajaty nebo působit jako jejich zprostředkovatel.

pokračování

[7] S ohledem na skutečnost, že plněním mezi stěžovatelkou a JAKATE nebylo faktické ubytování, nýbrž možnost využití takového ubytování, se podle stěžovatelky jeví svědecká výpověď svědka J. jako zřejmá a dostatečná. S přihlédnutím k faktu, že daňové orgány od počátku špatně posuzují uvedené plnění, samy podle stěžovatelky založily důvodné pochybnosti o možnosti řádně hodnotit svědeckou výpověď. Svědek totiž v dobré víře předpokládal, že otázky směřovaly na plnění ve formě možnosti ubytování, nikoli na reálné obsazení ubytovacích možností. Daňové orgány však z důvodu chybného právního posouzení interpretovaly výpověď svědka jinak.

[8] Stěžovatelka dále tvrdila, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný co do hodnocení svědecké výpovědi jako důkazu, neboť městský soud v tomto hodnocení odkázal na § 31 odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelka podotkla, že § 31 daňového řádu neobsahuje odstavec 4 a upravuje odborného konzultanta jako osobu zúčastněnou na správě daní a zastoupení.

[9] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Námitku nesprávného posouzení právní otázky považoval za nepřijatelnou, neboť jde o novou námitku, kterou stěžovatelka nevznesla v řízení před městským soudem (ani před daňovými orgány). Dodal, že této námitce nelze ani přisvědčit, neboť bylo na stěžovatelce, aby prokázala skutečnosti, které sama tvrdila. V kontextu zjištěného skutkového stavu (stěžovatelka neprokázala přijetí žádného plnění od JAKATE v deklarovaném rozsahu, tj. ani možnost zajistit či zprostředkovat ubytovací služby) se žalovanému přesná kvalifikace plnění jeví bezvýznamnou. Svědek J. podle žalovaného uvedl pouze obecné informace o předmětu plnění, neoznačil subdodavatele a vypovídal v rozporu se zjištěním správce daně.

[10] K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný s odkazem na rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, konstatoval, že aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu jen výjimečně. Městský soud se podle žalovaného dopustil zřejmého omylu, jestliže namísto správného § 93 odst. 1 daňového řádu uvedl § 31 odst. 4. Toto ustanovení se nacházelo v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a upravovalo důkazní prostředky. Bylo nahrazeno právě § 93 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný uzavřel, že odkaz na nesprávné zákonné ustanovení nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku a nelze v něm spatřovat ani jeho nepřezkoumatelnost.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal přípustnost kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřijatelná, *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 citovaného ustanovení jsou nepřijatelné mj. kasační námitky, které stěžovatelka neuplatnila již v řízení před krajským (městským) soudem, ačkoli tak učinit mohla.

[12] Tak tomu je v případě kasačních námitek týkajících se pochybení v hmotněprávní kvalifikaci závazku mezi stěžovatelkou a JAKATE (argumentace shrnutá v odstavci [6] tohoto rozsudku). Pokud stěžovatelka v rámci těchto námitek odkazovala na odstavce 25 a 31 napadeného rozsudku, nejedná se o polemiku se závěry městského soudu, neboť tyto odstavce obsahují toliko rekapitulaci zjištění, která městský soud učinil ze správního spisu. Stejná situace nastala i v případě navazujících kasačních námitek, v nichž stěžovatelka v

kontextu zmíněného nově namítaného pochybení v kvalifikaci závazku nesouhlasila s hodnocením výpovědi svědka J. (argumentace shrnutá v odstavci [7] tohoto rozsudku).

[13] Všechny tyto námitky stěžovatelka v řízení před městským soudem nevznesla, ačkoli jí v tom nic nebránilo. Stěžovatelka sice v žalobě zpochybnila hodnocení výpovědi svědka J. jako nekonkrétní a nevěrohodné, avšak nikoli v kontextu nyní nově tvrzeného pochybení v hmotněprávní kvalifikaci závazku. Městský soud, vázán žalobními body, řešil otázku hodnocení výpovědi tohoto svědka v jiné souvislosti a údajným pochybením v hmotněprávní kvalifikaci závazku se nezabýval, neboť nebylo namítáno. Tyto kasační námitky jsou proto nepřipustné.

[14] Následně Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu zbylých uplatněných (přípustných) kasačních důvodů. Jediným přípustným kasačním důvodem je přitom námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Ačkoli stěžovatelka neupřesnila, jaký typ nepřezkoumatelnosti namítá, z obsahu její námitky je zřejmé, že jde o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost. Rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, 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 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 (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je podle ustálené judikatury také rozsudek, jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS). Taková situace však v nyní řešené věci nenastala.

[17] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že městský soud v odstavci 46 napadeného rozsudku chybně odkázal na § 31 odst. 4 daňového řádu. Městský soud uvedl: „*Svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky (§ 31 odst. 4 daňového řádu) a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními.*“ Toto pochybení městského soudu však rozhodně nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost. Chybný odkaz na ustanovení daňového řádu, uvedený navíc v závorce, totiž nic nemění na srozumitelnosti sdělení městského soudu, že svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky.

[18] Pravděpodobnou příčinu popsaného pochybení spatřuje Nejvyšší správní soud ve shodě se žalovaným v tom, že před účinností daňového řádu byly důkazní prostředky byly upraveny v § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který právě jako jeden z důkazních prostředků zmiňoval svědecké výpovědi. Aktuální úpravu důkazních prostředků obsahuje § 93 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci* (podtržení doplnil NSS). Městský soud měl tedy zjevně na mysli §

pokračování

93 odst. 1 daňového řádu a chybné číslo paragrafu a odstavce je toliko chybou v psaní či jinou zřejmou nesprávností. Popsaná chyba přitom nemá žádný vliv na závěry, které městský soud učinil při přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Napadený rozsudek tedy nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost netrpí.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud tedy shledal, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 6. září 2023

Milan Podhrázký
předseda senátu