



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **J. S.**, zastoupen Mgr. Janem Harcubou, advokátem se sídlem Palackého 1327, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2023, č. j. 3 Af 16/2021-88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 25. 5. 2017, č. j. 23829/17/5300-22444-702525 (dále též „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 7. 12. 2016, č. j. 8488338/16/2000-11442-108624 (dále též „dodatečný platební výměr“), na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012, kterým správce daně v přezkumném řízení změnil dodatečný platební výměr tak, že doměřil daň ve výši 3 273 Kč, oproti původním -2 475 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Předně zdůraznil, že v obdobné věci u téhož stěžovatele již rozhodoval městský soud rozsudkem ze dne 7. 10. 2021, č. j. 3 Af 55/2016-276, kterým žalobu zamítl. Tento rozsudek byl následně

potvrzen Nejvyšším správním soudem ze dne 15. 6. 2022, č. j. 10 Afs 447/2021-103, který vycházel z totožné daňové kontroly za období od 2. čtvrtletí 2011 do 3. čtvrtletí 2013, jako nyní napadené rozhodnutí. Stejně tak rozsudkem ze dne 19. 6. 2023, č. j. 5 Afs 130/2021-58 Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalobce směřující proti doměření DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014.

[3] K námitce směřující do vydání rozhodnutí o výsledku přezkumu (dodatečný platební výměr) až 16 měsíců po nabytí právní moci předchozího dodatečného platebního výměru ze dne 25. 6. 2015, uvedl, že právní moc přezkoumávaného dodatečného platebního výměru není důvodem pro zastavení řízení o přezkumu. Přezkumné řízení lze zastavit v případě, že správce daně po jeho zahájení zjistí, že nebyly naplněny podmínky dle § 121 odst. 1 daňového řádu, nikoliv z důvodu, že přezkoumávané rozhodnutí je již v právní moci. Nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči přezkoumávanému rozhodnutí a navazujícím rozhodnutím odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci, vydaného v přezkumném řízení. Přitom konstatoval, že v průběhu řízení došlo k prodloužení lhůty pro vydání rozhodnutí o výsledku přezkumu, a to do 17. 6. 2018.

[4] Za nedůvodnou považoval i námitku směřující do postupu žalovaného, který vydal celkem čtyři samostatná rozhodnutí. Žalovaný vydal tři samostatná rozhodnutí k odvolání žalobce proti 9 platebním výměrům. Čtvrtým rozhodnutím je pak napadené rozhodnutí, jehož předmětem je přezkoumávaný platební výměr za 4. čtvrtletí roku 2012. Konstatoval, že rozhodnutí o jiných odvoláních nijak nebrání přezkumu napadeného rozhodnutí, které je rozhodnutím samostatným.

[5] Nepřisvědčil ani námitce, že faktura za zastoupení v soudním sporu s Metrostav, a.s., je součástí žalobcovy podnikatelské činnosti. Poukázal přitom na shora uvedený rozsudek č. j. 10 Afs 447/2021-103, který hodnotil jeho podnikatelskou činnost mj. za uvedené období. Z něj vyplynulo, že žalobce v rámci daňové kontroly ani v souvislosti s daňovým řízením neprokázal žádnou soustavnou ekonomickou činnost, kterou by se snažil dosahovat zisku. Uplatňoval pouze náklady, ale nebyl schopen doložit, k čemu tyto náklady měly sloužit. Nadto k obchodnímu sporu vedenému se společností Metrostav a.s. bylo vysvětleno, že jde o soukromý spor žalobce, nesouvisející s nějakou jeho výdělečnou činností.

[6] Konečně se zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, přičemž ani této námitce nepřisvědčil. Konstatoval, že z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, z jakých podkladů správní orgány dospěly k jednotlivým závěrům a jakými úvahami se řídily. S odvolacími námitkami žalobce se žalovaný dostatečně vypořádal. Dodal, že námitka žalobce směřující proti hodnocení podkladů pro rozhodnutí správních orgánů, vytýkající jim selektivní hodnocení důkazů, je zcela obecná a bez jakékoliv bližší konkretizace.

III.

[7] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Byl názoru, že rozsudek městského soudu je právně nesprávný, věcně nepravdivý, obsahuje věcné a procesní vady spočívající v tom, že městský soud v napadeném rozhodnutí nevycházel z rozhodných zjištěných skutečností a navržených důkazů, obdobně, jako z nich nevycházely správní orgány, přičemž někdy

pokračování

přímo nepřipustně opisoval argumentaci z předchozích odůvodnění rozhodnutí a podaných vyjádření žalovaného. Napadený rozsudek nemá oporu v důkazech ve správním a soudním spise, nebo je s předloženými důkazy stěžovatele v rozporu. Považoval jej také za nepřezkoumatelný, přičemž tato nepřezkoumatelnost měla spočívat v rozpornosti, nekonkrétnosti, nesrozumitelnosti nebo v nedostatku či absenci důvodů rozhodnutí. Nesouhlasil rovněž s tím, jak bylo v řízení vedeném pod sp. zn. 3 Af 55/2016 navržené rozšíření žaloby pod výroky I. II. a III. vyloučeno k samostatnému projednání v řízení pod samostatnými spisovými značkami 3 Af 16/2021, 3 Af 17/2021 a 3 Af 18/2021.

[8] Trval na tom, že nikdy neexistoval, ani neexistuje žádný nedoplatek na DPH, tedy ani úroky z prodlení. Stejně tak ani právní důvod pro vykázaný nedoplatek, neboť neexistoval a neexistuje žádný nezaplacený pravomocný platební výměr na DPH. Naopak mají existovat přeplatky na daních na účtu daňového subjektu. Nesouhlasil s postupem správce daně, který po nařízeném přezkumu rozhodnutí původní pravomocný dodatečný platební výměr změnil. Neschopnost správce daně dlouhodobě spočítat DPH za 4. čtvrtletí roku 2012 měla za následek správcem daně protiprávně vykonanou exekuci na majetek stěžovatele. Poukázal přitom na řízení týkající se výkonu daňové exekuce vycházející z napadeného dodatečného platebního výměru.

[9] Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud postup správce daně i žalovaného posvětil, ačkoliv ten rozhodl nesprávně v rozporu se skutečným stavem. Přezkoumával-li správní soud zákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, resp. skutkové a právní úvahy, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno, činí tak skrze odůvodnění tohoto rozhodnutí, a nikoliv prostřednictvím obsahu správního spisu. Žalovaný rozhodoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, zásadou koncentrace řízení, zásadou hospodárnosti řízení. Žalovaný měl povinnost hodnotit důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, přihlídnout ke všemu co vyšlo v řízení najevo a k tomu, co uvedl stěžovatel v průběhu řízení. To se nestalo. Nepostačuje, aby správní orgán konstatoval pouhý soupis podkladů, ale musí uvést, jakým způsobem tyto podklady hodnotil a jaký přikládal jednotlivým podkladům význam. Na argumentaci žalovaného pak městský soud bez dalšího přistoupil. Městský soud se spokojil s opakováním a citací závěrů správních orgánů a provedl rekapitulaci ustanovení dotčených právních předpisů, aniž by uvedl, z jakého důvodu aplikoval tyto právní předpisy způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí ve věci. S ohledem na uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám, které považoval za nedůvodné. Mimo jiné poukázal na to, že část kasační argumentace směřuje do jiného než napadeného rozhodnutí. Měl za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, zákonný a správný stejně jako napadené rozhodnutí. Z uvedeného důvodu navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, skutkově a právně totožnou věcí se již zabýval v rozsudku ze dne 15. 6. 2022, č. j. 10 Afs 447/2021-103, kde byl předmětem projednávané věci dodatečný platební výměr za jiné zdaňovací období (v rámci totožné daňové kontroly). Zdejší soud přitom neshledal důvod odklonit se od dříve vyslovených závěrů, a proto se jich v tomto řízení přidržel a současně na ně odkazuje

[14] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

[15] Nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nepřezkoumatelnost je vadou, k níž by byl případně Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout i bez námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a proč považuje námitky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 146/2021-26). Nepřezkoumatelné je tedy takové rozhodnutí, které nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, respektive proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovanou judikaturu). Napadený rozsudek výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Je z něj patrné, proč městský soud neshledal žalobní body důvodnými.

[16] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost vesměs v tom, že městský soud vycházel ze závěrů žalovaného a jako s celkem se s nimi ztotožnil, aniž by se dostatečně vypořádal s jednotlivou argumentací stěžovatele a jakkoliv jí přezkoumatelně oponoval. Zdejší soud k tomu uvádí, že napadený rozsudek je řádně odůvodněn a je plně srozumitelný. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu městský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že v rámci soudního přezkumu vznikají situace, kdy se soud ztotožní s argumentací jedné ze stran sporu případně odkáže na skutkově obdobnou, potažmo totožnou situaci. V takovém případě jistě není jeho úkolem v odůvodnění svého rozhodnutí uměle konstruovat jinou formu pro sdělení téhož

pokračování

(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 2 Afs 186/2014-58). V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl městský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou v žalobě a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Není tedy porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře 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 (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Uvedené závěry však neumožňují soudům zcela rezignovat na vlastní posouzení, což zde nenastalo. Městský soud se v kontextu dřívější judikatury zdejšího soudu zabýval věcnou podstatou žalobních námitek, tedy zda napadené rozhodnutí za daných okolností přispívá. Rovněž v tomto ohledu tedy napadený rozsudek městského soudu plně obстоjí.

[17] Výše uvedený postup je možný pouze v případě, pokud je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, tedy pokud v něm jsou přesvědčivé a úplně předestřeny důkazy, respektive výsledky dokazování jako jeho vlastní úvahy, na nichž je založen zjištěný skutkový stav a právní posouzení. Rozhodnutí žalovaného tyto požadavky splňuje a je argumentačně konsistentní. Městský soud tak pro vypořádání žalobních námitek považoval za vhodné toliko vycházet ze závěrů žalovaného uvedených v napadených rozhodnutích. Stěžovatel ve svých podáních označuje rozhodnutí za nesprávná, formální, zmatečná, nepravdivá, chybná, nepřezkoumatelná, neakceptovatelná, nedostatečně věcně odůvodněná apod., a činí tak opakovaně a bez určitého vymezení, v čem tyto vady spočívají. Námitka nepřezkoumatelnosti je nedůvodná. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s důvody rozhodnutí nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným, neboť otázka správnosti, resp. zákonnosti napadeného rozsudku je otázkou odlišnou od otázky jeho přezkoumatelnosti.

[18] Zdejší soud nepřisvědčil ani namítané vadě řízení před správními orgány. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spise. Při zjišťování skutkového stavu nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání. Rozhodnutí správních orgánů nelze považovat ani za nepřezkoumatelná či jinak vadná. Odpovídají konstantní judikatuře správních soudů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2022, č. j. 10 Afs 447/2021-103 či ze dne 19. 6. 2023, č. j. 5 Afs 130/2021-58). Zdejší soud k tomu dále uvádí, že vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, napadené rozhodnutí netrpí. Z odůvodnění rozhodnutí je zřejmé, z jakých podkladů správní orgány dospěly k jednotlivým závěrům a jakými úvahami se řídily. S odvolacími námitkami stěžovatele se žalovaný vypořádal.

[19] K vyloučení některých žalob proti jiným rozhodnutím k samostatnému řízení zdejší soud uvádí, že spojení ani vyloučení věcí (§ 39 odst. 2 s. ř. s.) nemůže bez dalšího vést k jiné vadě řízení, která má za následek nezákonnost soudního rozhodnutí, a to i pokud je snad takové spojení nevhodné (srov. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, *Ondřejovická strojírna*, část IV/a, či ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49, bod 22). V nynějším případě nadto o nevhodnosti vůbec nelze mluvit, neboť ve vyloučené části

stěžovatel napadal odlišná rozhodnutí, která byla vydána v samostatných řízeních a týkala se jiných zdaňovacích období.

[20] Jestliže se městský soud v napadeném rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného, co se týče přesvědčivého a argumentačně dostačujícího zdůvodnění skutkové i právní stránky projednávané věci, na které v napadeném rozsudku odkázal, nelze napadený rozsudek z tohoto důvodu shledat ani nezákonným. K nezákonnosti napadeného rozsudku přitom stěžovatel ničeho blíže neuvedl, např. v čem konkrétně tvrzená nezákonnost měla spočívat. Není úkolem soudu, aby tyto nekonkrétní argumenty stěžovatele sám dotvářel či vyhledával, neboť by tím plnil funkci stěžovatelova advokáta a porušil by princip rovnosti zbraní. Míra precizace kasačních bodů je tedy plně pouze v rukou stěžovatele (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).

[21] K otázce neexistence nedoplatku a provozování soustavné ekonomické činnosti zdejší soud připomíná, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu jen u přijatého zdanitelného plnění, které použije v rámci svých ekonomických činností (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Stěžovatel neprokázal žádnou soustavnou ekonomickou činnost, kterou by se snažil dosahovat zisku. Uplatňoval pouze náklady např. na pohonné hmoty či cestovní náklady, ale nebyl schopen doložit, k čemu tyto náklady měly sloužit. Když správce daně stěžovatele vyzval k doložení jakýchkoli důkazů, které by prokazovaly např. jednání s klienty, uzavření smlouvy či telefonáty s obchodními partnery, stěžovatel tak neučinil. Ke 4. čtvrtletí 2012 stěžovatel doložil fakturu za zastoupení v soudním sporu se společností Metrostav, a. s. K obchodnímu sporu vedenému se společností Metrostav a.s. správce daně vysvětlil, že jde o soukromý spor stěžovatele, nesouvisející s nějakou jeho výdělečnou činností. Nejvyšší správní soud odkazuje na dostatečné a srozumitelné odůvodnění správce daně ve zprávě o daňové kontrole (s. 4-5) a nemá co doplnit.

[22] K přezkumnému řízení pak lze dodat, že právní moc přezkoumávaného dodatečného platebního výměru není důvodem pro zastavení řízení o přezkumu, jak se stěžovatel mylně domnívá. Nařízení přezkoumání rozhodnutí má vůči přezkoumávanému rozhodnutí a navazujícím rozhodnutím odkladný účinek až do doby oznámení rozhodnutí ve věci, vydaného v přezkumném řízení.

[23] Konečně je třeba poukázat na skutečnost, že předmětem soudního přezkumu vedeného u městského soudu pod sp. zn. 3 Af 16/2021 nebylo rozhodnutí o přeplatku stěžovatele na osobním daňovém účtu daně silniční, k němuž se váže argumentace stěžovatele v kasační stížnosti, nýbrž napadené rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání podané proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání. Stěžovatel nadto tyto námitky uvádí pouze obecně, aniž by konkretizoval, jak mají souviset s napadeným rozhodnutím. Stejně tak v kasační stížnosti stěžovatel poukazoval na exekuční řízení vč. vydaných exekučních příkazů, aniž by konkretizoval, jak souvisejí s předmětem projednávané věci. Zdejší soud k uvedenému stručně uvádí, že tato rozhodnutí s přezkoumávanou věcí nijak nesouvisí, neboť se jedná o jiná samostatná rozhodnutí, vydaná v jiných samostatných řízeních, s jiným předmětem řízení. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává,

pokračování

že se nezabýval skutečnostmi z jiných zdaňovacích období či jiných napadaných písemností, které stěžovatel hojně v kasační stížnosti popisoval, jelikož se netýkají nynější věci. Stěžovatel má možnost je uplatnit v řízení před městským soudem v samostatných řízeních.

[24] Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud důkladně odůvodnil své závěry. S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. září 2024

David Hipšr
předseda senátu