

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **M. C.,** zastoupený Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem Mikulášská 9, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2010, č. j. 11 Ca 155/2009 - 65,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2010, č. j. 11 Ca 155/2009 - 65, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 11. 3. 2010, čj. 11 Ca 155/2009 - 65, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 7. 2008, č. j. 669/08-1300-202512, č. j. 670/08-1300-202512, č. j. 671/08-1300-202512, č. j. 672/08-1300-202512 a č. j. 673/08-1300-202512, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům, které byly vydány Finančním úřadem v Rakovníku dne 23. 7. 2007 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od února 2000 do listopadu 2003. V odůvodnění rozsudku městský soud především uvedl, že žaloba tak, jak byla stěžovatelem formulována, je na samé hranici, která ještě umožňuje soudu konkrétní, věcný a srozumitelný přezkum napadeného rozhodnutí. Značně obsáhlý a souvislý text žaloby, v němž lze jen obtížně jednoznačně určit, zda namítané vady se vztahují k rozhodnutí správního orgánu I. stupně nebo i k rozhodnutí odvolacího orgánu, zda a jaké konkrétní vady prvoinstančního rozhodnutí byly stěžovatelem vytknuty v odvolání a jak s

nimi naložil odvolací orgán. To vše umožnilo městskému soudu provést přezkum napadeného rozhodnutí do jisté míry obecným způsobem vyjma těch námitek, které svojí určitostí a srozumitelností byly způsobilé k tomu, aby se jimi zabýval podrobně a individuálně. Městský soud dále uvedl, že může napadené rozhodnutí přezkoumat pouze se zřetelem ke skutečnostem, které stěžovatel v žalobě výslovně uvedl, neboť následně žaloba nebyla ve lhůtě pro její podání doplňována a k doplněním a upřesněním žaloby po uplynutí uvedené lhůty (včetně uvádění nových skutečností při ústním jednání u soudu) již přihlédnout nemohl.

Městský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že v případě daňové kontroly se jednalo o opakovanou daňovou kontrolu. Stejně tak neshledal důvodnou žalobní námitku, že finanční ředitelství pochybilo při hodnocení daňových výdajů. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatel byl o prováděné daňové kontrole řádně vyrozuměn, byl seznámen s podklady, z nichž správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel a byly mu zaslány dvě výzvy k odstranění pochybností, v nichž byl vyzýván, aby doložil, z jakých skutečností vycházel, když stanovil v daňovém přiznání svoji daňovou povinnost nižší, než jak byla zjištěna správcem daně v rámci prováděné daňové kontroly. Ani z podané žaloby není podle městského soudu zřejmé, z jakých dokladů dospěl stěžovatel ke konkrétní částce vyčíslené v daňovém přiznání, tj. z jakých důkazů vyplývá nesprávnost závěrů, k nimž dospěl správce daně. Jak vyplývá z ust. § 19 odst. 1 až 3 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) je povinností daňového subjektu doložit a prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Bylo tedy na stěžovateli, aby zejména k výzvám, ale i bez nich, činil úkony k tomu, aby konkrétními doklady doložil rozhodné skutečnosti, o něž opíral svá tvrzení v daňovém přiznání a z nichž vycházel, pokud tvrdil, že jeho daňová povinnost byla daňovým přiznáním stanovena nižší, než jak byla za uvedené zdaňovací období vyměřena. Argumentace stěžovatele, že rozhodné skutečnosti vyplývají z toho, že nelze vyloučit náklady na nákup zboží od firmy SH-LIFT, s. r. o. není případná, neboť má-li správce daně pochybnosti o pravdivosti nebo úplnosti předložených důkazů, má právo si některé údaje ověřit nebo si opatřit vlastní důkazní prostředky. V daném případě využil správce daně institut dožádání a vyžádal si od příslušných správců daně prověření firmy SH-LIFT, s. r. o. s důrazem na informace, zda tento daňový subjekt obchodoval v rozhodném období se zbožím, které mělo být podle stěžovatelova tvrzení předmětem uskutečněného zdanitelného plnění, a zda vystavil ve prospěch stěžovatele předmětné faktury, zda je zahrnul do svého účetnictví a do záznamní evidence daně z přidané hodnoty, zda daň na výstupu přiznal a odvedl do státního rozpočtu a zda se zdanitelné plnění uskutečnilo. Dožádaní správci daně tak poskytli pro účely daňového řízení stěžovatele údaje, na jejichž základě správce daně podle městského soudu správně dovodil, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z faktur vystavených těmito dodavateli byl uplatněn v rozporu s ust. § 9 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně rovněž při osobním jednáním se stěžovatelem zjišťoval skutečnosti rozhodné pro dané řízení. Při ústním jednání byl stěžovatel také seznámen s tím, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že dodavatel SH-LIFT, s. r. o. fakturované zboží dodal a uskutečnil zdanitelná plnění. Výše uvedené skutečnosti odůvodňují pochybnosti, které měly finanční orgány o správnosti, důvodnosti a prokazatelnosti stěžovatelova tvrzení.

Městský soud dále neshledal důvodnou žalobní námitku, že finanční orgány nezohlednily judikaturu Soudního dvora EU ohledně tzv. „řetězových“ podvodů a princip neutrality. Přestože finanční ředitelství nesprávně argumentovalo tím, že právo Evropských společenství se stalo pro Českou republiku závazným až dne 1. 5. 2004, je z odůvodnění rozhodnutí o odvolání patrno, že princip uplatňování daně z přidané hodnoty finanční ředitelství vzalo v potaz. V daném případě je však podstatné, že z obsahu spisového materiálu nevyplývá závěr, že by stěžovatel snad byl obětí jednání, pro něž judikatura Soudního dvora EU používá termín „řetězových podvodů“. Závěry finančního ředitelství vycházejí ze zjištění, že firma SH-LIFT, s. r. o. se zbožím neobchodovala, nedodala je a sporné faktury nevystavila ani do dne 6. 6. 2000, ani později, kdy jejím jednatelem byl tzv. „bílý kůň“. Zjištění správce daně učiněná u firmy SH-LIFT, s. r. o., že tento dodavatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění, tj. fakturovaných obchodních transakcí jako předchozí dodavatel předmětného zboží, byla důvodným podkladem pro pochybnosti o tom, zda stěžovatel skutečně od uvedené firmy plnění přijal. K prokázání přijetí zboží nepostačí předložení písemných dokladů, ale bylo nutné, aby stěžovatel prokázal skutečné přijetí zboží od deklarovaného dodavatele. Tuto povinnost však nesplnil, a proto nelze předložené doklady považovat za daňové doklady ve smyslu výše citovaných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v níž namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, protože se městský soud nevypořádal se žalobní námitkou č. 5. Tato se týkala nesouladu skutkových zjištění a kontrolních závěrů, a zejména porušení základních zásad hodnocení důkazů při posuzování zaúčtování příjmů došlých na soukromý účet stěžovatele. Porušení základních a obecných pravidel hodnocení důkazů je podle stěžovatele svévolí a zásahem do jeho práva na spravedlivý proces. Stěžovatel dále namítal, že městský soud také nesprávně posoudil zákonnost přezkoumávaných rozhodnutí finančního ředitelství, a to s ohledem na vady spočívající v porušení základních principů a zásad daňového řízení podle ust. § 2 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zejména zásad hodnocení důkazů. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na svoji argumentaci obsaženou ve vyjádření k žalobě a v napadených rozhodnutích a navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek krajského (městského) soudu nepřezkoumatelný ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud

není z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za neopodstatněné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně tato nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

V žalobě pod bodem 5. stěžovatel namítal, že se finanční ředitelství nevypořádalo s jeho argumentací uvedenou v bodě 6. odvolání, v níž poukazoval na obecnou a nekonkrétní argumentaci správce daně použitou ve zprávě o kontrole, svědčící o zaujatosti a neobjektivitě projevující se zejména bezdůvodným odmítáním či nehodnocením předložených důkazů, jakož i jejich tendenčním hodnocením a výkladem. Dále namítal, že nelze považovat za správné a objektivní hodnocení provedených důkazů, usoudil-li správce daně, že platby došlé na stěžovatelův bankovní účet č. X nebyly evidovány v účetnictví, nebyly součástí zdanitelných příjmů stěžovatele a nedošlo u nich k odvodu daně z přidané hodnoty. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil a) prodejky prokazující vykázání příjmů za kontrolované vystavené faktury (popisováno na str. 9 až 12 zprávy) jako příjmy v hotovosti - viz přehled kontrolovaných dokladů na str. 2 až 5 zprávy a str. 11 až 14 protokolu o projednání zprávy, b) denní rekapitulace tržeb po prodejnách, z nichž vyplývá zahrnutí dané prodejky do denní tržby prodejny a c) peněžní deník, z něhož vyplývá, že zaúčtovaná měsíční tržba zahrnuje všechny denní rekapitulace za daný měsíc (a tím i všechny prodejky). Uvedené účetní doklady, prokazující podle stěžovatele zdanění vystavených faktur jako příjmů za hotové, správce daně vůbec nehodnotil a ani finanční ředitelství se s námitkou této vady řízení ve svých rozhodnutích nevypořádalo. Uvedené důkazní prostředky podle stěžovatele nejhodnověrněji prokazují shodu položek zboží a cen za zboží na vydaných fakturách a prodejkách za hotové. Dále dokládají sestavou denních tržeb, tj. sestavou všech prodejek za daný den, že předložené prodejky byly zahrnuty do denní tržby. Konečně prokazují peněžním deníkem se zaúčtováním měsíční tržby, že stěžovatel sečetl všechny denní tržby za daný kalendářní měsíc a sumu tržeb a odvod daně z přidané hodnoty zaúčtoval do peněžního deníku. Tyto důkazní prostředky byly správcem daně zcela opominuty a nebyly ve zprávě o daňové kontrole hodnoceny. Tento postup je podle stěžovatele neslučitelný s ust. § 2 odst. 1, 2, 3 a § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků.

Z takto poněkud nepřehledně formulovaných žalobních námitek pod bodem 5. je zřejmé, že stěžovatel v žalobě namítal následující: Za prvé nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství ve vztahu k hodnocení stěžovatelem vyjmenovaných důkazních prostředků správcem daně. Za druhé, že těmito důkazními prostředky (prodejky, denní rekapitulace tržeb a peněžní deník) prokázal svá tvrzení týkající se toho, že částky zasílané odběrateli na jeho soukromý účet představovaly úhrady částek, které vkládal do pokladny v hotovosti místo odběratelů, a to ze svých soukromých prostředků; tyto částky tudíž byly součástí denních tržeb, byly tedy vykazovány jako tržby v hotovosti a uvedeny v daňovém přiznání. Konečně za třetí, že důkazy provedené v daňovém řízení byly správcem daně zhodnoceny nesprávně, v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

Nejvyšší správní soud již dříve zdůraznil že *„(d)aňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je - zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz)."* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že je to daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně a kdo je v daňovém řízen zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Tyto obecné závěry však ne zcela dopadají na konkrétní žalobní námitky obsažené v bodě 5. žaloby. Stěžovatel namítal, že konkrétními důkazními prostředky svá tvrzení prokázal, polemizoval se způsobem jejich hodnocení správcem daně a poukazoval na opominutí této otázky finančním ředitelstvím. Městský soud pak v odůvodnění svého rozsudku mimo jiné uvedl, že není zřejmé, z jakých dokladů dospěl stěžovatel ke konkrétní částce a z jakých důkazů vyplývá nesprávnost závěrů správce daně a že k prokázání tvrzení nepostačí předložení písemných dokladů, které stěžovatel předložil, ale bylo nutné, aby prokázal skutečné přijetí zboží od deklarovaného dodavatele. Tato argumentace však není dostatečnou odpovědí na žalobní námitky obsažené v bodě 5. žaloby.

Městský soud se proto v dalším řízení bude zabývat konkrétními žalobními námitkami pod bodem 5. žaloby, tj. tím, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno,

předložil-li jím vyjmenované důkazní prostředky, jak tvrdí v žalobě. Dále posoudí, jakým způsobem a zda správně tyto důkazní prostředky zhodnotil správce daně, neboť stěžovatel poukazoval na rozpor hodnocení těchto konkrétních důkazních prostředků se zásadami uvedenými v ust. § 2 odst. 1, 2, a 3 a § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Konečně městský soud vyhodnotí, zda se v této souvislosti finanční ředitelství vypořádalo s odvolacími námitkami, jak stěžovatel namítal v bodě 5. žaloby.

Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v části týkající se vypořádání se s žalobními námitkami pod bodem 5. žaloby brání věcnému přezkumu stížní námitky nesprávného posouzení zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství městským soudem.

K úvahám městského soudu k formulaci a rozšiřování, resp. konkretizaci, žalobních námitek Nejvyšší správní soud obiter dictum uvádí, že má-li městský soud za to, že některý ze žalobních bodů je nekonkrétní, takže není projednatelný, má se pokusit o odstranění této vady žaloby v souladu s ust. § 37 odst. 5 s. ř. s. a stanovit k tomu lhůtu. Vyzvat stěžovatele k odstranění vad žaloby lze i po uplynutí lhůty stanovené v ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., jak již Nejvyšší správní soud judikoval např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2004, č. j. 2 Azs 63/2004 - 46, v němž uvedl, že *„má-li žaloba jiné vady než absenci jakéhokoliv žalobního bodu či absenci vymezení rozsahu, v němž je rozhodnutí napadáno, vyzve předseda senátu žalobce k odstranění vad podání podle ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s. i po uplynutí lhůty podle ustanovení § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s.“*. Teprve nepodaří-li se tímto postupem odstranit vady žaloby, např. proto, že žalobce na řádně doručenou výzvu soudu ve stanovené lhůtě nereaguje, je v rozsahu, v jakém jsou žalobní důvody nekonkrétní či neurčité, žaloba neprojednatelná. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu také vyplývá nutnost odlišného postupu soudu ve správním soudnictví při „rozšíření“ žalobních bodů a při jejich „konkretizaci“ či „upřesnění“. Podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Jiný postup však platí pro upřesnění žalobních bodů v žalobě již obsažených, které lze konkretizovat i po uplynutí lhůty pro podání žaloby. V rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikovaném pod č. 685/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.“* Uvedený právní názor byl potvrzen i rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, podle něhož *„(s)myslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným -vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat.“*

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu

řízení. Městský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu