

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **ČESKÉ DOTEKY HUDBY EM-ART, o. p. s.**, se sídlem Praha 1, Pohořelec 111/25, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Mírové náměstí 157/30, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 12. 2011, č. j. 31 Af 70/2011 – 18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2011, č. j. 2878/11-1300-604057, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně (dále též „ správce daně“) o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „ DPH“) za 4. čtvrtletí roku 2009 tak, že daňovou povinnost snížil z částky 354 955 Kč na částku 307 400 Kč. Krajský soud tuto žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Krajský soud vyšel z toho, že žalobce poskytuje především obecně prospěšné služby v oboru propagace hudebního umění a kultury, které jsou osvobozeny od daně bez nároku

na odpočet daně na vstupu podle § 61 písm. e) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) a dále v rámci vedlejší doplňkové činnosti poskytuje i plnění podléhající DPH na výstupu, s nárokem na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění podle § 72 zákona o DPH. Poněvadž správci daně vznikly na základě daňového přiznání k DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009 pochybnosti o správnosti výpočtů krácení odpočtu daně na řádku č. 52 daňového přiznání a dále též o vypořádání odpočtu daně za celý rok 2009, uvedeného na řádku č. 53 daňového přiznání, vyzval žalobce výzvou ze dne 9. 2. 2010, č. j. 7446/10/2389121302, k jejich odstranění, čímž došlo k zahájení vytýkacího řízení. Žalobce výzvě, dle názoru krajského soudu, nevyhověl a důkazní prostředky, které by sdělené pochybnosti vyvrátily, ani po opakované výzvě nedoložil; proto mu byla správcem daně vyměřena daň v částce o 118 077 Kč vyšší, než byla vypočtena v podaném daňovém přiznání. Žalovaný na základě skutečností zjištěných v odvolacím řízení její výši napadeným rozhodnutím snížil o 47 555 Kč.

V rámci vypořádání jednotlivých žalobních námitek krajský soud především odmítl oprávněnost argumentace žalobce, dle kterého v napadeném rozhodnutí nebyl uveden jeho příjemce (žalobce byl červeně přeškrtnut) a toto rozhodnutí tak postrádalo jednu ze základních náležitostí.

Další žalobní námitky směřovaly k zahájení a průběhu vytýkacího řízení. Žalobce měl za to, že vytýkací řízení bylo zahájeno v rozporu s § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „ZSDP“), neboť výzva k jeho zahájení byla za prvé vydána po uplynutí zákonné lhůty; dle jeho názoru se taková výzva může navíc dotýkat pouze toho zdaňovacího období, pro které bylo toto řízení zahájeno, nikoliv období, jež mu předcházela. Krajský soud k tomu uvedl, že daňové přiznání na DPH za 4. čtvrtletí roku 2009 bylo správci daně doručeno dne 27. 1. 2010 a výzva k odstranění pochybností byla žalobci doručena dne 19. 2. 2010, tedy nepochybně během zákonné třicetidenní lhůty (§ 43 odst. 2 ZSDP). Co se týče druhé námitky, dodatečné vyměření DPH se sice dotýkalo pouze 4. čtvrtletí roku 2009, nicméně správce daně musel mít k dispozici rovněž doklady týkající se uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně za celé vypořádávané období roku 2009, neboť důvodem pochybností byl nesoulad údajů uvedených žalobcem v podaném daňovém přiznání s údaji za celé zdaňovací období roku 2009. Postup správce daně tak odpovídal § 76 odst. 6 zákona o DPH, ze kterého vyplývá povinnost provést krácení odpočtu daně koeficientem vypočteným za zdaňovací období předcházející. Pro podrobnější odůvodnění odkázal krajský soud na napadené rozhodnutí žalovaného, se kterým se plně ztotožnil. Krajský soud dále konstatoval, že správce daně není ve vytýkacím řízení omezen pouze jedinou výzvou; jeho postup, kdy v důsledku indolence žalobce ve vztahu k první výzvě, vydal dne 13. 4. 2010 výzvu další, tak byl zcela v souladu se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobce pak dále v žalobě citoval stanovisko žalovaného k jeho námitce ohledně dodržení podmínek ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH, přičemž svoji námitku dále nekonkretizoval. Krajský soud k tomu uvedl, že z průběhu daňového řízení dovodil, že žalobce ani po opakovaných výzvách nevyhověl požadavkům správce daně, když nepodal požadovaná vysvětlení ke způsobu krácení a vypořádání odpočtu daně a v případě přijatých zdanitelných plnění neprokázal, že byly použity pro

žalobcem uskutečněná zdanitelná plnění podléhající DPH na výstupu. Ani této argumentaci stěžovatele tak nepřisvědčil.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž uplatňuje zákonný důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“), spočívající v nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel uvedl, že již v žalobě mj. namítal, že si žalovaný *„učinil nesprávný závěr k jeho odvolacímu tvrzení k podanému přiznání k DPH za 4. čtvrtletí roku 2009, které je správné a správce daně nezpochybňoval přijatá zdanitelná plnění, když u všech navíc se jedná o vedlejší činnost (...) a nedošlo tak k porušení § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH“*. Žalovaný nicméně k této věci uvedl, že bylo na daňovém subjektu, aby jakýmkoliv způsobem prokázal, že přijatá zdanitelná plnění, uvedená ve zprávě, použil pro uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a nikoliv pro plnění osvobozená od daně na výstupu podle § 61 písm. e) zákona o DPH. Názor žalovaného, že by daňový subjekt musel prokazovat to, co správce daně nezpochybňoval, je ale dle stěžovatele nesprávný. Ve vytýkacím řízení má daňový subjekt povinnost prokazovat jen to, o čem správce daně pochybuje, nikoliv to, o čem nemá pochybnosti. Právě fakt, že měl prokazovat něco, o čem správce daně nepochyboval, považoval stěžovatel za zkrácení svých práv. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal tak, že uvedl, že žalobce v žalobě konstatoval stanovisko žalovaného k jeho námitce týkající se dodržení podmínek stanovených v § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH, přičemž svou námitku blíže nekonkretizoval. Krajský soud tedy dovodil, že žalobce již v odvolacím řízení konstatoval, že k porušení § 72 zákona o DPH z jeho strany nedošlo; z průběhu daňového řízení soud nicméně zjistil, že stěžovatel nepodal požadovaná vysvětlení ohledně odpočtů daně a též neprokázal, že by byly jím přijatá zdanitelná plnění dále použita pro uskutečněná plnění podléhající DPH na výstupu. Proto tuto námitku neshledal důvodnou.

Stěžovatel tedy tvrdí, že se krajský soud s jeho námitkou rozporující závěr žalovaného ohledně nutnosti prokazování toho, co správce daně nezpochybňuje, nevypořádal, neboť jím vyslovený názor se uvedené námitky vůbec netýká.

Dne 26. 4. 2012 byla zdejšímu soudu doručena žádost stěžovatele – „*prosba k projednání v rámci odvolacího řízení*,“ kterou stěžovatel požádal o účast na projednávání kasační stížnosti.

Dne 14. 5. 2012 byl zdejšímu soudu doručen další přípis stěžovatele – „*Prosba o urychlení projednání v rámci odvolacího řízení,*“ ve kterém stěžovatel zejména popsal skladbu své činnosti (hlavní a vedlejší činnosti, jak jsou uvedeny v zakládací listině a statutu společnosti) a v důsledku tohoto rozlišení upozornil na to, že u většiny faktur, které byly správcem daně označeny jako příjem do hlavní činnosti, šlo o označení nesprávné. Stěžovatel vychází z veřejně dostupného auditu provedeného v roce 2008, který postupy prováděné stěžovatelem uznal. Poněvadž společnost žádným způsobem neměnila ani zakládací listinu, ani svůj statut, nezměnil se ani předmět fakturací ani obsah dodávaných

služeb, vychází stěžovatel z toho, že trvat na stejné metodice a postoji při vedení účetní agendy je zcela legitimní. Uvedl též, že aniž by jakkoli predikoval výsledek řízení, je pro neziskovou společnost z ekonomického hlediska likvidační takto vysoká nevrácená vratka DPH u přijatých zdanitelných plnění v rámci její vedlejší činnosti, a proto požádal soud o zkrácení termínu projednání předmětné kasační stížnosti.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plné míře odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a doplnil, že tvrzení stěžovatele, že jeho daňové přiznání bylo správné, neodpovídá skutečnosti. Správce daně nezpochybňoval pouze přijetí zdanitelných plnění; vzhledem k činnosti stěžovatele, požadoval i prokázání jím uplatněných nároků na odpočet DPH i správnosti jejich krácení, a to včetně správnosti jejich vypořádání za poslední zdaňovací období roku 2009 (§ 76 zákona o DPH).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Jakkoli je argumentace stěžovatele v kasační stížnosti značně nekonzistentní a obtížně srozumitelná, je zřejmé, že rozsudku krajského soudu je vytýkána pouze jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Takový deficit soudního rozhodnutí by byl ostatně vadou tak závažnou, že by jí Nejvyšší správní soud musel zohlednit i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.), neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71; veškerá rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Nelze se totiž zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávaným rozhodnutím soudu nebyl vyčerpán celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a pokud se nevypořádává se všemi žalobními námitkami. Z konstantní judikatury zdejšího soudu vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz například rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (například rozsudky ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že se soud vůbec nevypořádal s jeho žalobní námitkou, v níž vyjádřil nesouhlas s názorem žalovaného o rozsahu důkazní povinnosti stěžovatele v dané věci. Žalovaný, dle jeho tvrzení, uvedl, že ve vytýkacím řízení má daňový subjekt povinnost prokazovat i to, co správce daně nezpochybňuje, tedy v daném případě přijetí zdanitelných plnění. Stěžovatel je naopak toho názoru, že má povinnost prokazovat pouze to, o čem má správce daně pochybnosti.

Zde je na místě uvést, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno dispoziční zásadou [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2, věta první s. ř. s.], a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu žalobních bodů a jejich odůvodnění v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí správního soudu (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, nebo ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 – 108). Jinými slovy, pro úspěch v řízení má zásadní význam to, jak kvalitně je žalobce schopen formulovat jím uplatněné námitky.

Z obsahu žaloby je zřejmé, že se stěžovatel v zásadě omezil pouze na vymezení předmětu soudního řízení označením napadeného správního rozhodnutí (bod I.) a konstatování způsobu, jakým se žalovaný vypořádal s jeho odvolacími námitkami (bod II.). Vlastní argumentace, rozporující závěry žalovaného, je spíše jen reziduální a koncentruje se (s výjimkou tvrzení o absenci jedné z obligatorních náležitostí daňového rozhodnutí, které je uvedeno pod bodem II.) do bodu III. žaloby. Obdobně jako v kasační stížnosti jsou tvrzení o nezákonnosti předcházejícího rozhodnutí velmi kusá a obecná; veškerá argumentace je celkově značně nepřehledná a navozující primárně otázku, k čemu se její jednotlivé části vztahují. Pokud jde konkrétně o žalobní námitku, která měla zůstat krajským soudem opomenuta, ta je uvedena v posledním odstavci části III. žaloby, kde se pouze uvádí, že *„je nesprávný závěr žalovaného o tom, že má daňový subjekt prokazovat to, co správce daně nezpochybňuje, tedy v daném případě přijetí předmětných zdanitelných plnění. Žalobce tvrdí, že ve vytýkacím řízení má povinnost prokazovat to, o čem správce daně pochybuje, nikoliv to, o čem nepochybuje, jako v tomto případě. I v tom spatřuje žalobce zkrácení svých práv, když neměl povinnost prokazovat něco, o čem správce daně nepochyboval"*. Toto tvrzení je samo o sobě zcela obecné a mělo-li by být alespoň po stránce skutkového vymezení vytýkaného pochybení správního orgánu (k němuž by musela dále přistoupit jeho právní subsumpce, tedy uvedení konkrétního ustanovení zákona, které mělo být porušeno), muselo by být v posuzovaném případě minimálně zasazeno do skutkového kontextu věci, uvedeného pod bodem II. žaloby. To ovšem evidentně není možné, protože poslední odstavec tohoto bodu, obsahující reakci žalovaného na identickou odvolací výtku, není s (obecně formulovanou) žalobní námitkou v zjevném rozporu. Stěžovatel zřejmě mířil k tomu, že výzvou správce daně byl vyzván k prokázání existence zdanitelných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nikoli však k prokázání těch plnění, u kterých mu vznikla povinnost přiznat daň na výstupu, a nemůže mu tak být neprokázání plnění posledně zmiňovaných kladeno k tíži. Tato argumentace se však v žalobě výslovně upíná ke zcela jiným tvrzeným případům nezákonnosti rozhodnutí žalovaného (překročení rozsahu vytýkacího řízení a jeho opožděné zahájení). Posuzovaná argumentace stěžovatele tak v žalobě zůstala jen v rovině zcela obecného tvrzení. Stěžovatel měl přinejmenším uvést, které konkrétní skutečnosti měl za ty, které nebyl správci daně povinen prokazovat, neboť ten o nich neměl pochybnosti, a přesto byly při výpočtu vlastní daňové povinnosti vzaty správcem daně do úvahy, a to k tíži stěžovatele. Soud není oprávněn sám dovozovat rozsah a smysl žalobních bodů či jakkoliv je doplňovat, neboť by takovým jednáním minimálně nepřípustně zasáhl do práv dalších účastníků řízení a porušil zásadu jejich rovnosti, což nelze připustit (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, nebo ze dne 23. 10. 2003, č. j. 2 Azs 9/2003 - 40).

Judikatura správních soudů stojí na názoru, že pro formulaci žalobního bodu (tedy meritorně projednatelné námitky) není nezbytně nutné, aby jednotlivá tvrzení žalobce byla ve všech ohledech vyčerpávající. Případné nedostatky lze odstranit cestou výzvy k doplnění žaloby postupem dle § 35 odst. 7 s. ř. s. (neobsahuje-li žaloba žádný projednatelný bod); obsahuje-li alespoň jeden bod splňující, byť jen elementární, požadavky na formulaci žalobního bodu, soud takovou žalobu projedná, ovšem v rozsahu odpovídajícím míře určitosti takové argumentace. Zcela jednoznačně se k této otázce vyslovil rozšířený senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 28. 4. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, dle kterého „[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*“.

Jak bylo výše vyloženo, posuzovaná žalobní argumentace stěžovatele požadavek na srozumitelné a jednoznačné vymezení skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného nesplňovala. Nelze ji tedy považovat za žalobní bod – krajský soud se tak takovým tvrzením nemusel (a ani nemohl) zabývat. Podstatné přitom je, že žaloba obsahovala i jiná tvrzení, která bylo možné za žalobní body považovat, a nebylo proto povinností krajského soudu vést stěžovatele k odstranění vad podání (žaloby).

Vzhledem k tomu, že rozsudek krajského soudu netrpí vytýkanou vadou, Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než kasační stížnost zamítnout (§ 110 odst. 1, věta druhá s. ř. s.).

Pokud jde o další argumenty stěžovatele, uvedené v jeho podáních ze dne 26. 4. 2012 a 14. 5. 2012, zde stěžovatel uvedl na podporu podané kasační stížnosti nové skutečnosti, které však evidentně mohl uplatnit již v řízení před krajským soudem. V souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s., proto Nejvyšší správní soud k těmto skutkovým novotám nepřihlížel.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 věty 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. srpna 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu