ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Z. Š.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Zimou, advokátem se sídlem Praha 2, Balbínova 404/22, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (původně Finanční ředitelství v Brně), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2012, č. j. 29 Af 49/2011 - 39,

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 stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 2. 2011, č. j. 16712/10-1102-708855, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově (dále též „správce daně“) ze dne 2. 4. 2010, č. j. 33919/10/091911303410; tím byl žalobci dodatečně stanoven základ daně a byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, a dále mu bylo sděleno penále z takto dodatečně vyměřené daně. Původně stanovený základ daně byl napadeným rozhodnutím snížen z částky 2 785 031 Kč na částku 2 417 048 Kč, dodatečně vyměřená daň z částky 872 072 Kč na částku 712 072 Kč a penále z částky 174 414 Kč na částku 142 414 Kč. Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí správní žalobu, kterou Krajský soud v Brně jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce v žalobě především napadal důkazní prostředky, na základě kterých dospěl žalovaný k závěrům v napadeném rozhodnutí. Pokud jde o námitku, že svědek V. Z. nebyl svědkem ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), krajský soud ji neshledal důvodnou. Vycházel přitom z protokolů o ústním jednání ze dne 15. 7. 2009 a 18. 10. 2010, které jsou součástí správního spisu. Uvedl, že výslech tohoto svědka byl proveden opětovně, za účelem upřesnění ceny pořizované nemovitosti, a to s jednoznačným oddělením výslechu svědka jako předsedy Hospodářského družstva Humpolec (prodávajícího nemovitosti) a jako fyzické osoby. Žalobce byl přítomen u obou jednání a mohl případně vznášet námitky proti jejich průběhu. Krajský soud dále uvedl, že ZSDP sice neobsahuje definici svědka, právní teorie však nemá pochyb o tom, že svědkem je fyzická osoba, která vypovídá o důležitých konkrétních skutečnostech, které mají vztah k projednávané věci (zde daňovému řízení), přičemž tyto skutečnosti svědek vnímal vlastními smysly nebo se o nich dozvěděl jiným způsobem. Pan Z. byl jednoznačně (jako předseda družstva a zástupce prodávajícího) fyzickou osobou vypovídající o skutečnostech, které měly vztah k projednávané věci, a také osobou dotazovanou na okolnosti daňového řízení, které se týkaly jiných osob. Pokud jde o argument, že jmenovaný záměrně nevypovídal pravdivě, krajský soud uznal možnost, že svědek může být ve věci zaujatý, nebo na ni může mít subjektivní náhled; v tomto případě však důkazní břemeno leželo na žalobci, který jej neunesl, neboť neprokázal, že výpověď svědka nebyla pravdivá a že prodávajícímu skutečně zaplatil kupní cenu ve výši 2 000 000 Kč před podpisem kupní smlouvy. Krajský soud též uvedl, že ani skutečnost, zda pan Z. tento příjem uvedl ve svém daňovém přiznání, není pro tuto věc podstatná.

Žalobce dále namítal, že provedená místní šetření byla nezákonná, jelikož o nich nebyl vyrozuměn a nemohl se jich tak účastnit. K tomu krajský soud uvedl, že žalobce nespecifikoval, o jaká místní šetření se mělo jednat. Ze spisu nicméně soud dovodil, že se zřejmě jednalo o místní šetření ze dne 4. 5. 2009, provedené na Finančním úřadě v Humpolci (při kterém bylo nahlédnuto do účetnictví Hospodářského družstva Humpolec za účelem ověření, zda byla prodejní cena ve výši 2 000 000 Kč uhrazena žalobcem ke dni podpisu kupní smlouvy) a dále o místní šetření ze dne 18. 10. 2009, provedené v kanceláři účetní firmy M. C. Software s. r. o. (kde si pracovníci správce daně vyžádali přehledy pohybů na účtu Hospodářského družstva Humpolec za zdaňovací období roku 2005). Žalobce sice nebyl ani při jednom z těchto šetření přítomen, byl však s jejich výsledky řádně seznámen a měl možnost se k nim vyjádřit. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce skutečně měl být o těchto místních šetřeních vyrozuměn, bez ohledu na skutečnost, že neprobíhaly výslechy znalců či svědků [nemohlo tak být zasaženo do práva žalobce klást těmto osobám otázky dle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP], kdy došlo pouze k ověření účetní dokumentace. V posuzované věci nicméně toto pochybení nemohlo nijak ovlivnit zákonnost vydaného meritorního rozhodnutí; žalobce mohl v rámci šetření získané listiny později v průběhu řízení zpochybnit, to však neučinil a navíc žádným způsobem nebrojil ani proti samotným šetřením v průběhu daňového (ani odvolacího) řízení.

Kromě uvedeného namítal žalobce též porušení řady ustanovení právních předpisů, aniž by tato tvrzení blíže konkretizoval. Krajský soud se jimi proto nemohl zabývat.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvod vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel je přesvědčen, že v průběhu daňového řízení byly porušeny procesní předpisy takovým způsobem, že skutková podstata věci, z níž rozhodnutí žalovaného vychází, nemá oporu ve spisech; pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud toto rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel předně namítá, že žalovaný vycházel z důkazních prostředků, při jejichž zjišťování byl porušen zákon, a to například tím, že svědek Z. vystupoval v řízení v dvojakém postavení. Proto, jak již stěžovatel uváděl v žalobě, měl být jmenovaný vyslechnut jednak jako zástupce prodávajícího a jednak jako samostatná fyzická osoba, za niž byly hrazeny její případné osobní závazky. Stejně nepoužitelné jsou i výstupy z místních šetření ze dne 4. 5. 2009 a 18. 10. 2009, neboť ta byla provedena taktéž v rozporu se zákonem.

Dále stěžovatel namítá, že se k věci ve správním řízení neměl možnost vyjádřit; pokud by mu to bylo umožněno, učinil by tak. Dle jeho názoru byl výslech svědka proveden takovým způsobem, že lze pochybovat o jeho nezaujatosti, a to právě s ohledem na jeho dvojaké postavení. Stěžovatel opětovně upozorňuje na fakt, že svědek na otázku, zda obdržel před podpisem kupní smlouvy nějaké peníze, odpověděl: *„ne nevím“*. Stěžovatel se proto, s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která přiznává daňovému subjektu právo klást při výslechu svědka otázky a vyjádřit se k věci, domnívá, že byl postižen na svém právu vyjádřit se ke všem důležitým okolnostem, které se v daňovém řízení týkají i jiných osob.

Informace, které stěžovatel uváděl v žalobě, byly zcela postačující; není jeho vinou, že daňové orgány zvolily takový procesní postup, který stěžovateli znemožnil do řízení zasáhnout.

S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Finančního ředitelství v Brně, přičemž do jeho právního postavení vstoupil nově zřízený orgán – Odvolací finanční ředitelství (§ 1 odst. 2, § 19 odst. 1 a § 20 odst. 2 citovaného zákona). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s., § 120 s. ř. s.).

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.

Předně nutno uvést, že námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti jsou prakticky shodné s námitkami uplatněnými v žalobě. Kasační stížnost je nicméně mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.); pouhé zopakování argumentace uplatněné již v žalobním řízení, bez polemiky s právním názorem vysloveným krajským soudem, proto nelze považovat za řádně formulovaný kasační bod (k tomu viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 7. 2010, č. j. 2 Afs 37/2010 - 70; všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné z www.nssoud.cz). Takto popsaná argumentace může být Nejvyšším správním soudem akceptována pouze potud, že kasační soud ověří, zda se krajský (městský) soud tou kterou žalobní námitkou zabýval a vypořádal se s ní přezkoumatelným způsobem. O takový případ jde i v nyní projednávané věci.

Pokud jde o stěžovatelovy výhrady k výslechu svědka Z., krajský soud se s nimi vypořádal v prvém a druhém odstavci na str. 4 svého rozsudku, a to způsobem popsaným v narativní části tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že výslech pana Z. byl proveden s formálním oddělením výslechu svědka jako předsedy Hospodářského družstva Humpolec a jako fyzické osoby (viz protokoly o ústním jednání ze dne 15. 7. 2009 č. j. 50986/09/091931304651 a ze dne 18. 10. 2010, č. j. 67594/10/09193103506); v podrobnostech lze odkázat na zmiňovanou část odůvodnění napadeného rozsudku. Pro věc rozhodující je nicméně názor krajského soudu že při podávání svědecké výpovědi jde o zjištění, co fyzická osoba vypovídá o skutečnostech, které vnímala vlastními smysly, nebo se o nich dozvěděla jiným způsobem (srov. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 - 65). Nad tento rámec je vhodné doplnit, že z podstaty věci je evidentní, že u svědka nelze jeho výpověď o konkrétní události členit z pohledu různého postavení v posuzované věci, neboť veškeré skutečnosti, o kterých tato osoba vypovídá, vnímala vlastními smysly jako jeden a ten samý subjekt; důležité byly pouze její poznatky o skutečnostech, které získala svými vlastními smysly, a jež se následně staly obsahem její svědecké výpovědi.

K namítané zaujatosti svědka se krajský soud ve výše zmiňované části odůvodnění rozsudku taktéž vyjádřil. Nejvyšší správní soud sdílí jeho názor, že jakkoli nelze stěžovatelem předestřenou možnost zcela vyloučit, bylo na něm, aby výpověď svědka konkrétním způsobem zpochybnil, měl-li za to, že nebyla objektivní. Pouhý poukaz na jedinou nejednoznačnou odpověď svědka rozhodně nečiní tuto výpověď nevěrohodnou, či zaujatou, a to zvláště za situace, kdy svědek na ostatní otázky, týkající se stejné problematiky, odpovídal jednoznačně.

Co se týče tvrzení stěžovatele o nezákonnosti provedených místních šetření (u nichž mu nebyla umožněna účast), i s touto žalobní námitkou se krajský soud bezezbytku a přezkoumatelným způsobem vypořádal (viz poslední odstavec na str. 4 a první odstavec na str. 5 odůvodnění). Krajský soud uznal pochybení správce daně, nicméně naznal, že tento nedostatek neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť správce daně neprováděl v rámci těchto šetření výslechy svědků, znalců ani osob předzvědných; samotná přítomnost stěžovatele by tak na průběh šetření a jeho výsledky, nemohla mít vliv. Nadto byl stěžovatel následně s výsledky šetření seznámen a měl možnost se k nim vyjádřit. I zde

lze v podrobnostech odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku. Nad rámec uvedeného považuje Nejvyšší správní soud poznamenat, že názor vyslovený krajským soudem je souladný s ustálenou judikaturou k této otázce. Zdejší soud například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97, uvedl, že *„[p]okud je jediným účelem místního šetření (...) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.*“ Tento názor ostatně plně koresponduje i s názorem vysloveným rozšířeným senátem zdejšího soudu v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, dle kterého *„(v) prvé řadě platí, že vada řízení před správním orgánem je pro soudní přezkum relevantní pouze tehdy, mohla-li mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. To znamená, že musí existovat alespoň teoretická možnost, aby procesní pochybení mělo vliv na přezkoumávané rozhodnutí.*“

Stěžovatel dále namítá, že bylo porušeno jeho právo vyjádřit se ke všem důležitým okolnostem, neboť daňovému subjektu náleží právo vyjádřit se k věci a klást svědkům otázky; to údajně v jeho případě nebylo dodrženo a nemohl tak tato svá procesní oprávnění využít. K této kasační námitce je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že jde nejen o tvrzení neurčitá (a proto jen obtížně kasačním soudem uchopitelná), ale stěžovatel především takto formulovanou námitku neuplatnil již v řízení před krajským soudem. Stěžovatel je však povinen uplatnit všechny své námitky, tvrzení a argumenty, jimiž dovozuje vady řízení či nezákonnost rozhodnutí správních orgánů již v žalobě, a to ve lhůtě vymezené ustanovením § 72 odst. 1 a § 71 odst. 2 s. ř. s. Jestliže tak nečiní, kasační soud se takovou argumentací, v souladu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., nemůže pro nepřípustnost zabývat (srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99).

Konečně pokud jde o tvrzení stěžovatele, že *„dle příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu byly zcela postačující informace, které (...) ve své žalobě uváděl, neboť jakýmkoli jiným rozhodnutím a tedy i konkrétním rozhodnutím, které je napadáno, by byla zcela rozhodně zasažena práva na spravedlivý proces*“, zde Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než konstatovat, že jde o argumentaci značně nejasnou, z níž není patrno, z jakých konkrétních skutečností stěžovatel porušení práva na spravedlivý proces dovozuje. Je vhodné připomenout, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, aby stěžovatel formuloval stížností body precizně, tj. musí z nich být patrno z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Výtky, které činí stěžovatel pouze ve formě zcela obecných pochybností, domněnek a tvrzení, nelze považovat za dostatečně precizní stížnostní body ve smyslu § 106 odst. 1 s. ř. s. Otázkou náležitého vymezení žalobních (stížnostních) bodů se zabýval i rozšířený senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, v němž uvedl, že *„líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových*

dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem". Z uvedeného vyplývá, že za řádně formulovaný žalobní či kasační bod nelze považovat například jen pouhý obecný, typový odkaz na porušení práva na spravedlivý proces, aniž by bylo patrno, jaké konkrétní skutečnosti považuje žalobce či stěžovatel za základ tvrzeného porušení. Ani touto námitkou se proto Nejvyšší správní soud nemohl zabývat věcně.

Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a nezbylo mu tak, než ji podle ustanovení § 110 odst. 1, *in fine*, zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 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 nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, 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 mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 6. prosince 2013

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu