

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **STAVOCOMP, s.r.o.,** se sídlem Radlická 61, Praha 5, zastoupený JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 66, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2011, č. j. 10 Ca 181/2008 - 97,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Platebním výměrem ze dne 5. 9. 2007, č. j. 353959/07/005513/7002, vyměřil Finanční úřad pro Prahu 5 žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna roku 2007 v celkové výši 489 925 Kč, když rozdíl mezi daní vyměřenou tímto platebním výměrem a daní přiznanou představoval částku 459 674 Kč. Žalobce podal proti citovanému platebnímu výměru odvolání, které Finanční ředitelství pro hlavním město Prahu rozhodnutím ze dne 1. 7. 2008, č. j. 9922/08-1300-106516, zamítlo.

Správce daně přitom vycházel z toho, že žalobce vykázal v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období ledna 2007 vlastní daňovou povinnost ve výši 30 251 Kč, v následně zahájeném vytýkacím řízení však neprokázal přijetí specifikovaných zdanitelných plnění od společností HS Service, s. r. o. a Radostav, s. r. o. Správce daně tak neuznal uplatněný nárok na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané

hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) v celkové výši 459 674 Kč. Původní žalovaný pak danou věc posoudil stejným způsobem.

Žalobce podal proti rozhodnutí původního žalovaného ze dne 1. 7. 2008, č. j. 9922/08-1300-106516, žalobu, kterou Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 30. 5. 2011, č. j. 10 Ca 181/2018 - 97, zamítl.

Městský soud konstatoval, že i přes rozsáhlost žaloby spočívá skutková a právní podstata věci v tom, že žalobce odmítl k výzvě správce daně předložit důkazní prostředky, které byl povinen předložit dle § 2 odst. 9 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) ve spojení s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a na jejichž základě si nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty. Předložení důkazních prostředků nic nebránilo a poukazování na neplatnost výzev správce daně dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní, stejně jako na formální aspekty daňového řízení, jen odvádělo pozornost od vlastní podstaty předmětného daňového řízení. Při přezkumu daňového řízení městský soud nezjistil podstatná porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Městský soud dále odmítl tvrzení žalobce, že by vlastním důvodem vydání platebního výměru a nepřiznání nároku na odpočet daně byla skutečnost, že správce daně nebyl schopen kontaktovat žalobcovy dodavatele. Tato „nekontaktnost“ pouze vedla ke vzniku oprávněných pochybností na straně správce daně o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání. Výše specifikované důkazní břemeno přitom žalobce neunesl pouze v důsledku odmítání plnit požadavky správce daně na základě příslušných výzev v rámci vytýkacího řízení.

Za oprávněnou neuznal městský soud ani námitku týkající se délky vytýkacího řízení. Pokud nebyla dodržena instruktivní lhůta pro jeho ukončení ve smyslu pokynu Ministerstva financí ze dne 17. 7. 1996, č. D-144, o stanovení lhůt pro uzavření vytýkacích řízení, stalo se tak v důsledku nespolupráce žalobce se správcem daně a jde tak k tíži žalobce. Nedodržení lhůty pak také samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí a může být pouze důvodem ověření případného nesprávného úředního postupu. I to je ale podmíněno tím, že daňový subjekt plně vyhoví výzvě správce daně. Městský soud se však shodoval s původním žalovaným v otázce důvodné pochybnosti, kterou měl správce daně ve vztahu k žalobcově daňové povinnosti a která vedla k žalobcem neakceptovaným výzvám správce daně.

Původní žalovaný se dle názoru městského soudu vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a ani v tomto směru nelze napadené rozhodnutí požadovat za nezákonné. Původní žalovaný především zdůvodnil, proč pouhé předložení faktur není dostatečné, resp. proč předložené dokumenty nejsou způsobilé prokázat, že plnění uvedená na příslušných fakturách byla přijata od deklarovaných dodavatelů a v deklarovaném rozsahu; způsobilé důkazní prostředky žalobce nepředložil. Původní žalovaný taktéž odůvodnil, proč považoval za neopodstatněnou námitku žalobce ohledně nekonkrétnosti výzev správce daně dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní, potažmo námitku týkající se absence důvodných pochybností v těchto výzvách. Městský soud měl shodně s původním žalovaným za to, že požadavky z opakované výzvy ze dne 22. 5. 2007, doplněné sdělením

ze dne 12. 6. 2007, jsou dostatečně konkrétní a odpovídají zákonným požadavkům a nebyl důvod, aby jim žalobce nevyhověl.

Konečně městský soud neshledal oprávněnou ani žalobní námitku týkající se toho, že původní žalovaný měl své postupy a argumenty cíleně podřídit účelové obhajobě závěrů rozhodnutí prvního stupně. Dle městského soudu takové tvrzení nemělo oporu v právní argumentaci a pro posouzení a přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí není právně relevantní.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, v níž uvedl, že ji opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v prvé řadě namítal, že městský soud nesprávně vyhodnotil žalobní námitku ohledně nezákonnosti vytýkacího řízení, a to ve vztahu k výzvám, které dle stěžovatele nesplňovaly zákonné náležitosti ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o správě daní. Tyto výzvy byly buď bezdůvodné, nebo nedostatečně odůvodněné. Naopak městský soud průběh vytýkacího řízení účelově zkreslil. Není tak zejména pravda, že stěžovatel obstrukčním jednáním odmítl plnit požadavky správce daně. Stěžovatel totiž všechny doklady požadované správcem daně předložil řádně a včas, pouze později odmítl reagovat na dodatečné výzvy, které shledal nezákonnými a nesrozumitelnými, neboť neobsahovaly žádné konkrétní požadavky, na které by měl reagovat, popř. specifikaci pochybností vztahujících se k dosud předloženým dokladům. Stěžovatel v průběhu daňového řízení neobdržel informaci, v čem jsou jím předložené doklady nezpůsobilé prokázat tvrzené skutečnosti a jaké pochybnosti ve vztahu k nim správní orgány chovají.

Stěžovatel podobně jako v žalobě tvrdil, že na základě prvotní výzvy ze dne 9. 3. 2007 vstoupil v kontakt se správcem daně, dne 4. 4. 2007 se uskutečnilo ústní jednání, kdy poskytl veškeré vyžadované dokumenty a vysvětlení, k nimž nebyly uplatněny žádné pochybnosti. Pozdější opakované výzvy se opíraly pouze o „nekontaktnost“ výše uvedených smluvních partnerů, neobsahovaly relevantní sdělení o vzniku pochybností správce daně a správce daně jimi vlastně požadoval pouze předkládání již předložených nebo blíže nespecifikovaných dokladů. Na tyto skutečnosti stěžovatel správce daně v průběhu vytýkacího řízení upozorňoval. Stěžovatel tak tvrdí, že žádná z výzev správce daně nesplňovala zákonné parametry a nebylo na ně možné kvalifikovaně reagovat. Ve vztahu k příslušným závěrům městského soudu tak uvádí, že jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a nezákonné v důsledku nesprávného posouzení právní otázky.

S ohledem na obsah daňového spisu a postup správce daně také neobstojí účelový a spekulativní názor městského soudu, že „nekontaktnost“ dodavatelů stěžovatele nebyla skutečným důvodem vydání předmětného platebního výměru. Přitom „kontaktnost“ smluvních partnerů není součástí daňové povinnosti stěžovatele a týká se zcela jiných subjektů. Závěry městského soudu jsou tak dle stěžovatele v rozporu s obsahem daňového spisu, jsou nepřezkoumatelné a částečně nesrozumitelné.

Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu je třeba shledat také v tom, že soud nereagoval na žalobní námitku týkající se nezákonného postupu původního žalovaného v rámci odvolacího řízení, který byl odůvodněn odkazem na § 50 odst. 3

zákona o správě daní. Původní žalovaný přitom „absurdně“ nahradil správní úvahu, který vyplynula z řízení před správcem daně, správní úvahou zcela odlišnou oproti té, vůči které směřovalo podané odvolání; nadto byly výsledky na popud původního žalovaného správcem daně *„jaksi dodatečně ‚projednány‘“* o více než sedm měsíců poté, kdy stěžovatel obdržel příslušný platební výměr. Celým svým postupem tak původní žalovaný, bez jakékoli odezvy soudu, odňal stěžovateli právo na dvojinstančnost daňového řízení.

V souvislosti s uvedeným stěžovatel dodal, že pokud dospěl původní žalovaný k názoru, že správce daně odůvodnil své rozhodnutí neudržitelným způsobem, měl takové rozhodnutí zrušit, a nikoli jej v rozporu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a zásadou dvojinstančnosti nahradit vlastním odůvodněním, a to bez vlivu na výrok rozhodnutí.

Stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu také v tom směru, že se soud kvalifikovaně nezabýval námitkou týkající se skutečnosti, že původní žalovaný nepřiznal důkazní hodnotu stěžovatelem předloženým důkazním prostředkům. Tyto prostředky původní žalovaný paušálně vyloučil z daňového řízení, svůj postup neodůvodnil formulací konkrétních vad těchto důkazních prostředků a postupoval tedy v rozporu s principy hodnocení důkazů v daňovém řízení. Dle stěžovatele přitom byly předložené důkazní prostředky s to prokázat, že plnění uvedená na příslušných fakturách byla přijata; na nesrovnalosti ohledně výkonů zaznamenaných na příslušných fakturách však správce daně ve svých výzvách a při jednáních neupozornil. Městský soud tak „autorizoval“ sankcionování stěžovatele, který pouze odmítal reagovat na nezákonné výzvy správce daně.

Konečně stěžovatel nesouhlasil s tím, že datum uzavření vytýkacího řízení vyplynulo z jeho nespolupráce se správcem daně a jde k jeho tíži. Stěžovatel naopak vždy reagoval na výzvy správce daně ve vymezených lhůtách, délku řízení však ovlivnily vady jemu adresovaných výzev. Příslušné závěry městského soudu tak jsou nesprávné a nemají oporu v daňovém spisu.

Původní žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na svá dřívější vyjádření a rozhodnutí. Ohledně samotného daňového řízení uvedl, že zjištění dožádaných místně příslušných správců daně odůvodnila vznik pochybností ohledně skutečné realizace plnění, která měla být stěžovateli poskytnuta, a správce daně tak byl oprávněn pokračovat v dokazování. Následné výzvy nebyly nezákonné a stěžovatel na ně měl a mohl kvalifikovaně reagovat. Taktéž postup v odvolacím řízení byl zcela v intencích § 50 odst. 3 zákona o správě daní; původní žalovaný měl možnost odstranit vady řízení, aniž by byl omezen v tom, jaké vady lze napravovat a jaké ne. Původní žalovaný také měl jako odvolací orgán možnost změnit nesprávnou interpretaci zjištění správce daně, aniž by to mělo vliv na změnu výroku rozhodnutí. Odvolací orgán byl též oprávněn seznámit stěžovatele s hodnocením jím předložených důkazních prostředků, pokud dospěl k závěru, že správce daně této své povinnosti ve vytýkacím řízení ne zcela dostál. Stejně tak nebylo možné souhlasit s názorem, že „nekontaktnost“ deklarovaných dodavatelů stěžovatele byla důvodem neuznání nároku na odpočet daně. Pokud by tomu tak bylo, ukončil by správce daně po obdržení příslušných odpovědí od dožádaných správců daně dokazování a neumožňoval by stěžovateli, aby nárok na odpočet prokázal jinými důkazními prostředky.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že v argumentaci stěžovatele se v kasační stížnosti opakovaně objevují tvrzení, že městský soud „*nijak nereagoval*“, „*nijak se nezabýval*“, resp. se „*vůbec nezabýval*“ jednotlivými žalobními námitkami a body, které stěžovatel v žalobě uplatnil. Ačkoli, jak vyplývá z dalších úvah stěžovatele, zpravidla těmito termíny míří na nesprávný právní názor městského soudu či nesprávné posouzení skutkového stavu věci městským soudem, v některých případech (výslovně) namítá i nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost.

Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je rozhodnutí soudu také tehdy, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, 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 její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, www.nssoud.cz). Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost pak lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, www.nssoud.cz).

Obdobně jako ve svém rozsudku ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Afs 14/2010 - 78, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud konstatuje, že „*kvalita soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou žalobního návrhu. Zcela jinak může soud pracovat s žalobou, v níž jsou námitky stručné a jasné, jsou logicky uspořádány a mají jednoznačný „tah na branku“, než s rozsáhlou žalobou, která se vyznačuje rozvláčností stylu, používáním řady expresivních výrazů namísto konkrétní právní a skutkové argumentace či cyklickým opakováním jedněch a týchž argumentů a z níž není patrno, kde končí žalobní bod a začíná*

rekapitulace správního řízení či bezbřehá lamentace žalobce nad nespravedlností, jíž se mu ve správním řízení dostalo a kterou přece soud musí uznat a správní rozhodnutí bez dalšího zrušit. Zatímco v prvém případě zpravidla soud žádný žalobní bod neopomene, v druhém k takové situaci může dojít velmi snadno, neboť zde může být žalobní bod důmyslně skryt pod nánosem vznešených frází, floskulí a obecných tvrzení". Žalobu podanou stěžovatelem v projednávané věci lze spíše zařadit do druhé ze zmiňovaných kategorií, přičemž Nejvyšší správní soud poznamenává, že v citovaném případě i v nyní posuzované věci byla žaloba koncipována týmž právním zástupcem.

I v takové situaci by však Nejvyšší správní soud nemohl aprobovat případnou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, dospěl však k názoru, že rozsudek městského soudu nepřezkoumatelností netrpí. Městský soud se, byť tak v některých případech mohl učinit podrobněji, všemi žalobními námitkami zabýval. V tomto směru, jak bude uvedeno níže, zhodnotil otázku zákonnosti výzev dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní, důvody, pro které původní žalovaný dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, hodnocením důkazů správcem daně a původním žalovaným, stejně tak jako postupem původního žalovaného v odvolacím řízení.

Pokud jde o kasační námitku, podle níž městský soud nesprávně vyhodnotil otázku zákonnosti výzev dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní, lze souhlasit se stěžovatelem, že prvotní výzva ze dne 9. 3. 2007, č. j. 100828/07/005513/7002, kterou správce daně zahajoval vytýkací řízení, neodpovídala zákonným požadavkům. Dle citovaného ustanovení mj. platilo, že „*vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal*".

V předmětné výzvě byl stěžovatel pouze informován, že správci vznikly pochybnosti o správnosti a průkaznosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání; stěžovatel byl vyzván, aby prokázal správnost uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění na specifikovaných řádcích daňového přiznání. V tomto směru předmětná výzva nevyhověla požadavkům formulovaným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 102, publikovaném pod č. 1729/2008 Sb. NSS, dle něhož„*ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá*".

Poté, co dne 4. 4. 2007 proběhlo ve věci ústní jednání, kdy stěžovatel správci daně předložil evidenci DPH za leden roku 2007, přehled nákladů a výnosů u realizovaných akcí, vybrané daňové doklady a projektové karty jednotlivých akcí, obdržel stěžovatel opakovanou výzvu správce daně ze dne 22. 5. 2007 k prokázání specifikovaných skutečností a předložení důkazních prostředků. Ani tato výzva neodpovídala zákonným

požadavkům, na což stěžovatel správce daně písemně upozornil. Následně stěžovatel obdržel další výzvu správce daně ze dne 12. 6. 2007, č. j. 268715/07/005934/7833, v níž správce daně opět stěžovatele vyzval k prokázání specifikovaných skutečností a předložení důkazních prostředků. Ačkoli stěžovatel opět správce daně písemně upozornil, že považuje tuto výzvu za nezákonnou, a odmítl na jejím základě předložit požadované doklady, shledává Nejvyšší správní soud danou výzvu zákonnou. Správce daně totiž uvedl, že dožádal místně příslušný finanční úřad, aby prověřil faktury za stavební práce od společnosti HS Service, s. r. o., přičemž toto ověření nebylo možné uskutečnit, neboť doručované písemnosti nebyly přebírány a nebyl úspěšný ani pokus o doručení na adresu jednatele. Zároveň byl stěžovatel vyzván k předložení příslušných důkazních prostředků, neboť pouhé předložení dokladů splňujících pouze formální zákonem požadované náležitosti nepostačuje k prokázání oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně.

Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že opakovaná výzva ze dne 12. 6. 2007 již zákonné náležitosti splňovala. Nemožnost prověřit správnost údajů tvrzených stěžovatelem v důsledku nekontaktnosti smluvního partnera odůvodňovala vznik pochybností „*o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání*“, resp. „*dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených*“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 7 Afs 100/2007 – 52, www.nssoud.cz) a o těchto pochybnostech byl stěžovatel zpraven. Je tak zřejmé, že požadované doklady a vysvětlení stěžovatel neposkytl na základě citované výzvy ani později v rámci daňového řízení (obdobné závěry pak platí k výzvě správce daně ze dne 4. 1. 2008, č. j. 3837/08/005937/7833, na jejímž základě měl stěžovatel prokázat přijetí zdanitelného plnění od společnosti Radostav, s. r. o.). V takovém případě není možné správci daně a posléze původnímu žalovanému vyčítat, že dospěli k závěru, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky prokazující uskutečnění zdanitelných plnění. Po té, co správce daně zpochybnil v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní věrohodnost předložených daňových dokladů, přešlo důkazní břemeno v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní zpět na stěžovatele, který byl vyzýván, aby i přes tyto pochybnosti prokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a které dokládal formálními daňovými doklady; své důkazní břemeno však stěžovatel neunesl. Tyto skutečnosti městský soud správně a pochopitelným způsobem zhodnotil, stejně tak jako skutečnost, že stěžovatel nebyl činěn odpovědným za nekontaktnost svých smluvních partnerů – jak již bylo řečeno, nemožnost ověřit správnost tvrzených údajů pouze vedla ke vzniku důvodných pochybností a stěžovateli byl poskytnut prostor, aby dalšími důkazy prokázal správnost svého tvrzení (v těchto závěrech Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj rozsudek ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Afs 14/2010 – 78, www.nssoud.cz). V tomto směru proto nelze rozsudek městského soudu považovat za nepřezkoumatelný ani pro nedostatek důvodů, ani pro nesrozumitelnost.

K uvedenému Nejvyšší správní soud dodává, že ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publikovaném pod č. 1350/2007 Sb. NSS, dospěl závěru, že ve vytýkacím řízení není správce daně omezen pouze na jedinou výzvu daňovému subjektu k doplnění nejasných údajů, vysvětlení nejasností, opravě nepravdivých údajů a k prokázání údajů pravdivých; jak Nejvyšší správní soud uvedl, opakovaná výzva může být i důsledkem toho, „*že první výzva neodpovídala požadavkům na ni kladeným v § 43 daňového řádu a daňový subjekt na ni nemohl reagovat, neboť z ní*

neseznal pochybnosti správce daně“. Z výzvy správce daně ze dne 12. 6. 2007 bylo rovněž srozumitelné, co má stěžovatel doložit, a nelze souhlasit s tvrzením, že stěžovatel měl opakovaně předkládat již dříve předložené podklady. Přitom, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005 - 59, www.nssoud.cz, „*samotný způsob, jakým daňový subjekt zpochybňovaná tvrzení prokáže (ve smyslu volby použitých prostředků) je zásadně věcí úvahy daňového subjektu. Volba navržených důkazních prostředků je však nejen právem daňového subjektu, ale i jeho odpovědností*“. S tím souvisí skutečnost, že eventuální výzva k předložení pouze konkrétně specifikovaných podkladů by omezovala daňový subjekt ve volbě důkazních prostředků, jimiž zamýšlí svá tvrzení doložit (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publikovaný pod č. 1440/2008 Sb. NSS).

S uvedeným souvisí rovněž námitka stěžovatele, že i správce daně vyhodnotil jím předložené důkazní prostředky jako „formálně správné“. Zde stěžovatel pomíjí skutečnost, že v daňovém řízení „*prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, www.nssoud.cz). Tento závěr vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07). Původní žalovaný přitom ve svém rozhodnutí srozumitelně uvedl, že stěžovatel v průběhu daňového řízení, pokud s daňovými orgány vůbec spolupracoval, předložil pouze evidenci pro daňové účely, daňové doklady, přehled nákladů a výnosů u realizovaných akcí a projektové karty těchto akcí, popř. jednotlivé faktury a další formální doklady; tyto podklady, např. na rozdíl od smluv, objednávek, přebíracích protokolů apod., nebyly s to prokázat, že deklarované plnění bylo fakticky uskutečněno, a to deklarovanými dodavateli (o těchto skutečnostech byl stěžovatel srozumitelně zpraven např. v písemnosti původního žalovaného „seznámení s hodnocením důkazních prostředků“ ze dne 20. 5. 2008, č. j. 8084/08-1300-106516). I tyto závěry původního žalovaného jsou v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (mj. rozsudek ze dne 2. 9. 2010, č. j. 8 Afs 42/2010 – 81, www.nssoud.cz), nelze hovořit o namítaném „generálním odmítnutí důkazní hodnoty“ předložených podkladů (viz také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Afs 14/2010 – 78, www.nssoud.cz), přičemž s příslušnými námitkami se městský soud ve svém rozsudku vypořádal.

Ani námitky, jimiž stěžovatel uplatňuje tvrzení o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, neshledává Nejvyšší správní soud důvodnými. Tvrzení stěžovatele vyplývají spíše z nepochopení principů, jimiž je ovládáno odvolací řízení v rámci řízení daňového. Široká oprávnění odvolacího orgánu zřetelně vyplývala již z ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní, dle něhož mj. platilo, že „*odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán*

vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty".

Zároveň je třeba vzít v potaz závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS., podle něhož vady odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně či postupu správce daně prvního stupně v řízení musely být odstraněny v souladu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní v odvolacím řízení. Rozsáhlá oprávnění odvolacího orgánu, včetně možnosti odstraňovat vady dosavadního řízení a doplňovat jeho výsledky nebo tímto doplněním nebo odstraněním vad pověřit v rámci odvolacího řízení správce daně prvního stupně a včetně možnosti změnit rozhodnutí správce daně v neprospěch odvolatele (viz § 50 odst. 3 zákona o správě daní), konstatovaná v citovaném rozhodnutí, souvisí s tím, že odvolací orgán nebyl podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní oprávněn rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Rozšířený senát v citovaném usnesení shrnul, že zákon o správě daní „*upravuje možnosti odvolacího rozhodnutí zčásti odlišně od správního řádu a obecně vnímané principy, na nichž je úprava odvolacího správního řízení založena, jsou při výkladu ustanovení týkajících se daňového odvolacího řízení použitelné jen v mezích respektujících tyto rozdíly. (...) Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm*".

Rozporované postupy odvolacího orgánu, včetně doplnění hodnocení dokazování prostřednictvím správce daně, tak nelze v žádném případě považovat za porušení zásady dvojinstančnosti. Navíc byla stěžovateli dána opakovaně možnost vyjádřit se k hodnocení předložených důkazních prostředků (viz např. výše zmíněné seznámení s hodnocením důkazních prostředků původního žalovaného ze dne 20. 5. 2008, č. j. 8084/08-1300-106516, či protokol správce daně z ústního jednání ze dne 28. 8. 2007, č. j. 344436/07/005934/7833, týkající se neprokázaného přijetí zdanitelného plnění od společnosti Radostav, s. r. o.). V tomto směru lze přiměřeně odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, www.nssoud.cz; obdobně jako v uvedené věci tak stěžovatel měl možnost, vzhledem k tomu, že daňové řízení není ovládáno zásadou koncentrační, „*do doby, než je o odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat, formulovat nové odvolací námitky, případně doplnit, předložit nebo navrhnout další důkazní prostředky novou právní kvalifikaci vylučující*", k čemuž však nedošlo. K věci se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil rovněž původní žalovaný a na toto vyjádření lze odkázat. K namítané změně odůvodnění rozhodnutí správce daně původním žalovaným Nejvyšší správní soud pouze pro úplnost dodává, že příslušný platební výměr žádné odůvodnění vůbec neobsahuje a ani podle zákona o správě daní obsahovat neměl.

Je zároveň třeba uznat, že k námitce týkající se dvojinstančnosti daňového řízení a postupů odvolacího orgánu se městský soud vyjádřil na samé hranici přezkoumatelnosti,

nicméně stručný závěr o nedůvodnosti této námitky je zřejmě též důsledkem výše zmíněných formulačních nedostatků samotné žaloby.

Nejvyšší správní soud konečně nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že oporu ve správním spisu nemají závěry městského soudu ohledně toho, že délka vytýkacího řízení jde k tíži stěžovatele, neboť byla způsobena jeho nespoluprací se správcem daně. Jak již bylo řečeno, výzva správce daně ze dne 9. 3. 2007 (resp. 22. 5. 2007) nevyhovovala zákonným požadavkům a v této fázi daňového řízení skutečně nelze za případné průtahy vinit stěžovatele. Požadavkům zákona o správě daní však odpovídala již výzva ze dne 12. 6. 2007. Stěžovatel však ani v reakci na tuto výzvu požadované podklady nepředložil a stejně tak jako v dalším průběhu daňového řízení o své vůli bez větších obměn setrvával na svých „fixovaných" závěrech o nezákonnosti požadavků daňových orgánů. V této fázi již s daňovými orgány nespolupracoval a přispěl k prodloužení vytýkacího řízení. Ve zbytku pak k otázce délky vytýkacího řízení Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry městského soudu.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že jemu ani jeho právnímu předchůdci nad rámec jejich běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. března 2013

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu