

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Z. K.,** zastoupen Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 12. 2016, č. j. 29 Af 60/2014 - 90,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště v Otrokovicích (dále jen „správce daně“) zahájil dne 16. 8. 2010 u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010 a na dani z přidané hodnoty za jednotlivá období od 1. 7. 2008 do 31. 12. 2010. Na základě této daňové kontroly vydal správce daně čtyři rozhodnutí ze dne 19. 6. 2013: a) dodatečný platební výměr č. j. 942348/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 41 404 Kč a předepsáno penále ve výši 8 280 Kč; b) dodatečný platební výměr č. j. 942349/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2009, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 29 807 Kč a předepsáno penále ve výši 5 961 Kč; c) dodatečný platební výměr č. j. 942350/13/3306-05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2010, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 191 686 Kč a předepsáno penále ve výši 38 337 Kč; d) dodatečný platební výměr č. j. 942351/13/3306-

05701-704609 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2010, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 111 980 Kč a předepsáno penále ve výši 22 396 Kč.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2014, č. j. 15937/14/5000-14307-711307, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že žalobce neprokázal v uvedených zdaňovacích obdobích u specifikovaných faktur, že dodávky zboží byly skutečně poskytnuty společností BL PLASTMETAL s.r.o. a že k plnění došlo v deklarovaném rozsahu a ceně. Na základě toho mu byl správcem daně snížen uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 13. 12. 2016, č. j. 29 Af 60/2014 - 90.

[4] Krajský soud za jádro sporu označil otázku oprávněnosti a zákonnosti doměření daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období z důvodu neprokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, který žalobce uplatnil na základě faktur vystavených společností BL PLASTMETAL s.r.o. Krajský soud vyjádřil pochybnosti ohledně některých postupů správce daně, považoval však vady za zhojené doplněním dokazování v odvolacím řízení výslechem B. L. a L. T. Tyto výslechy přitom proběhly za účasti zástupce žalobce, který měl možnost klást svědkům otázky a dohlížet na řádný průběh dokazování. Krajský soud v postupu žalovaného neshledal ani porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalovaný stručnou předběžnou hodnotící úvahu v rámci seznámení žalobce s doplněním dokazování v odvolacím řízení vyjádřil (v tom smyslu, že tvrzení žalobce nebyla prokázána). Žalobcem citované doktrinální závěry ani judikaturu nelze aplikovat mechanicky. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, což žalovaný respektoval. Krajský soud dále odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009 – 115, a ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, z nichž vyplývá, že žalovaný není před vydáním rozhodnutí povinen seznámit žalobce s hodnocením důkazů, ale pouze se skutkovými zjištěními, která z provedených důkazů vyplývají. Námitky o rozporu citovaných rozhodnutí s ústavním pořádkem krajský soud odmítl s poukazem na usnesení Ústavního soudu, jímž byla ústavní stížnost proti rozsudku ze dne 24. 10. 2013 odmítnuta. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami, že žalovaný řádně nehodnotil důkazy, a odkázal na konkrétní pasáže jeho rozhodnutí, v nichž je hodnocení důkazů promítnuto. Podklady, jimiž žalobce v řízení před soudem zpochybňoval skutkové závěry žalovaného, jsou datovány až do doby po vydání rozhodnutí žalovaného. Ke dni vydání tohoto rozhodnutí tedy žalobce neprokázal, že by u něj nastaly podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Krajský soud rovněž neshledal porušení práva žalobce podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl důvody, pro které neshledal potřebu projednat věc při ústním jednání. Tyto důvody přitom obstojí v kontextu judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud proto dospěl k závěru, že v postupu správce daně nejsou žalobou vytýkaná pochybení a že napadené rozhodnutí žalovaného je zákonné.

III.

[5] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel namítal nejprve nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, k čemuž podrobně rozebral judikaturu na téma požadavků na odůvodnění soudních rozhodnutí. Konkrétně rozsudku krajského soudu vytýkal, že zčásti odkazuje na rozhodnutí žalovaného a zčásti uvádí nepravdivá tvrzení rozporná se skutkovým stavem. Orgánům finanční správy vytkl, že správce daně opřel své rozhodnutí o nezákonně získané důkazy a žalovaný své závěry neopřel o zákonné hodnocení důkazů a nehodnotil je ve vzájemné souvislosti. Například výpověď paní L. nehodnotil zákonným způsobem, když z výpovědi pana T. i z dalších důkazních prostředků je zřejmé, že paní L. nevypovídala pravdivě. Upozorňoval i na další rozpory v jednotlivých výpovědích paní L. a pana T. a vytýkal krajskému soudu, že tyto výpovědi a rozpory v nich nehodnotil objektivně a nedospěl k závěru o nepravdivosti výpovědi paní L. ze dne 10. 3. 2014. Celkově se pak krajský soud dostatečně nevypořádal s věrohodností jejích svědeckých výpovědí, stejně jako se stěžovatelovou pochybností, zda prodej obchodního podílu paní L. a změna jednatele společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., byla platným úkonem, když šlo zjevně o převod společnosti na „bílého koně“. Rozhodování krajského soudu navíc bylo neobjektivní a podjaté.

[7] Dále stěžovatel nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že fingované faktury od společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., měly zakrýt skutečnost, že své výrobky stěžovatel vyráběl z odpadu, který zdarma obdržel od společnosti TEiKO. Stěžovatel ovšem předložil správci daně faktury a doklady o úhradě dodávek, svědčící o tom, že předmětný materiál mu dodala společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., která jednala prostřednictvím pana Z. K. staršího. Stěžovatel také kladl otázku, proč byla tato společnost převedena na tzv. „bílé koně“. Zopakoval, že paní L. jako jednatelka společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., pověřila pana K. staršího po domluvě s panem T. činností za předmětnou společnost, dala mu dispoziční právo k účtu společnosti, z tohoto účtu vybírala peněžní prostředky, v některých případech i vystavovala faktury pro stěžovatele, jak vypověděla, které podepisoval z jejího pověření pan K. starší. Patrně z důvodu, že tato společnost nepřiznávala veškeré příjmy a výdaje, změnila jednatelka společnosti výpověď, přičemž její nová výpověď je v rozporu s výpovědí pana K. staršího i s výpovědí pana T. Dodávky společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., stěžovateli prokazují jak faktury a příjmové doklady, tak i výpověď pana Z. K. staršího. Tyto skutečnosti by musely nutně vyjít najevo, kdyby správce daně a žalovaný řádně vedli důkazní řízení.

[8] Krajskému soudu také vytkl, že nesprávně posoudil právní otázku, zda právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení a právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu v sobě zahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Krajský soud se ztotožnil s odůvodněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, ale opominul stěžovatelovu námitku, že při akceptaci argumentace Nejvyššího správního soudu by se povinné dvoustupňové řízení stalo řízením

jednostupňovým. Žalovaným a krajským soudem citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu označil za ústavně nekonformní a neudržitelný, neboť zkracuje daňové subjekty na jejich právech, ostatně k opačnému názoru dospívá i komentář Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Žišková, M.: *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha, Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, na straně 714. Jedině názor vyjádřený v tomto komentáři je souladný s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého má každý právo, aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům, což ostatně plyne i z § 92 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel tedy brojil proti tomu, že jej žalovaný neseznámil s hodnocením provedených důkazů před vydáním konečného rozhodnutí, aby se k nim mohl vyjádřit.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, jakož i na vyjádření k žalobě. Trval na tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Žalovaný zopakoval, že ústní podání pana T. a paní L. zaprotokolovaná podle § 60 až § 62 daňového řádu dne 11. 4. 2012 nepoužil jako důkazní prostředky, dále že svědecká výpověď paní L. ze dne 31. 5. 2012 byla vyhodnocena jako nezákonný důkaz ve smyslu § 96 daňového řádu, a proto byl dne 10. 3. 2014 proveden opakovaný výslech těchto svědků. Svědecká výpověď paní L. byla žalovaným osvědčena jako důkaz prokazující skutečnost, že obchodní společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., nedodala stěžovateli zboží podle předmětných faktur a neudělila panu K. staršímu oprávnění jednat za ni. Skutečnosti tvrzené paní L. byly prokázány i výpověďmi pana T. a pana K. staršího. Za nedůvodnou označil i stěžovatelovu námitku, že nebyl seznámen s hodnotícími úvahami žalovaného ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu a že skutková podstata z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spise. Námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů žalovaný odmítl jako nedůvodnou, neboť rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný jen z důvodu, že stěžovatel nesouhlasí s právním názorem krajského soudu ohledně hodnocení důkazů. Z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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] V prvé řadě je třeba uvést, že o námitce podjatosti vznesené stěžovatelem vůči soudcům krajského soudu v řízení, z něhož vzešel nyní napadený rozsudek, již Nejvyšší správní soud rozhodoval a usnesením ze dne 12. 10. 2016, č. j. Nao 246/2016 - 68, důvody pro jejich vyloučení z projednávání a rozhodnutí věci neshledal.

[14] Nejvyšší správní soud již rozhodoval o obsahově zcela totožných kasačních stížnostech stěžovatele (ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a 2010), které zamítl rozsudky ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 – 29, a ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 – 29. Oba tyto rozsudky stěžovatel následně napadl ústavní stížností, přičemž Ústavní soud tyto odmítl usneseními ze dne 30. 5. 2017, sp. zn. IV. ÚS 1086/17 a sp. zn. III. ÚS 1482/17. Nejvyšší správní soud proto nyní zvažoval, zda jsou dány podmínky pro odchýlení se od závěrů vyslovených v citovaných rozsudcích, a shledal, že tomu tak není. Správce daně totiž stěžovateli doměřil daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a 2010 (řízení vedená pod sp. zn. 7 Afs 248/2016 a 6 Afs 9/2017) a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2009 a 1. a 2. čtvrtletí roku 2010 (nyní projednávaná věc) na základě totožných skutkových zjištění. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné z odůvodnění rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 - 29 citovat klíčové pasáže, které jsou aplikovatelné i na projednávanou věc.

[15] Ke stěžovatelem namítaným rozporům ve výpovědích B. L. a L. T. se „*již dostatečně vyjádřil žalovaný, který vysvětlil, proč důkazně nezohlednil výpověď paní L. ze dne 11. 4. 2012 a proč přikázal správci daně, aby znova provedl nesprávně vedený výslech paní L. a pana T. ze dne 31. 5. 2012. To se také stalo a oba svědci byli znovu vyslechnuti dne 10. 3. 2014 procesně správným způsobem a tato výpověď byla pro správce daně a žalovaného klíčová. S tímto postupem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a není jeho úkolem znovu otevírat jednotlivá tvrzení v jednotlivých výpovědích na téma jednotlivých dodávek a faktur. Podstatné je, že postup, kterým žalovaný svědky vyslechl, byl nakonec procesně správný, takže bylo v pořádku, že vzal procesně správně provedenou výpověď paní L. ze dne 10. 3. 2014 za přesvědčivou a vyšel ze skutkové verze, která z ní vyplývala a odpovídala i dalším provedeným důkazům. Ke všem těmto otázkám se následně krajský soud vyjádřil zcela srozumitelně a dostatečně.*“ Že se krajský soud věnoval otázce svědeckých výpovědí s dostatečnou mírou důkladnosti, lze konstatovat i v nyní projednávané věci.

[16] V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že mu „*v nynějším řízení vůbec nepřísluší, aby se vyjadřoval k řadě skutkových tvrzení, jimiž se stěžovatel snaží pouze negovat či zpochybňovat skutková zjištění žalovaného. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí krajského soudu skutečně není relevantní, aby se Nejvyšší správní soud vyjadřoval k tomu, zda byla společnost BL PLASTMETAL, s. r. o., převedena na tzv. ‚bílé koně‘, zda tato společnost přiznávala veškeré své příjmy a výdaje, zda řádně odváděla daň z přidané hodnoty a s jakou motivací paní L. změnila výpověď. Pro nynější řízení je z tvrzení uváděných stěžovatelem v kasační stížnosti opravdu podstatné pouze jediné, a sice zda faktury od společnosti BL PLASTMETAL, s. r. o., odrážely skutečně realizované dodávky. I z pohledu Nejvyššího správního soudu je ovšem zcela přesvědčivé a důkazně dostatečně podložené vysvětlení, které předložil ve svém rozhodnutí žalovaný a s nímž se ztotožnil i krajský soud.*“

[17] Nelze přisvědčit ani námitce porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí správně inspiroval právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, podle něhož *„pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu*“. Stejně jako ve věci projednávané pod sp. zn. 7 Afs 248/2016 a pod sp. zn. 6 Afs 9/2017, ani v nyní projednávané věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod se od těchto závěrů odchýlit. K námitce rozporu rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 - 43 s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze opět odkázat na rozsudek č. j. 7 Afs 248/2016 - 29: „*Zde vyjádřené zásady však dopadají primárně na řízení před soudy, jak ostatně plyne již ze samotné povahy práva na spravedlivý proces. Na ostatní řízení, jako například na řízení daňové, dopadají pouze omezeně, často v modifikované podobě, jež je ve vztahu k daňovému řízení vyjádřena zejména v základních zásadách správy daní vyjádřených v § 5 až § 9 daňového řádu, které jsou přizpůsobeny povaze daňového řízení, jež je v řadě ohledů odlišné od řízení soudního. Jasným příkladem této odlišnosti je například základní zásada neveřejnosti daňového řízení vyjádřená v § 9 odst. 1 daňového řádu, jež je pravým opakem zásady veřejného projednání věci, jež je taktéž uvedena v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, na který stěžovatel poukazoval. Nejde ovšem o rozpor, neboť citované ústavní ustanovení a ustanovení daňového řádu dopadají z výše vysvětlených důvodů na jiné typy řízení. Zejména však již krajský soud správně upozornil na potvrzení ústavní konformity zde vyjádřených závěrů, plynoucí již z toho, že Ústavní soud odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost proti citovanému rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 - 43, a to usnesením ze dne 10. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 122/14.*“

[18] Nejvyšší správní soud proto v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění předchozího rozhodnutí č. j. 7 Afs 248/2016 – 29, které dává dostatečnou odpověď na všechny námitky vznesené stěžovatelem v kasační stížnosti. Krajský soud tedy postupoval správně, pokud žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl.

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

pokračování

V Brně dne 13. září 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu