

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Zdeňka Kühna a Jana Kratochvíla ve věci žalobkyně: **Lenka Hronová**, B. Němcové 210, Dačice, zastoupená advokátem Mgr. Markem Fikrem, Příkop 2a, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2019, č. j. 20517/19/5300-21442-711458, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2020, č. j. 50 Af 13/2019-34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (stěžovatelka) podle finančních orgánů neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí a uskutečnění některých deklarovaných plnění, u kterých si nárokovala odpočet či osvobození od DPH. Podstatou kasační stížnosti je, zda správce daně je oprávněn odmítnout provést důkazy navržené daňovým subjektem k prokázání jeho tvrzení.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 5. 2018 doměřil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) stěžovatelce za zdaňovací období prosinec 2013, leden – únor 2014, duben – září 2014 a prosinec 2014 daň z přidané hodnoty dohromady ve výši 1 956 016 Kč a penále ve výši 391 119 Kč. Stěžovatelka se odvolala. Rozhodnutím označeným v záhlaví žalovaný pouze upřesnil informace o splatnosti penále a ve zbytku odvolání zamítl. Stěžovatelka neuspěla ani se žalobou u krajského soudu, který žalobu rozsudkem zamítl.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu brání kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního. Konkrétně vznáší následující kasační námitky:

1) Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Krajský soud se nevypořádal s žalobními námitkami.
2) Finanční orgány nedostatečně zjistily skutkový stav, neboť nepřípustně odmítly provést důkazy navržené stěžovatelkou.
3) Finanční orgány postupovaly s libovůlí a řízení bylo zatíženo průtahy.

[4] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

## III. Právní hodnocení

[5] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu.

[6] Rozsudek krajského soudu je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč shledal žalobu nedůvodnou. Plně tedy vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost stanoveným ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS; nebo rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75). V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost je objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Nepřezkoumatelnost rozsudku nezpůsobuje nesouhlas stěžovatelky s jeho odůvodněním a závěry (viz např. rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163).

[7] Jako nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud námitku, že krajský soud bez vlastního posouzení převzal hodnocení žalovaného. Z napadeného rozsudku je zřejmé, že se krajský soud jednotlivými žalobními námitkami zabýval a posoudil je. Sama skutečnost, že se ztotožnil se závěry správních orgánů, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2019, č. j. 4 Afs 387/2018-48).

[8] Krajský soud se vypořádal i s argumenty stěžovatelky ohledně neprovedení důkazů v daňovém řízení. Vypořádání těchto námitek se krajský soud věnoval v bodech 46-64 rozsudku. Není vadou napadeného rozsudku, pokud krajský soud výslovně neodkázal na judikaturu, kterou stěžovatelka zmiňovala v žalobě. Z této judikatury vyplývají pravidla, podle kterých může správní orgán odmítnout provést navržené důkazy, i když daňový subjekt tíží důkazní břemeno. Správní orgány nemohou předem hodnotit možný obsah výpovědi. Mohou však posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. Lze jistě odmítnout výslech svědka pro nadbytečnost s odůvodněním, že rozhodné skutečnosti již byly spolehlivě zjištěny, nebo že je nepochybné, že prostřednictvím navrhovaných důkazů nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (viz

pokračování

i stěžovatelkou citovaný rozsudek NSS ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006-70; či rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 79/2012-34, bod 55).

[9] Podstatné je, že krajský soud přesně v intencích této judikatury postupoval. Není vadou způsobující nepřezkoumatelnost rozsudku, pokud zároveň explicitně na tuto judikaturu neodkázal. Krajský soud u každého svědka navrženého stěžovatelkou vysvětlil, proč správce daně nepochybil, pokud svědka nevyslechl.

[10] Napadený rozsudek tedy splňuje požadavky přezkoumatelnosti. Krajský soud dostatečně a srozumitelně vysvětlil, proč se domnívá, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně sporných plnění. Vypořádal se i s dalšími dílčími výtkami, které stěžovatelka snesla v žalobě. Nepřezkoumatelné není ani rozhodnutí žalovaného.

[11] Pokud jde o věcnou podstatu odmítnutí provést navržené výslechy svědků, tak ani zde Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že finanční orgány postupovaly nezákonně.

[12] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odstavce 3 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

[13] Nejvyšší správní soud se stěžovatelkou souhlasí potud, že by správce daně měl zásadně provést důkazy navrhované daňovým subjektem k prokázání určité skutečnosti. Pokud má daňový subjekt důkazní břemeno, nelze mu bránit ve snaze toto břemeno unést. To však neznamená, že správce daně je povinen provést všechny navržené důkazy. Jak soud uvedl výše (bod 8), tato povinnost neexistuje v případě, že správce daně řádně vysvětlí, proč by takový důkaz byl nadbytečný, či irelevantní. Takový postup není ani porušením ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces.

[14] Ústavní soud ve své judikatuře k tzv. opomenutým důkazům soustavně uvádí, že navržený důkaz není nutno provést, pokud a) skutečnost, kterou má důkaz potvrdit, není relevantní pro dané řízení, b) důkaz není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit, c) skutečnost již byla potvrzena (nález sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004; či nález sp. zn. III. ÚS 569/03 ze dne 29. 6. 2004).

[15] Finanční orgány, a následně k žalobním námitkám i krajský soud, u každého svědka navrženého stěžovatelkou vysvětlily, proč nebylo potřebné jej vyslechnout, ať již pro nadbytečnost nebo irelevantnost. Důvodem odmítnutí nebylo, že by správce daně předem hodnotil výpověď navržených svědků, jak tvrdí stěžovatelka. Správce daně pouze u některých svědků uvedl, že by nemohli osvědčit tvrzené skutečnosti, neboť k nim neměli žádný vztah. Správce daně například argumentoval, že odběratelé stěžovatelky by nemohli svědčit o dodavatelích stěžovatelky. To Nejvyšší správní soud považuje za relevantní odmítnutí provedení důkazu. Správce daně zde nijak nehodnotí případný obsah svědecké výpovědi a její věrohodnost. Pouze uvádí, že tento svědek není způsobilý tvrzenou skutečnost potvrdit nebo vyvrátit.

[16] Stěžovatelka také v kasační stížnosti neuvádí konkrétní argumenty, u kterého svědka finanční orgány nebo soud měly pochybit. Nejvyšší správní soud tedy pouze uvádí, že se s hodnocením finančních orgánů a krajského soudu ohledně odmítnutí povést výslechy některých svědků ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[17] Libovůli finančních orgánů stěžovatelka spatřuje v tom, že neprovedly jí navrhované důkazy a zároveň připojily ke správnímu spisu nesouvisející trestní spis. K provedení důkazů se soud vyjádřil výše. Soud nepovažuje za nelogické, že u některých plnění správce daně zpochybnil pouze prodej zboží, avšak nikoliv jeho nákup. Pro daňové řízení není podstatné určit, co se s nakoupeným zbožím dělo. Správce daně pouze rozhoduje, zda byly splněny podmínky pro osvobození od DPH. V daném případě správce daně zkoumal, zda stěžovatelka splnila podmínky § 64 zákona o DPH, tedy dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Pouze splnění zákonem stanovených podmínek má za následek nárok na osvobození od DPH. Není podstatné, co se konkrétně se zbožím stalo. Kromě skladování mohla stěžovatelka zboží například darovat, prodat v tuzemsku, nebo do zahraničí osobě neregistrované k dani. Je více možností naložení se zbožím, které nezakládá nárok na osvobození od DPH.

[18] Připojení trestního spisu žalobkyně nenamítala v řízení před krajským soudem. Z § 104 odst. 4 soudního řádu správního přitom vyplývá, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V případě kasačních důvodů neuplatněných v žalobním řízení je konstantně judikována nemožnost jejich meritorního přezkoumání v řízení před Nejvyšším správním soudem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004). Touto kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval.

[19] Nakonec namítaná nadměrná délka správního řízení není vadou, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí. K nápravě nadměrné délky již ukončeného správního řízení jsou určeny jiné prostředky ochrany než správní žaloba.

## IV. Závěr a náklady řízení

[20] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[21] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 21. října 2022

Ondřej Mrákota

pokračování

předseda senátu