



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hípšra v právní věci žalobce: **T. G.**, zastoupeného JUDr. Michalem Vejlupkem, advokátem se sídlem Hradiště 97/4, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 12. 2010, čj. 10852/10-1300-500853, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 5. 2014, čj. 15 Af 7/2011 – 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 11. 2009, čj. 217176/09/214912500379, čj. 217191/09/214912500379 a čj. 217194/09/214912500379, Finanční úřad v Ústí nad Labem doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2006 ve výši 28 132 Kč, listopad 2006 ve výši 29 046 Kč a prosinec 2006 ve výši 22 515 Kč.

2. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 2. 12. 2010, čj. 10852/10-1300-500853. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 28. 5. 2014, čj. 15 Af 7/2011 – 44, zamítl. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

5. Stěžovatel namítl, že „během řízení nedošlo k dostatečnému dokazování“ a jeho důkazní návrhy nebyly přijaty. Stěžovateli tak bylo znemožněno unést důkazní břemeno. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu stěžovatel zdůraznil, že daňový subjekt může k prokázání svých tvrzení navrhnout všechny možné důkazní prostředky. Finanční úřad smí tyto návrhy odmítnout pouze výjimečně a toto odmítnutí musí řádně odůvodnit, což se nestalo.

6. Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu, že nesprávně posoudil včasnost žalobní námítky týkající se neprovedení výslechu svědků. Stěžovatel byl přesvědčen, že předmětnou námítku uplatnil včas, krajský soud ji měl proto přezkoumat. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu „ze dne 1. 6. 2010 čj. 2 Afs 35/209 – 131“ (pozn. NSS: stěžovatelem citovaná pasáž pochází z předcházejícího rozsudku ze dne 22. 5. 2009, čj. 2 Afs 35/2009 – 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, který byl zrušen Ústavním soudem z důvodu nepřihlédnutí k námitce prekluze).

IV.

7. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že námítky stěžovatele nebyly dostatečně určité. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že žalobce musí uplatnit námítku neprovedení důkazů ve správním řízení společně s označením konkrétních důkazních návrhů, které žalovaný bez odůvodnění nevyslyšel.

8. Dále žalovaný zpochybnil tvrzení stěžovatele o včasném uplatnění námítky neprovedení výslechů navržených svědků. Stěžovatel odkázal na zcela nepřiléhavé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které by mělo význam teprve tehdy, pokud by stěžovatel uplatnil svou námítku včas. Námítku uplatněnou až tři roky po doručení napadeného správního rozhodnutí žalobci není možné považovat za včasnou.

V.

9. 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.).

10. Kasační stížnost není důvodná.

11. Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve námítkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, byť ji stěžovatel uplatnil pouze v obecné rovině odkazem na § 103 odst. 1 písm. d) a neupřesnil, v čem měla nepřezkoumatelnost spočívat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí vylučuje jeho věcný přezkum a představuje pochybení krajského soudu, k němuž by Nejvyšší správní soud musel přihlédnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Namítané pochybení však soud neshledal. Krajský soud se zabýval nejprve procesními otázkami (zda a které svědky vyslechně, ke kterým žalobním námítkám může přihlédnout) a přezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Poté hodnotil, zda stěžovatel unesl v daňovém řízení důkazní břemeno. Z napadeného rozsudku je zřejmé, jaká hlediska krajský soud považoval za významná pro rozhodnutí a na základě jakých

úvah uzavřel, že jednotlivé námitky jsou nedůvodné nebo opožděné. Skutečnost, že se stěžovatel s důvody rozsudku neztotožňuje, neznamená, že tyto důvody nejsou dostatečné pro závěry, k nimž krajský soud dospěl.

12. Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu nesprávné posouzení včasnosti žalobní námitky týkající se neprovedení výslechu svědků v daňovém řízení. Tuto námitku stěžovatel uplatnil až při jednání před krajským soudem dne 28. 5. 2014 (viz protokol o jednání, č. listu 41 spisu krajského soudu), Nejvyšší správní soud proto zkoumal, zda jejímu projednání bránila lhůta pro možné rozšíření žalobních bodů stanovená v § 71 odst. 2 s. ř. s.

13. Pokud žalobce doplní žalobu po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby o další argumenty, je třeba rozlišit, zda tyto argumenty pouze upřesňují či podrobněji rozvíjejí námitky uplatněné v žalobě, nebo zda nepřípustně rozšiřují žalobu o další žalobní body (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005 – 43, č. 685/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 11. 2013, čj. 8 Afs 29/2013 – 44, odst. 18 a násl.).

14. Řízení před správními soudy je totiž ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, proto již v žalobě musí být uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které jeho vydání předcházelo, a to ve lhůtě vymezené v § 72 odst. 1 ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s. Soudní řád správní neumožňuje, aby žalobce vznášel nové námitky po uplynutí lhůty pro podání žaloby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, čj. 1 Afs 25/2004 – 69, ze dne 17. 12. 2007, čj. 2 Afs 57/2007 – 92, ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 – 407, nebo ze dne 16. 12. 2009, čj. 6 A 72/2001 – 75). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě uplatnit veškeré žalobní body (viz nálezy ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, nebo ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09, odst. 39).

15. Pro řádné uplatnění žalobního bodu nepostačuje, pokud žalobce vznesl určitou námitku v daňovém řízení, ale v samotné žalobě ji vůbec nezminí. Žalobní námitky jsou jednou ze základních a nezbytných náležitostí žaloby [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Názor stěžovatele by vedl k absurdním důsledkům, neboť by nutil krajský soud přezkoumat správní řízení v celém rozsahu, aniž by bylo třeba uplatnit jakékoliv žalobní námitky a fakticky by postačovalo, aby žalobce podal blanketní žalobu. Takový závěr by byl neslučitelný s úlohou správního soudu, zcela by popřel smysl dispoziční zásady, podle níž žalobce vymezuje v žalobě rozsah soudního přezkumu, a učinil by § 71 odst. 1 písm. d) a § 71 odst. 2 větu třetí s. ř. s. obsolentními.

16. Žalobce je povinen v žalobě vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Požadavky na obsahové vymezení žalobních bodů mají zaručit také rovnost procesních stran v řízení, neboť umožňují druhé straně seznat, k čemu se má vlastně vyjádřit (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS).

17. Opačný závěr nevyplývá ani z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 35/2009 – 124. V tomto rozsudku se soud nezabýval posouzením včasnosti žalobních námitek. Stěžovatelem citovaná pasáž se vztahovala k situaci, kdy žalobce navrhl v žalobě provedení důkazů, které

neuplatnil v daňovém řízení. Uvedený rozsudek proto nijak nepodporuje tvrzení stěžovatele o včasnosti předmětné žalobní námitky.

18. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud nepochyboval, že námitkou týkající se neprovedení výslechu svědků v daňovém řízení vznesenou až při jednání před krajským soudem stěžovatel nepřípustně rozšířil žalobu o další žalobní bod.

19. V žalobě doručené krajskému soudu dne 28. 1. 2011 stěžovatel namítl, že nemůže ovlivnit nekontaktnost společnosti Gromstav, s. r. o. Dále setrval na stanovisku, že pomocné práce byly fakturovány správně a že předložil dostatečné důkazy k prokázání, že předmětné práce byly skutečně provedeny. Závěrem navrhl, aby soud v případě potřeby vyslechl svědky. Žádná žalobní námitka však správním orgánům nevytýkala, že neprovedly výslech navrhovaných svědků. Takovou námitku stěžovatel nedoplnil ani v rámci lhůty pro možné rozšíření žalobních bodů (napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 6. 12. 2010, lhůta pro podání žaloby a možné rozšíření žalobních bodů uplynula dne 6. 2. 2011).

20. Námitku neprovedení výslechu svědků v daňovém řízení stěžovatel uplatnil teprve při jednání před krajským soudem dne 28. 5. 2014, tedy více než tři roky po uplynutí lhůty podle § 71 odst. 2 s. ř. s. S ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu se přitom od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě možné vady napadeného správního aktu (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Stěžovatel neuvedl žádné objektivní okolnosti, které by mu zabránily předmětnou námitku uplatnit již v žalobě. Krajský soud proto nepochybil, pokud námitku vyhodnotil jako opožděnou.

21. V další námitce stěžovatel brojil proti nedostatečnému dokazování „během řízení“. Předmětná námitka byla s ohledem na svou obecnost na samé hraně projednatelnosti (k požadavkům na žalobní, resp. kasační body viz výše odst. 16). Stěžovatel neupřesnil, které konkrétní důkazy nebyly zohledněny, a především neoznačil jednoznačně řízení, v němž mělo k tomuto pochybení dojít, tedy zda v daňovém řízení nebo v řízení před krajským soudem.

22. S ohledem na kontext uplatněné kasační námitky, kdy stěžovatel tvrdil, že v důsledku neprovedení důkazů mu bylo znemožněno unést důkazní břemeno a tuto argumentaci opřel o judikaturu, podle níž správce daně může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze výjimečně, Nejvyšší správní soud uzavřel, že stěžovatelem uplatněná námitka nedostatečného dokazování se vztahovala k daňovému řízení (ke shodnému závěru dospěl soud také v souvisejícím rozsudku ze dne 14. 8. 2014, 9 Afs 194/2014 – 63, v němž soud posuzoval shodnou kasační stížnost téhož stěžovatele).

23. Za této situace nezbyvá než odkázat na výše uvedené závěry, v nichž Nejvyšší správní soud potvrdil opožděnost žalobní námitky týkající se neprovedení výslechu svědků v daňovém řízení. Námitkami, kterými stěžovatel nepřípustně rozšířil žalobu po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 s. ř. s., se kasační soud nemůže zabývat z důvodu jejich nepřipustnosti podle § 104 odst. 4 s. ř. s. (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2013, čj. 8 As 70/2011 - 239, odst. 43 a 48, nebo ze dne 12. 1. 2005, čj. 7 Azs 329/2004 – 48). Neprovedení jiných důkazů stěžovatel netvrdil v žalobě ani v kasační stížnosti.

24. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 8. září 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu