



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobkyně **NOKRA s. r. o.**, se sídlem Divišov, Na Špičnicku 413, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 4. 2016, č. j. 5 Af 54/2011 – 54,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 6. 6. 2011, č. j. 2737/11-1300-204964, změnil žalovaný rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově (dále „správce daně“), kterým bylo původně rozhodnuto tak, že žalobkyni byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 20.215 Kč a vznikla jí povinnost uhradit penále ve výši 4043 Kč. Změna spočívala ve zvýšení doměřené daně na 53.251 Kč a penále na 10.650 Kč.

Změněn byl také platební výměr ze dne 6. 6. 2011, č. j. 2457/11-1200-203168, jímž správce daně původně dodatečně snížil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmu právnických osob o 888.576 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 a současně jí sdělil penále ve výši 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 44.428 Kč. Žalovaným byly zvýšeny částky daňové ztráty na 917.586 Kč a penále na 45.879 Kč. Dále v části „*Výpočet dodatečně vyměřené daňové ztráty z příjmů právnických osob*“ se dodatečný výměr rozhodnutím žalovaného změnil tak, že údaj na řádku: 2. nově stanovená daňová ztráta se, na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 106016/09/021932202518, ze dne 25.11.2009, částka 30.737 Kč mění na 1127 Kč, na řádku 3. dodatečně vyměřená daňová ztráta, rozdíl (+zvýšení, -snížení) : (ř.2 – ř.1) se částka 888.576 Kč mění na 917 586 Kč.

Tato rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Městského soudu v Praze (dále „městský soud“) žalobami, které městský soud zamítl. Neshledal totiž, s odkazem na relevantní judikaturu Ústavního soudu, důvodnými žalobní námitky, směřující proti namátkovému provedení daňové kontroly u žalobkyně. Nenalezl ani žádné *šikanózní* rysy uvedené kontroly. Nedůvodnou shledal rovněž námitku žalobkyně, že bylo kontrolováno „*neexistující zdaňovací období*“, když správce daně daňovou kontrolu prováděl za „*rok 2006 až 2008*“ u daně z příjmu právnických osob a za „*rok 2007 a 2008*“ u DPH. Soud vyšel z toho, že zdaňovací období je u daně z příjmu právnických osob i DPH stanoveno právními předpisy a žalobkyni tak muselo být zřejmé, že daňová kontrola byla zahájena u daně z příjmu právnických osob za roky 2006, 2007 a 2008 a u DPH za jednotlivá kalendářní čtvrtletí roku 2007 a 2008. Uvedené formulační nepřesnosti nemohly zasáhnout do právní sféry žalobkyně natolik intenzivně, aby to mohlo odůvodnit zrušení žalobou napadených rozhodnutí. Jako nedůvodnou posoudil soud též námitku žalobkyně, že jí nebyla předána příloha, na níž odkazoval protokol ze dne 10. 9. 2009. Ze spisu soud totiž zjistil, že jeho součástí je jednak tato příloha k protokolu ze dne 10. 9. 2009, který byl bez námitek podepsán zástupcem žalobkyně, jednak obsahově totožná příloha k předvolání ze dne 24. 8. 2009.

Nedůvodnou shledal městský soud rovněž námitku žalobkyně, že nevěděla, jaké doklady byly při daňové kontrole kontrolovány, protože v říjnu 2009 nebyly sepisovány protokoly. Neztotožnil se ani s námitkou zpochybňující stanovení daně podle pomůcek [§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“)]. Nedůvodnými shledal rovněž námitky proti vedení dokazování v daňovém řízení. Městský soud rovněž, s poukazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, odmítl námitku žalobkyně, podle níž výroky žalobou napadených rozhodnutí neobsahují veškeré právní předpisy, podle kterých bylo rozhodnuto. Uvedl, že v posuzované věci dodatečný platební výměr na DPH ve výroku odkazuje na § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a na zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výroku odkazuje na § 38n odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „zákon o daních z příjmů“) a § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků; stejně tak výroky v rozhodnutí žalovaného obsahují odkazy na § 114a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“). Soud uvedl, že veškeré výroky žalobou napadených rozhodnutí vyhovují v tomto ohledu nárokům kladeným na daňové rozhodnutí dle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků a uvedené judikatuře.

Nedůvodnými shledal městský soud i námitky žalobkyně, že správce daně žalobkyni dvakrát doručoval shodný přípis (výzvu ze dne 18. 1. 2010), že právo kontroly období let 2004 a 2005 bylo prekludováno, neboť za toto období daňová kontrola prováděna nebyla, že žalovaný neoprávněně uložil správci daně doplnit odvolací řízení a odstranit vady dle § 50 zákona o správě daní a poplatků, že žalobkyni nebylo umožněno řádně nahlédnout do spisů, že žalovaný nesprávně nepřijal její elektronické podání ze dne 2. 5. 2011, a konečně že nemohla vyhovět výzvě ze dne 22. 12. 2010, neboť jí byla doručena až za účinnosti daňového řádu. Městský soud k této námitce uvedl, že podle § 264 odst. 2 daňového řádu byly zachovány účinky této výzvy i za účinnosti daňového řádu.

Kasační stížností žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá rozsudek městského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Z kasační stížnosti, která je sepsána ve formě odkazů na části odůvodnění rozsudku městského soudu a dalších glos k těmto odkazům, bylo možno identifikovat stížnostní námitky uvedené níže. Některé z odkazů nicméně směřují pouze proti té části odůvodnění

pokračování

rozsudku krajského soudu, v níž soud rekapituloval obsah vyjádření žalovaného k žalobě, nikoli tedy proti důvodům rozhodnutí městského soudu, a nelze je tedy za stížnostní námitky (body) považovat.

Stěžovatelka tedy namítá chybu v odůvodnění napadeného rozsudku, kde měl městský soud nesprávně rekapitulovat žalobu konstatováním, že v podaných žalobách stěžovatelka namítala, že jí byla DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2007 a daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 snížena neoprávněně. Dále nesouhlasí se závěry městského soudu ohledně výzvy ze dne 18. 1. 2010, již byla vyzvána k předložení účetních dokladů za období let 2004 a 2005 a mzdových a pracovních listů zaměstnanců a stavebního deníku za I. čtvrtletí roku 2005. Dle názoru stěžovatelky „*prekludovalo právo kontroly*“ těchto období.

Stěžovatelka dále nesouhlasí se zjištěním soudu ze správního spisu, že nerefletovala podle záznamu o telefonickém hovoru ze dne 5. 8. 2010 na nabídku správce daně, že je připraven zanést jí spis k nahlédnutí do jejího sídla. K tomu odkazuje na žalobní argumentaci, jež se však týká doručování jiné výzvy v daňovém řízení. Dále se stěžovatelka vymezuje proti konstatování, že 8. 11. 2010 žalovaný vyžádal doklady v souvislosti s úvěrem od GE Money Bank.

Stěžovatelka též vznesla zcela obecná tvrzení, že správce daně porušil zásady proporcionality a minimalizace nepřiměřených zásahů a že soud „*stranil*“ žalovanému, neboť nehodnotil všechny předložené důkazy.

Namítá rovněž, že fakticky neobdržela přílohu protokolu ze dne 10. 9. 2009. Dále uplatnila obecnou námitku, že byla seznámena s místním šetřením na stavebním odboru městyse Divišov až *ex post*, a že v průběhu řízení několikrát namítala nesprávný postup správce daně, což žalovaný bagatelizoval. Dále uvedla obecnou námitku, že správce daně několikrát vyžadoval předložení dokladů, které s daňovou kontrolou přímo nesouvisely.

Stěžovatelka dále namítá, že neuvedením předpisů v rozhodnutích žalovaného neměla na myslí opsání celého právního předpisu, ale pouze uvedení předpisů, „*kteřé byly použity*“; tedy právě to, co žalovaný neudělal. K výhradě proti vypořádání žalobní námitky, že nemohla vyhovět výzvě správce daně ze dne 22. 12. 2010, neboť jí byla doručena až za účinnosti daňového řádu, dodala, že tato výzva nebyla rozhodnutím správce daně. Stěžovatelka též zcela obecně uvedla, že městský soud přijal účelová tvrzení žalovaného, aniž by se seznámil s důkazy, které předložila. Rovněž namítla nesprávnost konstatování soudu v závěru jeho odůvodnění, že žalobou napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem. Nesprávnost spatřuje v tom, že byly podány dvě žaloby proti dvěma rozhodnutím žalovaného, čemuž toto konstatování soudu neodpovídá. Závěrem stěžovatelka navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti s argumentací městského soudu ztotožnil. Napadený rozsudek považuje za přezkoumatelný, neboť městský soud se řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Naopak kasační stížnost považuje žalovaný za účelovou a navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti je zastoupena svým společníkem s vysokoškolským právnickým vzděláním, vyžadovaným podle zvláštních zákonů

pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud pokládá především za nezbytné zdůraznit, že kasační stížnost je mimořádný opravný prostředek proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů, při jehož užití je úkolem stěžovatele, v souladu s dispoziční zásadou, kterou je toto řízení ovládáno, specifikovat a vymezit jednotlivá skutková a právní tvrzení, z nichž je dovozována nezákonnost napadeného soudního rozhodnutí [k problematice žalobních (kasačních) bodů lze odkázat například na podrobné odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 (publikováno pod č. 835/2006 Sb. NSS, přístupného společně s dalšími rozhodnutími zdejšího soudu na www.nssoud.cz)]. Uvedený názor je ostatně podpořen i dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž platí, že „[s]těžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu v kasační stížnosti explicitně uvést a vymezit tak rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005 - 74, nebo usnesení ze dne 11. 1. 2017, č. j. 3 Azs 169/2016 – 46).

Nejvyšší správní soud se proto prakticky nemohl zabývat těmi kasačními námitkami, které vyjadřují pouze obecný nesouhlas s některými částmi odůvodnění rozsudku městského soudu, bez konkretizace souvislosti, v níž stěžovatelka nezákonnost rozsudku spatřuje. Obdobný závěr platí také pro námitky proti správnosti záznamu o telefonickém hovoru ze dne 5. 8. 2010, který se měl týkat umožnění nahlédnout do spisu správce daně, proti nejasné námitce zpochybňující fakt, že si správce daně vyžádal doklady od GE Money Bank. Z těchto námitek nijak nevyplývá, jak měla zpochybňovaná fakta ovlivnit výsledné rozhodnutí městského soudu. Ze stejného důvodu nebyla způsobilá kasačního přezkumu námitka, že stěžovatelka byla až *ex post* seznámena s místním šetřením provedeným na stavebním odboru městyse Divišov.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami směřujícími k nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Z četných rozhodnutí tohoto soudu vyplývá podrobný výklad pojmu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí, a to nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [opírá-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75)] nebo pokud soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, popřípadě ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Obdobně je rozhodnutí soudu zatíženo nepřezkoumatelností v případě, že z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44).

V posuzované věci Nejvyšší správní soud tuto vadu rozsudku městského soudu neshledal. Stěžovatelce lze dát zapravdu v tom, že v jednom z odstavců odůvodnění městský soud mylně uvedl, že stěžovatelce byla napadenými rozhodnutími DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2007 a daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 snížena. Je však zřejmé, že toto konstatování představuje pouze formální omyl, neboť městský soud o několik odstavců výše správně zrekapituloval výroky napadených rozhodnutí a z této rekapitulace jasně vyplývá, že doměřená DPH za předmětné období byla

pokračování

prvním z napadených rozhodnutí žalovaného zvýšena a naopak daňová ztráta z příjmů právnických osob druhým napadeným rozhodnutím žalovaného snížena. Městský soud tedy zjevně správně vycházel z výroků napadených rozhodnutí odpovídajících skutečnosti. Je třeba rovněž poznamenat, že s okolností zvýšení či snížení doměřené DPH a daňové ztráty městský soud při vypořádání žalobních námitek nijak neoperoval a vypořádání žalobních námitek tak vůbec není na této skutečnosti založeno. Uvedená formální nepřesnost městského soudu proto nemůže mít na přezkoumatelnost (a věcnou správnost) jeho rozsudku žádný vliv.

Rovněž konstatování městského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí (singulár) je v souladu se zákonem, není takovou nepřesností, která by mohla způsobit nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. V záhlaví napadeného rozsudku je totiž správně označeno, že městský soud rozhodoval o žalobách (plurál) proti dvěma rozhodnutím žalovaného, ve výroku rozsudku (který je z tohoto pohledu nejpodstatnější) je správně uvedeno, že se žaloby zamítají a z odůvodnění vyplývá, že žaloby byly spojeny ke společnému projednání (usnesením městského soudu ze dne 18. 11. 2011, č. j. 5 Af 54/2011-28 a 5 Af 55/2011-25) s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 5 Af 54/2011. Proto pouhá gramatická nepřesnost v konstatování městského soudu v závěru odůvodnění napadeného rozsudku nemůže založit jakoukoli pochybnost o srozumitelnosti celého rozhodnutí.

K námitce stěžovatelky ohledně výzvy správce daně ze dne 18. 1. 2010, kterou byla stěžovatelka vyzvána k předložení účetních a jiných dokladů z období roku 2004 a 2005, Nejvyšší správní soud předně podotýká, že tato výzva správce daně byla reakcí na tvrzení stěžovatelky v odvolání proti platebním výměrům vydaným správcem daně. Stěžovatelka totiž v odvolání zpochybnila stanovení základu daně (a vyměření) DPH s tím, že v odvolání namítla nesprávnost skutkových zjištění správce daně spočívajících v tom, že v daňové kontrole nepodrobeném období let 2004 – 2005 realizovala pouze jednu zakázku. Stěžovatelka výslovně tvrdila, že v roce 2005 realizovala i jinou činnost, která byla ukončena z důvodu nerentabilnosti. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v průběhu kontroly tvrdila, že nevykonávala jiné práce než práce na zakázce, nebyly správcem daně požadovány jiné důkazy, než předložené v průběhu kontroly. Z uvedeného je zřejmé, že správce daně vyžadoval předložení dokladů za celé období realizace předmětné zakázky na základě vlastního nového tvrzení stěžovatelky v odvolání. Sama stěžovatelka též měla za to, že napadená skutková zjištění správce daně mohla ovlivnit správnost stanovení základu DPH za jedno z kontrolovaných období (IV. čtvrtletí 2007). V posuzované věci tedy nešlo o to, že by byla prováděna daňová kontrola i období kalendářních let 2004 a 2005, jak se zřejmě mylně domnívá stěžovatelka, když namítá prekluzi „*práva kontroly*“ těchto období. Výzva správce daně ze dne 18. 1. 2010 tedy nesměřovala k provedení kontroly uvedených období, ale k prokázání vlastních tvrzení stěžovatelky v odvolání. K tomu je vhodné podotknout, že obdobný postup správce daně v intencích § 50 daňového řádu aproboval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 7. 3. 2005, č. j. 5 Afs 40/2004 – 59, v němž též mimo jiné zdůraznil, že daňový subjekt v daňovém řízení netíží pouze povinností tvrzení, ale také povinností důkazní ve vztahu k vlastním tvrzením. Uvedená kasační námitka proto není důvodná.

Rovněž není důvodná námitka stěžovatelky, že nemohla vyhovět výzvě správce daně ze dne 22. 12. 2010, protože jí byla doručena až za účinnosti daňového řádu a zároveň není rozhodnutím. Daňový řád totiž v ustanovení § 264 odst. 2 výslovně uvádí, že právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Zachování účinků tak je upraveno nejen vůči rozhodnutím správce daně, ale ve vztahu k veškerým právním úkonům správce daně. Nelze tak souhlasit s námitkou stěžovatelky vycházející z předpokladu, že zachování účinků úkonů správce daně podle citovaného ustanovení daňového řádu se má vztahovat pouze k rozhodnutím.

K námitce stěžovatelky, směřující proti úvaze městského soudu o nezbytném rozsahu citací právních předpisů ve výrocích rozhodnutí, Nejvyšší správní soud uvádí, že z napadeného rozsudku nevyplývá, že by městský soud uchopil žalobní námitku stěžovatelky nesprávně. Soud nevycházel z toho, že stěžovatelka požaduje uvedení citací „*opsáním celého předpisu*“. Městský soud konkrétně uvedl, jak byly citace právních předpisů ve výrocích uvedeny, aplikoval relevantní judikaturu a dospěl k závěru, že tyto citace jí vyhovují. Uvedená námitka stěžovatelky tak nemůže jeho závěry zpochybnit.

Lze tedy uzavřít, že kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) ani d) s. ř. s. nebyly v posuzované věci dány. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, který však náhradu nákladů nežádal, a případné vzniklé náklady ani jinak ze spisu nevyplývají. Nejvyšší správní soud proto náhradu nákladů nepřiznal žádnému z účastníků.

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

V Brně dne 26. dubna 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu