



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Ing. I. Š.**, zast. Mgr. Lenkou Lobovskou, advokátkou se sídlem Kopeckého sady 152/15, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 4914/17/5300-21441-704561, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 9205/17/5200-10421-711070, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 9217/17/5200-10421-711070, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 5. 2020, č. j. 15 Af 31/2017 - 85,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 8. 2015, č. j. 1907005/15/2511-50523-507179 a č. j. 1907100/15/2511-50523-507179, byla žalobci na základě výsledků daňové kontroly doměřena daň z příjmů fyzických osob a stanoveno penále z doměřené daně za zdaňovací období let 2010 a 2011. Správce daně neuznal žalobci výdaje na propagační služby v celkové výši 1 500 000 Kč jako daňově uznatelné pro účely základu daně [§ 23 a § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. K odvoláním žalobce žalovaný tyto dodatečné platební výměry změnil výše nadepsanými rozhodnutími ze dne 28. 2. 2017, č. j. 9205/17/5200-10421-711070 a č. j. 9217/17/5200-10421-711070, tak, že výši daně doměřené správcem daně, jakož i penále snížil. Žalovaný žalobci uznal část výdajů vynaložených na propagační služby, jejichž plnění se prokázalo, ovšem v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů pouze ve výši ceny obvyklé.

[2] Správce daně dále na základě týchž výsledků daňové kontroly dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 10. 2015, č. j. 2080156/15/2511-50523-507179, č. j. 2080177/15/2511-50523-507179, č. j. 2080180/15/2511-50523-507179, č. j. 2080190/15/2511-50523-507179 a č. j. 2080195/15/2511-50523-507179, žalobci doměřil daň z přidané hodnoty a stanovil penále z doměřené daně za zdaňovací období 1., 2. a 3. čtvrtletí roku 2010 a 3. a 4. čtvrtletí roku 2011. Neuznal žalobci nárokovaný odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 a násl. zákona

č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) z reklamních plnění v celkové výši 310 000 Kč. Odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům správce daně bylo zamítnuto výše nadepsaným rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 2. 2017, č. j. 4914/17/5300-21441-704561.

[3] Proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty i daně z příjmů fyzických osob se žalobce bránil souhrnnou žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Ten ji nyní napadeným rozsudkem jako zcela nedůvodnou zamítl, neboť žalobce předložil jen obecné námitky k nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaného. Především nespécifikoval, které konkrétní důkazy daňové orgány neprovedly a které posoudily špatně. Dle krajského soudu ze správního spisu naopak vyplynulo, že byly provedeny všechny i žalobcem navržené důkazy a každý byl důkladně posouzen, přičemž závěry daňových orgánů jsou logické a jejich rozhodnutí přezkoumatelná.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel předně považuje napadený rozsudek krajského soudu za nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. Obecně namítá, že krajský soud se důsledně nezabýval právní otázkou věci, především nesprávně posoudil rozhodnutí správce daně, které bylo zjevně vydáno v rozporu s daňovými předpisy. Též zcela evidentně nesprávně hodnotil veškeré důkazy, neboť jinak by musel dojít k závěru, že stěžovatel žádnou ze svých povinností v daňovém řízení neporušil.

[6] Stěžovatel dále považuje napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť jeho odůvodnění neodpovídá zákonným požadavkům. Krajský soud především nehodnotil jednotlivé důkazy v souladu s hmotným právem, nezaujal k nim žádné stanovisko, pouze mechanicky přepsal skutečnosti uvedené v nesprávných rozhodnutích daňových orgánů.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k námitce nezákonnosti uvedl, že jde jen o obecná tvrzení, která nemají oporu ve spisovém materiálu ani v napadeném rozsudku. Dále, že z odůvodnění rozsudku je zřejmé, jak se krajský soud s argumenty žalobce vypořádal, které skutečnosti vzal za podklad rozhodnutí a jakými úvahami se při rozhodování řídil. S odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) konstatoval, že stěžovatel měl skutkové okolnosti jako základ námitky nezákonnosti konkretizovat, krajský soud požadavkům na odůvodnění soudního rozhodnutí dostal a nezákonnost napadeného rozsudku nelze spatřovat ani v převzetí stanovisek daňových orgánů. Připomněl dispoziční a koncentrační zásadu správního soudnictví.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou shledal nedůvodnou.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí znamená jeho nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů. Konkrétním obsahem pojmu nepřezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již rozsáhle zabýval (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008 - 136, č. 1795/2009 Sb. NSS). Dle citovaného rozsudku č. j. 2 Ads 58/2003 - 75: „*Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“ Konstatování nepřezkoumatelnosti by pak mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností uplatněných v žalobě (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[12] V nyní projednávaném případě stěžovatel blíže nespecifikoval, v čem nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje. Pouze obecně konstatoval, že odůvodnění napadeného rozsudku neodpovídá zákonným hlediskům, což rozvinul toliko tím, že krajský soud řádně nehodnotil jednotlivé důkazy a jen mechanicky přepsal skutečnosti uvedené v nesprávných rozhodnutích správních orgánů. Nejvyšší správní soud se však s tímto tvrzením stěžovatele neztotožnil.

[13] Napadený rozsudek krajského soudu odpovídá obecným požadavkům přezkoumatelného soudního rozhodnutí formulovaným v rozsáhlé judikatuře Nejvyššího správního soudu k pojmu nepřezkoumatelnosti (srov. např. již citované rozsudky č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. j. 4 As 5/2003 - 52 a č. j. 1 Ao 3/2008 - 136). Krajský soud ve svém rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí a z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jakými úvahami se při rozhodování řídil a jak se vypořádal se žalobní argumentací stěžovatele, která byla obdobně jako nyní v kasační stížnosti spíše obecná.

[14] Nelze souhlasit ani s tvrzením stěžovatele, že by krajský soud nehodnotil důkazy a pouze mechanicky přebíral stanovisko správních orgánů. Obsah napadeného rozsudku je už z povahy věci odlišný od rozhodnutí žalovaného i správce daně, neboť krajský soud jako správní soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu a není orgánem nalézacím (srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, nebo novější rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 214, č. 4336/2022 Sb. NSS, odst. [35]). Dle rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS pak: „*míra precizace žalobních bodů pak do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod [...] obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují.*“ (bod 32. rozsudku; nověji např. rozsudek NSS

ze dne 22. 12. 2021, č. j. 8 As 201/2019 - 80, odst. [17], nebo ze dne 27. 1. 2022, č. j. 9 Afs 268/2019 - 86, odst. [14]).

[15] Krajský soud v dané věci s ohledem na obsah správní žaloby řádně přezkoumal rozhodnutí správních orgánů a dostatečně se vypořádal s jediným v žalobě výslovně označeným důkazním prostředkem (znaleckým posudkem vypracovaným pro účely trestního řízení v již odložené trestní věci stěžovatele). Je v souladu s výše uvedenou judikaturou, pokud krajský soud obecné žalobní námitky stěžovatele vypořádal pouze obecně. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že krajský soud se správně nezabýval stěžovatelovým obecným odkazem na jeho rozsáhlé odvolání, neboť s tím se vypořádal již žalovaný (srov. např. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2021, č. j. 10 Ads 393/2020 - 44, odst. [10] a [11]).

[16] K námitce nezákonnosti Nejvyšší správní soud předně uvádí, že přezkoumává především rozhodnutí a postup krajského soudu, a stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozsudku (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016 - 38, odst. [12], ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, bod 140., nověji ze dne 14. 10. 2021, č. j. 9 As 119/2020 - 52, odst. [9], nebo ze dne 11. 11. 2021, č. j. 9 As 28/2020 - 28, odst. [10]). Zároveň obdobně jako v případě správní žaloby (viz výše odst. [14] tohoto rozsudku) platí, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatele domýšlet další argumenty a vyhledávat možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (viz např. již citovaný rozsudek rozšířeného senátu NSS č. j. 4 As 3/2008 - 78, nebo nověji již citované rozsudky č. j. 9 As 119/2020 - 52 a č. j. 9 As 28/2020 - 28).

[17] V podané kasační stížnosti je pouze v obecné rovině namítáno, že byly nesprávně posouzeny právní otázky v předcházejícím řízení a krajský soud nesprávně právně hodnotil veškeré důkazy a důsledně se věcí nezabýval. Stěžovatel ovšem nijak nekonkretizoval, jaké otázky byly nesprávně posouzeny, jak je měl krajský soud podle něj posoudit a jaké důkazy byly nesprávně hodnoceny, resp. jak jinak měly být zhodnoceny, což je v rozporu s výše uvedenou judikaturou zdejšího soudu.

[18] Nakonec nelze souhlasit se stěžovatelem ani v tom, že neporušil žádnou povinnost zejména v daňovém řízení, neboť neunesl důkazní břemeno ohledně nárokovaného odpočtu, neprokázal podmínky nároku na odpočet vymezené v § 73 odst. 1 zákona o DPH, a proto mu jej daňové orgány v souladu se zákonem nepřiznaly. Pro účely daně z příjmů byly stěžovateli v souladu se zákonem uznány výdaje za reklamní služby, jejichž plnění se prokázalo, a to ve výši ceny obvyklé, neboť stěžovatel uspokojivě nedoložil rozdíl mezi vynaloženými náklady a cenou obvyklou.

[19] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v projednávané věci dostal své roli přezkumného orgánu, jeho rozhodnutí odpovídá obsahu žaloby a uceleně se vypořádává se žalobní argumentací. Současně není z výše uvedených důvodů ani nepřezkoumatelné.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

pokračování

[21] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. července 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu