



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **KARSTAV-MONT s.r.o.**, se sídlem Budapešťská 1491/5, Praha 15, zastoupen Mgr. Petrem Letovancem, advokátem se sídlem Lidická 544, Třinec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2021, č. j. 9806/21/5300-22441-705341, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2022, č. j. 17 Af 12/2021 - 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 15. 8. 2018 dodatečné platební výměry č. j. 6669480/18/2010-52523-110070, a č. j. 6670190/18/2010-52523-110070, kterými vyměřil DPH za zdaňovací období červenec a září 2017. Tyto platební výměry následně žalovaný změnil rozhodnutím ze dne 14. 4. 2021, č. j. 9806/21/5300-22441-705341; částečně snížil doměřenou daň a související penále (v podrobnostech viz bod 4 napadeného rozsudku nebo strany 1-3 uvedeného rozhodnutí žalovaného).

[2] Proti tomu se dále bránil žalobce žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“); ten ji shora nadepsaným rozsudkem zamítl.

[3] Uvedl, že byt' žalobce avizoval doplnění své žaloby, nakonec tak neučinil. Navzdory tomu ve stroze podané žalobě soud identifikoval námitku nesplnění zákonných podmínek

pro přenesení břemene důkazní povinnosti na žalobce v rámci předcházejících řízení, neboť nebyl dán prostor pro vytvoření důvodných pochybností při šetření správce daně.

[4] Tuto námitku však soud vyhodnotil jako nedůvodnou, přičemž odkázal jak na relevantní právní úpravu, tak související judikaturu správních soudů. Následně uzavřel, že správce daně žalobci zaslal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „daňový řád“) ze dne 14. 1. 2021, č. j. 26734/21/2914-60561-708054, ve které dostatečně identifikoval své odůvodněné pochyby, a tím přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, neboť je přesvědčen, že výzvou ze dne 14. 1. 2021 nemohlo dojít k přenesení důkazního břemeno, tj. z důvodu podřaditelného pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V kasační stížnosti uvedl, že v nyní projednávaném případě nebyla dána potřebná intenzita pochybností ohledně tvrzení učiněných v rámci daňového řízení, aby došlo k přenosu důkazního břemene vydáním výzvy dle § 92 odst. 4 daňového řádu. V podaných dodatečných daňových přiznáních tvrdil nulový základ daně, což nutně implikuje to, že ke skutečnému plnění fakticky nedošlo. Stěžovatel přitom nemůže prokazovat negativní skutečnosti. Naproti tomu bylo na správci daně, aby prokazoval skutečnosti dle § 92 odst. 5 písm. d) a f) daňového řádu.

[7] Žalovaný ve svém vyjádření předně uvedl, že daňový subjekt tížilo důkazní břemeno ohledně skutečností, které sám tvrdil. V rozporu s touto povinností však nijak nedoložil, na základě čeho provedl úpravu provedenou v dodatečném daňovém přiznání, která byla nadto ve zjevném rozporu s informacemi správce daně vyplývajícími z kontrolních hlášení odběratelů žalobce. K námitce neprokázání skutečností uvedených v § 92 odst. 5 písm. d) a f) daňového řádu uvedl, že je nepřijatelná, neboť ji žalobce neuvedl v žalobě. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil splnění zákonných podmínek řízení o kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že **n e n í** důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozhodnutí soudu (stěžovatel převážnou většinu kasační stížnosti věnoval nadbytečné citaci napadeného rozsudku). Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). V této souvislosti nelze pominout, že v řízení před městským soudem žalobce avizoval doplnění své žalobní argumentace; následně tak však neučinil, a soud se proto zabýval toliko obecně vznesenou námitkou nesplnění zákonných podmínek pro přenesení důkazního břemene v rámci předcházejícího řízení při šetření správce daně.

pokračování

[12] V kasační stížnosti stěžovatel tuto námitku rozvedl a nadto nově namítl, že správce daně neprokázal skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 písm. d) a f) daňového řádu. Tuto novou námitku je však třeba odmítnout jako nepřipustnou, neboť nebyla včas uplatněna v řízení před městským soudem. V tomto ohledu odkazuje Nejvyšší správní soud na § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého „*kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*“ Nejvyšší správní soud se při hodnocení přidržel ustálené judikatury; například ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155 (publ. Pod č. 1743/2009 Sb. NSS) uvedl, že: „*[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené. Korektiv takto zavedené koncentrace řízení, vyjádřený slovy 'ač tak učinit mohl', je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.*“ (obdobně též například v rozsudku ze dne 22. 9. 2004 č. j. 1 Afs 34/2004 - 49, č. 419/2004 Sb. NSS). V souzeném případě stěžovatel neuvádí žádné okolnosti, které mu zabránily uplatnit tvrzené skutečnosti již v řízení před městským soudem, a nenamítá ani existenci zásadního a překvapivého obratu ustálené soudní judikatury.

[13] Věcně se kasační soud zabýval námitkou, zda v souzeném případě byly splněny podmínky pro přenesení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt. Stěžovatel podal dodatečná daňová priznání k DPH, ve kterých provedl změnu údajů vykázaných v řádných daňových priznáních tak, že snížil uskutečněná zdanitelná plnění na nulovou hodnotu; jinak řečeno tvrdil, že žádná zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku v rozhodných zdaňovacích obdobích neuskutečnil. Následně však správce daně doručil stěžovateli výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu, ve které řádně identifikoval své pochyby (jeho odběratelé totiž uplatnili nárok na odpočet DPH z vystavených daňových dokladů) a poučil jej o náležitostech a podmínkách opravy základu daně a opravy výše daně dle § 42 a 43 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění v rozhodném období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Na tuto výzvu stěžovatel reagoval až po uplynutí stanovené lhůty.

[14] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň priznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy (popř. důkazní návrhy) budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit odůvodněné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora

uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Za tímto účelem může správce daně vyzvat daňový subjekt, aby prokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

[15] V bodech 24 a následujících napadeného rozsudku městský soud odkázal na bohatou judikaturu správních soudů a následně uzavřel, že shora popsaná výzva splňuje náležitosti intenzity důvodných pochybností, které správce daně musí v rámci unesení svého důkazního břemene splnit. S tímto hodnocením se kasační soud plně ztotožňuje a v podrobnostech na uvedené body napadeného rozsudku plně odkazuje. Ostatně ani žalobce mimo obecně uplatněnou námitku na tuto argumentační linii soudu nijak konkrétně nereaguje.

[16] Není dále pravdou, že si správce daně požadované podklady měl (a mohl) obstarat na základě svých pravomocí sám, jak namítá stěžovatel. V souladu s § 92 daňového řádu má každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Bylo proto na stěžovateli, aby prokázal splnění podmínek pro uplatnění oprav dle § 42 a § 43 zákona o dani z přidané hodnoty a rovněž tak skutečností, které tvrdil v dodatečném přiznání k DPH. Tyto skutečnosti nemohl správce daně prokázat sám, neboť z úředních evidencí vyplýval opak tvrzených skutečností a jiné důkazní prostředky k dispozici (bez jakékoliv součinnosti daňového subjektu) neměl.

[17] Správce daně tak unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, jestliže využil svých pravomocí, vyhodnotil kontrolní hlášení a daňová přiznání žalobce i jeho dodavatelů; v této souvislosti identifikoval své jednoznačné pochybnosti o pravdivosti skutečností uvedených v dodatečných daňových přiznáních k DPH stěžovatele (tj. že žádná relevantní plnění nebyla poskytnuta), a bylo tak na stěžovateli, aby na tato zjištění adekvátně reagoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 18. srpna 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu

pokračování