



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **BHL Service a.s.**, se sídlem Jinačovice 503, Jinačovice, zastoupená JUDr. Patricií Krejčí, advokátkou se sídlem Matzenauerova 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č. j. 44104/18/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 8. 8. 2019, č. j. 52 Af 54/2018 – 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** 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] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jako stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a rozhodnuto o nákladech řízení.

[2] Rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta stěžovatelčina odvolání a potvrzeny napadené platební výměry Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 10. 2016, č. j. 1592786/16/2809-50523-601433, a ze dne 14. 12. 2016, č. j. 1796347/16/2809-50523-601433 a č. j. 1795095/16/2809-50523-601433. Předmětnými platebními výměry (ve výše

uvedeném pořadí) byla stěžovatelce vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2016 (ve výši 15 251 Kč, nadměrný odpočet), červenec 2016 (ve výši 4747 Kč, vlastní daň) a srpen 2016 (ve výši 0 Kč).

[3] Na základě stěžovatelčiných řádných daňových tvrzení za předmětná zdaňovací období byly správcem vydány výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), přičemž správcem daně uvedené pochybnosti stěžovatelka neodstranila, což správce daně vedlo k vydání výše uvedených platebních výměrů. Nejvyšší správní soud na tomto místě poznamenává, že deklarovaná zdanitelná plnění se týkala primárně provedení stavebních prací, menšinově pak též nákupu pracovních a ochranných pomůcek a ubytování.

[4] Žalovaný pak ve svém rozhodnutí uvedl ve vztahu ke stěžovatelkou dříve tvrzeným přijatým a uskutečněným plněním dle § 92a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „zákon o DPH“ či „ZDPH“), že stěžovatelka vykázala na řádku č. 25 řádného daňového tvrzení za zdaňovací období červen 2016 částku 388 500 Kč, za zdaňovací období červenec 2016 částku 2 168 500 Kč a za zdaňovací období srpen 2016 částku 2 778 740 Kč. V řádném daňovém tvrzení za zdaňovací období červenec 2016 dále stěžovatelka vykázala na řádcích č. 10 a č. 43 částku 1 623 000 Kč (základ daně) a 340 935 Kč (daň), za zdaňovací období srpen 2016 na řádcích č. 10 a č. 43 částku 2 355 972 Kč (základ daně) a 494 754 Kč (daň). Rovněž poznamenal, že stěžovatelka sice v reakci na výzvy k odstranění pochybností předložila správci daně formální důkazní prostředky (prvotní doklady, evidenci pro účely DPH ve smyslu § 100 ZDPH, smluvní dokumentaci), avšak nejednalo se o takové důkazní prostředky, kterými by na jedné straně vyvrátila pochybnosti správce daně a na straně druhé podpořila svá tvrzení o uskutečněných plněních, na něž se vztahuje režim přenesené daňové povinnosti. Za zdaňovací období červen 2016 neprokázala rozsah vyúčtovaného plnění ani skutečnosti prokazující zhotovení vyúčtovaných prací vlastními zaměstnanci nebo prostřednictvím externích dodavatelů (tedy neprokázala existenci předmětných plnění). Stejně tak tomu bylo i v případě zdaňovacího období červenec 2016. V případě zdaňovacího období srpen 2016 pak stěžovatelka na podporu údajů uvedených v řádném daňovém tvrzení nepředložila správci daně vůbec žádný důkazní prostředek. Žalovaný proto konstatoval, že stěžovatelka na podporu svého tvrzení o uskutečněných zdanitelných plněních podle § 2 odst. 1 ZDPH, u nichž vznikla povinnost uplatnit režim přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92a ZDPH, nepředložila správci daně takové důkazní prostředky (resp. za zdaňovací období srpen 2016 nepředložila žádné), jimiž by odstranila jeho pochybnosti a prokázala správnost a úplnost údajů uvedených v řádných daňových tvrzeních za předmětná zdaňovací období, a to na řádku č. 25 těchto tvrzení. Stejně tak stěžovatelka neprokázala správnost údajů uvedených na řádku č. 10 řádného daňového tvrzení za zdaňovací období červenec 2016 a srpen 2016, tedy že přijala plnění, u něhož jí ve smyslu § 92a ZDPH vznikla povinnost přiznat daň na výstupu a v příčinné souvislosti s tím i nárok na odpočet daně (§ 72 odst. 3 ZDPH) deklarovaný na řádku č. 43 uvedených daňových tvrzení. Stěžovatelka tak neunesla důkazní břemeno, jež na ní spočívá dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu.

[5] Pokud jde o odpočty z plnění, která stěžovatelka přijala od dodavatelů HOLOUBEK PROTECT, a.s., DIČ: CZ64361314, dále Ing. Barbara Filípek, DIČ: CZ6662111236 (zdaňovací období červen 2016), Pavel Palme, DIČ: CZ6908023760, a Vorago, s.r.o., DIČ: CZ28853997 (zdaňovací období červenec 2016), uvedl k nim žalovaný, že stěžovatelka neprokázala oprávněnost jejich uplatnění, neboť neodstranila pochybnosti správce daně a nepředložila důkazní prostředky, kterými by prokázala, zda a jak použila přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet DPH. V případě zdaňovacího období srpen 2016

pokračování

stěžovatelka ostatně vůbec neprokázala přijetí zdanitelných plnění ani tvrzení, že je přijala od plátce DPH, když nikterak nereagovala na výzvu správce daně k odstranění pochybností.

[6] Krajský soud shledal stěžovatelčinu žalobu nedůvodnou. V odůvodnění napadeného rozsudku se úvodem kriticky vyjádřil ke kvalitě stěžovatelčiny žaloby. Následně se neztotožnil s žalobní námitkou, podle které měl správce daně zvolit špatný procesní postup pro kontrolu stěžovatelčiných daňových povinností, tj. neměl postupovat podle § 89 a § 90 daňového řádu, nýbrž měl zahájit daňovou kontrolu, popř. přejít z postupu k odstranění pochybností k daňové kontrole. K tomu poznamenal, že případná okolnost, že správce daně v pravý okamžik nepřešel z institutu, jehož účel se v daném řízení postupně vyčerpal, k institutu vhodnějšímu, by podle okolností mohla představovat nezákonný zásah, vůči němuž bylo lze bránit se zásahovou žalobou, kterou ovšem stěžovatelka nepodala. Stěžovatelčin právní názor, podporující tezi, že skutková zjištění pocházející z excesivně prováděného postupu k odstranění pochybností, jsou jen a pouze z tohoto důvodu pro stanovení daně nepoužitelná, nemá podklad v daňovém řádu ani v judikatuře správních soudů. Stěžovatelka ostatně v žalobě náležitě nespecifikovala, proč mělo nevyužití institutu daňové kontroly ze strany správce daně mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. I přesto krajský soud poznamenal, že k zahájení daňové kontroly nebyl v dané věci důvod. Krajský soud stěžovatelce nepřisvědčil ani v tom, že by správcem daně realizované postupy k odstranění pochybností byly ve své podstatě „zastřenými“ daňovými kontrolami. Jednotlivé výzvy k odstranění pochybností obsahovaly dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti prvostupňového správce daně, a jejich vydání tudíž nebylo výrazem libovůle správce daně. Krajský soud poznamenal, že stěžovatelka ostatně žádné konkrétní námitky přímo proti jednotlivým výzvám k odstranění pochybností v žalobě neuplatnila. Za mylné pak krajský soud označil stěžovatelkou vyjádřené přesvědčení, že daňový doklad nemusí obsahovat dostatečně konkrétní údaj o rozsahu a předmětu plnění a že nemusí prokazovat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno. Obdobně mylným shledal názor, že stěžovatelka nemusí prokazovat, zda a jak použila přijatá zdanitelná plnění v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet DPH. Poté, co správce daně řádnými a zákonnými výzvami k odstranění pochybností sdělil relevantní pochybnosti o správnosti stěžovatelkou tvrzených daňových povinností, přešlo důkazní břemeno na stěžovatelku, která je však neunesla, když vyjma daňových dokladů, evidencí a smluv, tedy „důkazů formy“, nepředložila a ani neoznačila důkazy prokazující, že sporná plnění fakticky přijala v konkrétním období a rozsahu a že právě tato plnění souvisí s následným uskutečňováním její ekonomické činnosti. Ve vztahu ke stěžovatelčinu návrhu na podání předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie krajský soud uvedl, že není povinen se jím zabývat, neboť sám není soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva. Nadto stěžovatelka v žalobě nespecifikovala ustanovení evropského práva, jehož výklad by byl nejasný.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s. V nejobecnější rovině tedy spatřuje důvodnost kasační stížnosti v tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Současně shledává existenci vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit (za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost). V neposlední řadě podala stěžovatelka kasační stížnost z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající

v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů napadeného rozsudku, popřípadě v jiné vadě řízení před krajským soudem, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nakonec opírá stěžovatelka důvodnost kasační stížnosti také o tvrzenou „nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení“.

[8] Podle stěžovatelčina názoru posoudil krajský soud nesprávně otázku legalnosti zahájení postupu k odstranění pochybností žalovaným (správně správcem daně – pozn. NSS). Stěžovatelka v tomto ohledu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 127/2016 – 29, konkrétně na bod 11 tohoto rozsudku, podle kterého „[p]ostup k odstranění pochybností je tedy procesním nástrojem, který opravňuje správce daně užít jej jen tehdy, má-li konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených; pak vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.“ Dále stěžovatelka k podmínkám, při jejichž splnění je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k odstranění pochybností, citovala z usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, s tím, že „[e]xistence pochybnosti správce daně o zákonem předepsaných skutečnostech je tedy nutnou podmínkou pro zahájení vytykácího řízení. V materiálním právním státě, v němž je vyloučena libovůle orgánů veřejné moci, musí být existence pochybnosti opřena o skutkové důvody, tj. o důvody objektivně existující a nespočívající toliko v úsudku a vůli příslušných pracovníků správce daně. Jen tak - tedy ověřením existence a povahy těchto skutkových důvodů - je možno zaručit přezkoumatelnost toho, zda příslušný správce daně skutečně pochybnost o tvrzeních daňového subjektu měl, anebo zda ji neměl a požadoval na daňovém subjektu vysvětlení a prokazování jím tvrzených skutečností toliko na základě zákonem nedovoleného náhodného výběru či dokonce na základě z libovůle vycházejícího či jinak mimo zákonná kritéria se pohybujiícího úsudku pracovníka správce daně.“ K tomu stěžovatelka dodává, že zmíněné „skutkové důvody“ nebyly v předmětných výzvách správce daně k odstranění pochybností uvedeny.

[9] S odkazem na § 89 daňového řádu pak stěžovatelka namítá, že má-li správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti či úplnosti podaného daňového přiznání, sdělí je daňovému subjektu a vyzve jej k doplnění, vysvětlení či opravě údajů uvedených v daňovém přiznání. K tomu cituje (byť nepřiznaně) z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 – 54, a sice bod 17 odůvodnění uvedeného rozsudku, podle kterého „Soudní dvůr Evropské unie stanovil okolnosti, za kterých členský stát může odmítnout, resp. pozdržet vrácení nadměrného odpočtu [viz rozsudek ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenbeide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* a *Sanders BVBA (C-47/96)*]. Soudní dvůr uznal, že stanovení procesních pravidel pro vrácení nadměrného odpočtu spadá do kompetence členských států. Stanovil však určité hranice pro tvorbu a uplatňování těchto pravidel. Stanovení procesních pravidel je omezeno principem proporcionality, v úvahu je třeba brát i princip efektivnosti. Princip proporcionality bude narušen vždy, kdy nadměrný odpočet bude zadržén automaticky, tj. bude-li automaticky předpokládáno, že jeho zadržéní je naléhavé, aniž by měl plátce daně možnost dokázat v soudním řízení opak, případně navrhnout jiný způsob záruky. Pokud bude plátce daně úspěšný v dalším sporu s daňovou správou a nadměrný odpočet mu bude vrácen, za počáteční datum pro výpočet úroku bude třeba považovat den, ke kterému by odpočet byl vrácen za běžných okolností.“

[10] Stěžovatelka dále odkazuje na body 45, 46 a 52 stanoviska generálního advokáta N. Fennelly ze dne 20. 3. 1997 ve spojených věcech *Garage Molenbeide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development (C-401/95)* a *Sanders BVBA (C-47/96)*, s tím, že procesní opatření jsou podle jejího názoru schopna ovlivnit povinnost daňové správy neprodleně vrátit nadměrný odpočet, a proto, aby bylo dosaženo cíle komunitární právní úpravy (tj. v daném případě ustanovení o vracení odpočtu), musí být zohledněn princip

pokračování

proporcionality. To podle stěžovatelky znamená, že pravomoc členského státu při stanovení procesních podmínek není absolutní, nýbrž je limitována zásadou proporcionality. Podle předmětného stanoviska generálního advokáta je třeba vzít v úvahu i princip efektivity, aby bylo zajištěno, že se nároky jednotlivce nestanou nevymahatelnými. Princip proporcionality bude narušen vždy, pokud bude nadměrný odpočet zadržen automaticky, tj. bude-li automaticky předpokládáno, že jeho zadržení je naléhavé, aniž by měl plátce možnost dokázat v soudním řízení, že tomu tak není, případně navrhnout jiný způsob záruky. Možnost pozdržení vrácení odpočtu může členský stát ustanovit. Podle generálního advokáta však k němu nesmí docházet automaticky vždy, když má správce daně konkrétní či nekonkrétní pochybnosti, ale pouze tehdy, má-li důvodné podezření z podvodu nebo krácení daně. I tehdy však musí být plátcí dostupná účinná soudní ochrana, což znamená možnost se v kterémkoli stadiu řízení dovolávat (částečného) zrušení takového opatření (bez ohledu na skutečnost, že není dosud rozhodnuto ve věci samé, tj. že není „vyměřeno“) nebo jeho zmírnění případnou výměnou záruky. Stěžovatelka se domnívá, že vzhledem k přímému účinku směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „Šestá směrnice“) se měl žalovaný řídit přímo touto směrnicí a rozhodnout tak v souladu s komunitárním právem a ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora. Napadený rozsudek považuje stěžovatelka vzhledem k výše uvedenému za rozporný s komunitárním právem.

[11] Pochybení krajského soudu spatřuje stěžovatelka rovněž v tom, že ačkoli v žalobě navrhla, aby se krajský soud v případě shledání nedůvodnosti uplatněné žalobní argumentace obrátil s předběžnou otázkou na Soudní dvůr Evropské unie, krajský soud se s tímto návrhem nikterak nevypořádal.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve vyslovil své ztotožnění s právním názorem a posouzením obsaženým v napadeném rozsudku, přičemž podpůrně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného správního rozhodnutí, stejně jako na své vyjádření k žalobě. Napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný, přičemž podotýká, že samotná skutečnost, že se krajský soud neztotožnil s žalobní argumentací, ještě nezapříčiňuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Setrval na názoru, že v daném případě bylo prověřování stěžovatelčiny daňové povinnosti pomocí postupu k odstranění pochybností zcela namístě (v čemž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, č. j. 1 Afs 107/2014 – 31). Připomíná, že provedení daňové kontroly je vhodné zejména v situaci, kdy správce daně nemá dostatečně konkrétní pochybnosti o správnosti tvrzené daňové povinnosti, a je tudíž třeba rozsáhlejšího prověřování uplatněných daňových tvrzení; taková situace však v nyní posuzované věci nenastala. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka po seznámení s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností fakticky nevyužila svého práva podat návrh na pokračování v dokazování současně s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků (navrhla totiž pouze provedení těch důkazních prostředků, které již měl správce daně v důsledku uplatnění postupu k odstranění pochybností k dispozici), neshledal správce daně důvod k pokračování v dokazování, resp. k zahájení daňové kontroly. Pokud jde o stěžovatelčinu kasační námitku, podle níž se krajský soud opomněl zabývat jejím návrhem na podání předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie, považuje ji žalovaný za nedůvodnou, neboť k tomuto návrhu se krajský soud vyjádřil v bodu 22 odůvodnění napadeného rozsudku. Žalovaný se tudíž domnívá, že kasační stížnost je nedůvodná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[14] Kasační stížnost je nedůvodná.

[15] Nejvyšší správní soud podotýká, že není vázán formálním označením kasačních důvodů v kasační stížnosti, nýbrž je oprávněn (a povinen) podřadit přípustně uplatněné kasační námitky pod některý z kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 s. ř. s. nezávisle na stěžovatelčině názoru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, nebo usnesení téhož soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 – 47). Ačkoli tedy v nyní posuzované věci stěžovatelka explicitně ztotožnila důvody podání kasační stížnosti s typovými případy vymezenými v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) s. ř. s., ve skutečnosti mohla uplatnit pouze námitky podřaditelné pod písmena a), b) a d) uvedeného zákonného ustanovení. Její žaloba totiž nebyla odmítnuta, přičemž ani řízení o žalobě nebylo krajským soudem zastaveno, a proto nemůže být z povahy věci naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[16] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka namítala, že se krajský soud nevypořádal s jejím eventuálním žalobním návrhem na položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské Unie, ve znění „*Je možné odmítnout nárok na uplatnění přenesené daňové povinnosti za situace a při existenci daňových dokladů, pouze na základě tvrzení správce daně, že nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by prokazovaly provedení stavebních prací, ať již vlastními zaměstnanci nebo prostřednictvím dodavatelů, tzn. existenci předmětných plnění? To vše za okolností, kdy se správce daně ani nepokusil prokázat, že se jednalo o podvodný řetězec, ve kterém se ztratila daň, a daňový subjekt o tomto měl nebo musel vědět?*“ Tuto námitku shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Krajský soud se totiž s uvedeným návrhem vypořádal v odst. 22 odůvodnění napadeného rozsudku, jak ostatně správně poznamenal žalovaný. Krajský soud zde zcela jasně a srozumitelně uvedl, že není soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout oprávněnými prostředky podle vnitrostátního práva ve smyslu čl. 267 odst. 3 Smlouvy o fungování Evropské unie (a u kterého by tedy při splnění dalších podmínek bylo lze uvažovat o povinnosti obrátit se s předběžnou otázkou na Soudní dvůr Evropské unie), přičemž současně stěžovatelčině návrhu vytkl nedostatečnou konkrétnost a konstatoval, že spojitost neuznání nároku na odpočet DPH s neprokázáním fakticity plnění není v soudní praxi nikterak zpochybňována.

[17] Nad rámec uplatněné námitky nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud dodává, že ani ve zbytku neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku reagoval na všechny uplatněné žalobní body, a to adekvátním a srozumitelným způsobem, ze kterého lze seznat jeho právní názor na předestřené otázky.

[18] Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatelka schopna odůvodnit jí uplatněné námitky. V nynější věci však kasační stížnost sestává v podstatě z kompilace dílčích citací judikatury či jiných právních textů, aniž by tyto byly náležitě propojeny s reáliemi skutkového a právního základu rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku. Ve svém důsledku to znamená, že pokud by to měl být nyní Nejvyšší správní soud, kdo by stěžovatelkou citované pasáže právních textů provázal a konfrontoval s odůvodněním napadeného rozsudku (potažmo s odůvodněním rozhodnutí žalovaného), zcela nepřipustně by tím vstoupil do pozice stěžovatelčina zástupce, a vybočil by tak z mezí procesní role nezaujatého a nestranného arbitra právního sporu.

[19] V rovnováze s výše vytknutou měrou obecnosti a neurčitosti uplatněné kasační argumentace Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení důvodnosti kasační stížnosti co do správnosti posouzení sporovaných právních otázek krajským soudem v předcházejícím řízení.

pokračování

[20] Stěžovatelka spojila své citace z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1 Afs 127/2016 – 29, a z usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, toliko s prostým tvrzením, že správce daně v předmětných výzvách k odstranění pochybností neuvedl skutkové důvody, na nichž se měly jeho pochybnosti zakládat. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že stěžovatelkou citované rozsudky se k předmětnému tvrzení samozřejmě nemůžou nikterak vztahovat, neboť z povahy věci ani nemohly reflektovat rozhodnutí žalovaného, jež bylo předmětem přezkumu ze strany krajského soudu v této věci, ani napadený rozsudek krajského soudu, jenž je předmětem nynějšího řízení o kasační stížnosti. Samotné stěžovatelčino tvrzení o absenci vylíčení skutkových důvodů pochybností správce daně lze nicméně snadno posoudit. To přitom udělal již krajský soud, jenž následně v odst. 11 odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že „[j]ednotlivé výzvy obsahovaly dostatečně konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti prvostupňového správce daně. Vydání výzev tak nebylo výrazem libonůle prvostupňového správce daně, ale mělo své opodstatnění v konkrétních skutkových okolnostech. Ostatně žalobkyně žádné konkrétní námitky proti jednotlivým výzvám v žalobě neuplatnila.“ V zásadě tutéž výtku lze uplatnit i vůči stěžovatelčině kasační námitce, která spočívá v blíže nikterak nerozvedené negaci citovaného závěru krajského soudu. Nejvyšší správní soud považuje za dostačující zmínit, že pochybnosti správce daně jsou v jednotlivých výzvách vyjádřeny s nezbytnou určitostí, a to i včetně skutkových okolností, z nichž pochybnosti správce daně vyvstaly. Obsah výzev k odstranění pochybností, včetně stručného vylíčení skutkových okolností, v nichž měly pochybnosti správce daně spočívat, pak zrekapituloval i žalovaný na str. 10 a 11 odůvodnění svého rozhodnutí.

[21] Ze stěžovatelčiny nepřímé citace ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu není zřejmé, v čem je spatřováno nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, resp. nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Zmíněné zákonné ustanovení má samozřejmě normativní povahu, tedy stanoví „to, co býti má“; nadto však musí kasační námitka, má-li mít alespoň nějakou naději na úspěch, doplňovat normativní větu o konkretizované tvrzení spočívající v porušení stanoveného normativního příkazu. Této nezbytné kvality nicméně stěžovatelčina kasační stížnost nedosahuje. Nejvyšší správní soud se proto musí omezit na konstatování, že stěžovatelka neozřejmila, v čem má spočívat spor o výklad § 89 odst. 1 daňového řádu, ani eventuálně neuvedla, čím se žalovaný (resp. správce daně) předmětné normě v této konkrétní věci zpronevěřil. Stěžovatelkou citovaný výňatek z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 – 54, reprodukuje závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) a Sanders BVBA (C-47/96), avšak týká se především zadržení nadměrného odpočtu a jeho úrokových souvislostí, nikoli procesní problematiky důkazního břemene v daňovém řízení či s tímto tématem bytostně provázaného institutu postupu k odstranění pochybností dle § 89 a násl. daňového řádu. Ani zde tudíž Nejvyššímu správnímu soudu není srozumitelné, čeho chce stěžovatelka předmětnou citací dosíci. Prakticky totéž pak lze uvést i ke stěžovatelkou citovaným bodům 45, 46 a 52 stanoviska generálního advokáta N. Fennelly ze dne 20. 3. 1997 ve spojených věcech Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development (C-401/95) a Sanders BVBA (C-47/96). Již vůbec není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, kterého ustanovení Šesté směrnice se stěžovatelka vůči napadenému rozsudku a rozhodnutí žalovaného dovolává (nehledě navíc k tomu, že Šestá směrnice byla s účinností ke dni 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty).

IV. Závěr a náklad řízení

[22] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou. S ohledem na § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. proto nezbylo, než ji zamítnout.

[23] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud za podmínek § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému na druhou stranu nevznikly v řízení náklady, jež by přesahovaly běžný rámec jeho úřední činnosti, a jejichž náhradu by mu tedy bylo třeba přiznat (srov. zejm. bod 29 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

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

V Brně dne 11. listopadu 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu