

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. L. N.**, zastoupeného JUDr. Ing. Jiřím Malantou, advokátem se sídlem Wurmova 16, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2001, č. j. 7644/2000/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2004, č. j. 29 Ca 188/2004-18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále i „stěžovatel“) podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Tímto rozhodnutím krajský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí ze dne 30. 5. 2001, kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Kroměříži (dále jen „finanční úřad“). Předmětným platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 1996 ve výši 677 600 Kč.

Žalobce se žalobou podanou krajskému soudu domáhal přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného dle části třetí zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V textu žaloby velmi stručně a obecně namítal porušení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) žalovaným, a to jeho § 2 odst. 1, neboť ten mu neumožnil, v rozporu s § 16 daňového řádu, klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření. Tento nedostatek se žalovaný pokusil odstranit, ale při rozhodování použil jako důkaz i ty výpovědi, které se uskutečnily bez vědomí stěžovatele. Stěžovatel dále uvedl, že prokázal v souladu s § 19 odst. 2 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), uskutečnění zdanitelného plnění i jeho použití pro podnikání, navrhl zrušení napadeného i jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Krajský soud vyslovil rozsudkem ze dne 10. 12. 2003 nicotnost napadeného rozhodnutí, proti čemuž podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud se se závěrem krajského soudu neztotožnil a shledal kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a zavázal jej, aby se žalobou zabýval věcně.

Po vrácení věci krajský soud provedl jednání, při kterém stěžovatel namítl, že ve věci správce daně vyslechl osoby, které s obchodním případem neměly nic společného, naopak výpovědi zainteresovaných osob nebyly uskutečněny. Dále stěžovatel poukázal na úpravu smlouvy o zprostředkování dle obchodního zákoníku, dle které vzniká nárok na provizi pouhým umožněním smlouvu uzavřít. Stěžovatel uvedl, že kromě porušení zákona, která uvedl v žalobě, žalovaný porušil rovněž ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť měl provést příslušná zjištění co nejúplněji.

Krajský soud následně rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl, že žalovaný okruh důkazních prostředků, které měl k dispozici, jakož i úvahy, v rámci nichž hodnotil provedené důkazy v odůvodnění napadeného rozhodnutí jasně uvedl. Z obsahu správních spisů zkonstatoval, že žalobce byl předem informován o výslechu svědků a měl tak možnost klást těmto svědkům otázky. Jedná se o výslechy svědků ing. H., ing. T. a ing. Š. Úvahy žalovaného, které se týkaly hodnocení jednotlivých důkazů, vztahujících se k žalobcovu prokázání nároku na odpočet daně jsou v napadeném rozhodnutí vylíčeny jednoznačně a srozumitelně. Tvrzení, že by žalobce prokázal svůj nárok na odpočet daně soud odmítl, uvedl, že žádný důkaz pro takové tvrzení nesvědčí. Připustil, že v průběhu řízení před správcem daně prvého stupně došlo v roce 1998 k provedení místního šetření u společnosti V., a. s. B., s tím, že zástupci společnosti Ing. H. bylo uloženo vypracovat písemné stanovisko k dotazům správce daně, což učinil dopisem ze dne 22. 12. 1998 a také došlo k místnímu šetření u společnosti S., a. s., závod K., o čemž byly sepsány protokoly ze dne 9. 11. 1998, které obsahují výpověď Ing. T., mechanika divize a Ing. Š., ředitele závodu K.; ve své podstatě se jedná o výpovědi svědků, o nichž nebyl žalobce dopředu informován. Takovéto důkazní prostředky však žalovaný při svém rozhodování nepoužil, neboť toto pochybení sám v rámci odvolacího řízení napravil v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu, jestliže správci daně uložil, aby provedl znovu výslech svědků a umožnil žalobci být výslechu přítomen a klást těmto svědkům otázky. Přesto, že byl žalobce k výslechům uvedených svědků prokazatelně přizván, nedostavil se a svého práva nevyužil. Bylo povinností žalobce unést důkazní břemeno ohledně svých tvrzení (o uskutečnění zdanitelných plnění, spočívajících ve zprostředkování obchodu p. M.), což se mu nepodařilo. Úvahy, na základě kterých žalovaný dospěl k závěru o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně za zmíněné zdaňovací období, jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaným řádně a srozumitelně uvedeny. Žalobcem předložená mandátní

smlouva neprokazuje, že by však k uskutečnění tohoto zdanitelného plnění (zprostředkování konkrétních obchodů p. M.) došlo.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Za spornou otázku celého řízení považoval míru účasti pana M. na zajištění obchodních příležitostí pro stěžovatele a posouzení hmotněprávního ustanovení obchodního zákoníku o mandátní smlouvě. Stěžovatel své námitky rozdělil do dvou skupin. Dle jeho mínění správci daně založili svá rozhodnutí na svědeckých výpovědích osob, které s panem M. nejednaly, osoby, které s ním byly ve styku, vyslechnuty nebyly. Další okruh námitek směřoval proti nesprávnému posouzení hmotněprávní úpravy mandátní smlouvy dle obchodního zákoníku. Zpochybnil rovněž vedení vytýkacího řízení žalovaným. V závěru kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že při posuzování oprávněnosti nároku na odpočet DPH je podstatné, zda k deklarovanému zdanitelnému plnění skutečně došlo, což v dané věci bylo splněno. Soudu vytkl, že měl svému přezkumu podrobit otázku oprávněnosti požadavků správce daně i žalovaného. Navrhl zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na obsah žaloby, kterou bylo řízení před správním soudem zahájeno, a na nemožnost uvádět nové žalobní body po lhůtě uvedené v § 72 odst. 1 s. ř. s. V žalobě nebylo namítáno, že nebyla vzata v potaz hmotněprávní otázka mandátní smlouvy, ani porušení ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu a § 43 daňového řádu. Tyto důvody jsou nepřípustné dle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem. Další důvody svého nesouhlasu se závěrem soudu stěžovatel pouze konstatoval. V žalobě nebylo namítáno, že by k deklarovanému zdanitelnému plnění došlo, pouze obecně namítl, že prokázal ve shodě s § 19 zákona o dani z přidané hodnoty svůj nárok na odpočet daně svými doklady a svědeckými výpověďmi. V dalším žalovaný podrobně popsal důvody, pro které nebyl nárok na odpočet daně žalobci uznán, shodně jako v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná.

Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se stěžovatel domáhá zrušení soudního rozhodnutí; kasační stížnost je přípustná proti každému takovému rozhodnutí, není-li dále stanoveno jinak (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost musí proto směřovat proti důvodům, které uvedl krajský soud k jednotlivým žalobním bodům uplatněným žalobcem dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Řízení o žalobě je ovládáno zásadou koncentrační a dispoziční, což znamená, že žalobní námitky je žalobce oprávněn uplatnit pouze ve lhůtě stanovené pro podání žaloby; rozšíření žaloby po uplynutí této lhůty již není možné. Soud je při přezkoumání napadeného rozhodnutí vázán rozsahem uplatněných žalobních bodů, není oprávněn rozhodnutí vytýkat skutečnosti (s výjimkou těch, k nimž přihlíží z úřední povinnosti), kterými se žalobce necítil být zkrácen na svých právech a neuvedl je v zákonem stanovené lhůtě ve formě žalobního bodu (§ 71 odst. 1 písm. d), § 72 odst. 1, § 75 odst. 2 s. ř. s.). Vzhledem k uvedeným zásadám řízení o žalobě je logické, že řízení o kasační stížnosti je nepřípustné opřít o důvody, které nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, ač to bylo možné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel v žalobě ze dne 8. 8. 2001 napadl pouze vady řízení způsobené neumožněním stěžovateli klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření

a použití těchto důkazů pořízených v rozporu se zákonem následně při rozhodování. Uvedl, že svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázal svými doklady a svědeckými výpověďmi. Pouze takto vymezeným rozsahem byl krajský soud oprávněn napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumat a to proto, že je při přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného vázán dispoziční zásadou. Z dispozic žalobce (z důvodů uvedených v žalobě), tak jednoznačně plyne, že brojil obecně pouze proti vedení daňového řízení a tvrzení o prokázání nároku neopřel o žádné skutkové návrhy. Těmito obecnými žalobními body tak žalobce vytýčil rozsah soudního přezkoumání a v těchto mezích také soud napadené rozhodnutí přezkoumal a odůvodnil. Nelze proto v kasační stížnosti soudu takový postup vytýkat, jestliže svým návrhem žalobce pouze takový prostor pro přezkoumání napadeného rozhodnutí umožnil.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že správci daně pochybili při získání a výběru důkazů a zvolili pouze ty s nízkou vypovídací hodnotou, vytýkací řízení zahájené žalovaným nebylo vedeno v souladu se zákonem a dále nesprávně byla hodnocena hmotněprávní úprava mandátní smlouvy dle obchodního zákoníku; tyto skutečnosti však neuplatnil v žalobě, ale až při jednání soudu dne 14. 12. 2004.

Jak správně poukázal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, k tomuto rozšíření žaloby o další žalobní body došlo po uplynutí lhůty uvedené v § 71 odst. 2, § 72 odst. 1 s. ř. s. Napadené rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 13. 6. 2001, (tehdy ještě za účinnosti o. s. ř., ve znění účinném do 31. 12. 2002) a dvouměsíční lhůta podle § 250b o. s. ř. pro podání žaloby či pro její případné rozšíření o dosud neuplatněné žalobní body uplynula dne 13. 8. 2001, tedy více než tři roky před rozšířením žaloby při jednání 14. 12. 2004. Na tuto skutečnost nemá žádný vliv zrušení původního rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Po zrušení rozhodnutí krajského soudu v řízení o kasační stížnosti dle § 110 odst. 1 s. ř. s. je věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení, což znamená, že projednání věci je vráceno do stadia před vynesením rozhodnutí. Zrušení rozhodnutí krajského soudu však nemá automaticky vliv na platnost úkonů učiněných účastníky řízení o žalobě před vynesením rozhodnutí. Pokud se důvod zrušení rozhodnutí netýkal výslovně možnosti uplatnění žalobních bodů (např. v souvislosti s nesprávným rozhodnutím o ustanovení zástupce, atd.), nelze zrušení rozhodnutí o žalobě považovat za možnost uplatnit v řízení další skutečnosti po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro rozšíření žaloby. Skutečnosti uplatněné stěžovatelem při jednání dne 14. 12. 2004 proto nelze považovat za žalobní body, na jejichž základě by krajský soud mohl napadené rozhodnutí přezkoumat, rozsah přezkumu byl určen pouze žalobou ze dne 8. 8. 2001.

Dostatečně konkretizovanou námitkou, jež splňuje kriteria stanovená v § 103 s. ř. s. tedy zůstalo pouze tvrzení o získání důkazů žalovaným nezákonným způsobem (žalobce neměl možnost se výslechu svědků účastnit) a dále tvrzení, že žalobce svůj nárok na odpočet daně prokázal; dle mínění žalobce, tato jeho tvrzení soud vyhodnotil nesprávně.

Předmětem sporu v daném případě byl požadavek správce daně, směřovaný k žalobci a k jeho prokázání uskutečnění zdanitelného plnění – zprostředkování, deklarovaných na přijatých fakturách č. 960104 a 960204, vystavených Z. M. a to proto, že s prokázáním uskutečnění tohoto plnění souvisí nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, který podle § 19 zákona o DPH (ve znění tehdy účinném), prokazuje plátce daně. Šlo tedy nejen o to, zda existuje doklad o poskytnutí plnění (v daném případě o tom, zda byla faktura vystavená p. M. skutečně uhrazena), ale především o to, zda ke zdanitelnému plnění reálně

došlo. Zda tedy pan M. skutečně dané obchodní zakázky (investiční výstavba ve společnosti S., a. s.) zprostředkoval.

Přestože důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, stran prokázání uskutečnění zprostředkování spočívalo na žalobci, ten však žádné důkazy, krom přijatých faktur, nepředložil. Správce daně provedl místní šetření, provedl i výslechy svědků Ing. Š. – ředitele závodu K., který uvedl, že smlouvy na provedení zakázek byly sepsány přímo s firmou Ing. N., žádný zprostředkovatel u těchto akcí nebyl, zadávání zakázek na investiční akce bylo provedeno na základě výběrového řízení. Ing. N. byl vybrán proto, že již dříve pro firmu S. pracoval a osvědčil se. Ing. T., mechanik divize – S., závod K. do protokolu správci daně při místním šetření dne 9. 11. 1998 uvedl, že proběhlo výběrové řízení, uvedl, že za pana Ing. N. jednalo více osob, mezi nimi i pan M., ten však začal dojíždět do závodu až pro podklady na akci. Firma N. zakázku získala proto, že byla známa jako spolehlivá již z dřívějších akcí. V rámci dožádání zaslal správci daně písemné vyjádření Ing. H., ředitel V., a. s. B., který uvedl, že ve společnosti, kterou řídí, není pan M. znám, nebyly nalezeny ani listiny, které by svědčily o působení p. M.

Je skutečností, že důkazy (výslech svědků), bez možnosti žalobce účastnit se výslechů a klást svědkům otázky, jsou důkazy pořízené v rozporu se zákonem a proto nemohou být při konečném hodnocení důkazů použity. V rámci odvolacího řízení však žalovaný toto pochybení napravil, žalobce byl k opakovanému výslechu svědků přizván, o možnosti klást svědkům otázky byl poučen, přesto se však dostavili pouze přizvaní shora uvedení svědci, kteří své dřívější výpovědi potvrdili. Žalobce se přes řádné doručení pozvání k opakovaným výslechům svědků nedostavil, svoji neúčast ani neomluvil a proto je jeho námitka o znemožnění jeho účasti na výslechu svědků nedůvodná. Je to totiž především daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat svá tvrzení (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a je tedy na něm, aby svým aktivním přístupem umožnil správné stanovení daňové povinnosti. Bylo povinností žalobce unést důkazní břemeno ohledně svých tvrzení (o uskutečnění a přijetí zdanitelných plnění, spočívajících ve zprostředkování obchodu p. M.), což se mu nepodařilo. Úvahy, na základě kterých žalovaný dospěl k závěru o tom, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně za zmíněné zdaňovací období, jsou v odůvodnění napadeného rozhodnutí, dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu řádně, logicky a srozumitelně uvedeny.

K obsahově velmi úsporné žalobě krajský soud přezkoumatelným způsobem shora uvedené zásady žalobci vyložil, s žalobními body se vypořádal; Nejvyšší správní soud se s důvody krajským soudem v rozsudku uvedenými ztotožnil.

K důvodům v celém rozsahu nově uvedeným v kasační stížnosti, týkajícím se nesprávně vedeného vytýkacího řízení, k tvrzení, že k deklarovanému zdanitelnému plnění došlo, jakož i k upozornění na sdělení pana J. z roku 2000, nemůže již Nejvyšší správní soud přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), neboť se jedná o námitky nové, vznesené poprvé až v kasační stížnosti.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému správnímu orgánu,

kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti náleželo, náklady řízení nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu