



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 23. 7. 2001, č. j. 6481/2000/FR/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2004, č. j. 29 Ca 190/2004-16,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2004, č. j. 29 Ca 190/2004-16, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

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 žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2001, o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I (dále jen „finanční úřad“). Předmětným platebním výměrem byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 1997 ve výši 499 576 Kč.

Žalobce se žalobou podanou krajskému soudu domáhal přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného. 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 § 2 odst. 1 a odst. 9, neboť ten nedbal jeho zákonem chráněných zájmů a důkazy žalobcem předložené ve shodě s § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, označil za pouhá tvrzení.

Žalobce totiž prokázal svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty jednak svými doklady i svědeckými výpověďmi a 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. Vyslovil právní závěr, že rozhodnutí finančního úřadu a žalovaného nejsou nicotná a zavázal krajský soud, aby se v novém řízení podanou žalobou zabýval věcně.

Po vrácení věci krajský soud provedl jednání, při kterém žalobce doplnil žalobu o tvrzení, že nemělo být použito ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu. Kdyby totiž správce daně prověřoval, zda skutečně ke zdanitelnému plnění došlo, zjistil by, že tomu tak bylo, tento závěr by rovněž potvrdila společnost M. B., s. r. o. Žalobce rovněž prokázal, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Že je pan J. plátcem daně z přidané hodnoty měl správce daně ověřit z registru na internetu.

Krajský soud následně rozsudkem žalobu stěžovatele zamítl. V odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že obecná výtka žalobce (uvedením porušení § 2 odst. 9 daňového řádu), týkající se spolupráce daňového subjektu se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně neobsahuje žádné skutkové tvrzení. Tvrzení žalobce, že prokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neodpovídá žádným návrhům žalobce v průběhu daňového řízení na provedení svědeckých výpovědí či jiným důkazním návrhům. K žalobcově námitce, že svůj nárok na odpočet daně prokázal, soud odkázal na znění § 19 zákona o dani z přidané hodnoty a uvedl, že pro uznání nároku na odpočet daně nepostačuje předložení daňového dokladu, musí být splněny i další podmínky, daňový doklad musí být totiž vystaven na základě uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem, musí obsahovat předepsané náležitosti a přijaté zdanitelné plnění musí být použito k dosažení obrátu za zdanitelná plnění. Žalobce však předložil v průběhu daňového řízení pouze účetní doklady a prohlášení O. P., tyto však nebyly osvědčeny jako důkaz k prokázání žalobcova tvrzení. Uzavřel, že napadené rozhodnutí obsahuje v dostatečné míře jak skutkové tak i právní závěry, na nichž je založeno, žalovaný řádně veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky zhodnotil. Soud je shledal souladným se zákonem a na zde uvedené úvahy odkázal.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podrobně popsal průběh celého správního řízení, a zopakoval, že splnil veškeré zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně za příslušné zdaňovací období a popsal svoji obchodní transakci se společností M. B., s. r. o. O provedení dodávek svědčí i písemné prohlášení pana O. P., který potvrdil, že firmou M. M. J. O. byly v listopadu 1997 provedeny nátěry výrobních hal. V průběhu odvolacího řízení byl vyzván dle § 43 daňového řádu k prokázání faktického uskutečnění plnění plátcem, veškeré požadované skutečnosti prokázal. Zpochybnil současně i průběh vedení vytýkácího řízení dle § 43 daňového řádu. Správce daně totiž požadoval po žalobci splnění více povinností, než je mu uloženo zákonem. Jednalo se o šikanozní jednání ze strany správce daně. V závěru obecně uvedl, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení. Sám soud měl dospět k závěru, že řízení před správním orgánem bylo zatíženo takovými vadami, pro které měl soud napadené rozhodnutí zrušit. Z uvedených důvodů navrhl napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na obsah žaloby, a na nemožnost uvádět nové žalobní body po lhůtě uvedené v § 72 odst. 1 s. ř. s. V žalobě nebylo namítáno, žádné pochybení, týkající se prokazování zdanitelného plnění. Až při soudním jednání dne 14. 12. 2004 poukazoval žalobce na nesprávné vedení důkazního řízení. 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 důvodná.

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. 10. 2001 napadl vady řízení, obecně namítal porušení daňového řádu žalovaným, a to § 2 odst. 1 a odst. 9, neboť ten nedbal jeho zákonem chráněných zájmů, a důkazy žalobcem předložené ve shodě s § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, označil za pouhá tvrzení. Uvedl, že svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázal jednak svými doklady a svědeckými výpověďmi.

Soud v předcházejícím řízení je při přezkoumání napadeného rozhodnutí žalovaného vázán dispoziční zásadou. Z dispozic žalobce (z důvodů uvedených v žalobě), tak jednoznačně plyne, že žalobce brojil obecně pouze proti vedení daňového řízení a tvrzení o prokázání nároku neopřel o žádné skutkové návrhy, nicméně zpochybnil kvalitu dokazování před správcem daně. Těmito obecnými žalobními body tak žalobce vytýčil rozsah soudního přezkoumání.

V daném případě nebyl žalobci uznán nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých faktur M. 1411/97 (dodávka skladových regálů), M. 1211/97 (dodávka dřevěných beden), M. 1511/97 (dodávka beden a europalet), M. 2311/97 (provedení nátěrů provozních budov), veškeré dodávky měly být uskutečněny dodavatelem M. J.

S obecnou výtkou žalobce, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení, se Nejvyšší správní soud dílem ztotožnil.

Dokazování v daňovém řízení (§ 31 daňového řádu) je založeno na jedné straně na povinnosti tvrzení daňového subjektu a na straně druhé na povinnosti toto své tvrzení také prokázat (důkazní břemeno). Je skutečností, že z této zásady se uplatní i výjimky,

uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu, totiž, že se břemeno důkazní přeneslo na správce daně - to však pouze v případech v tomto ustanovení vyjmenovaných. Správce daně tak prokazuje doručení vlastních písemností daňovému subjektu, existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. Ani o jeden z vyjmenovaných případů se však v dané věci nejednalo.

V souzené věci žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že má nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997. Aby mu však takový nárok skutečně vznikl, pak musí mj. splnit i podmínky § 19 tehdy účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení má totiž nárok na odpočet daně plátce, pokud pořízené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby nebo převedená a využitá práva (dále jen "přijátá zdanitelná plnění") použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce má však nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně.

Předmětem důkazního břemene žalobce bylo tedy k výzvě správce daně prokázat, zda zboží či službu (zdanitelné plnění) skutečně pořídil a to od plátce, zda je použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, přičemž byl povinen svůj nárok na odpočet daně prokázat daňovým dokladem zaúčtovaným podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Jak je zřejmé ze správního spisu, k výzvě správce daně, žalobce sice předložil výše uvedené faktury, jakož i jím vydané faktury znějící na odběratele M. B., s. r. o., jakož i vlastní prohlášení, že zboží prodané společnosti M. B., s. r. o. nakoupil od dodavatele M. – M. J. Příjmovými doklady (majícími vliv na daň na výstupu) a vlastním tvrzením tak hodlal doložit uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu. To však nebylo předmětem sporu. Obsahem výzvy bylo totiž prokázání uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od pana J. Pro uznání nároku na odpočet daně nepostačuje však jen předložení daňového dokladu, ale musí být současně splněny i další podmínky, mj. to, že daňový doklad musí být vystaven na základě uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem (tedy plnění přijatého plátcem, který uplatňuje nárok), jinými slovy, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že se plnění realizovalo, opravdu uskutečnilo a že bylo plněno plátcem. To se však žalobci u plnění z faktur M. 1411/97 (dodávka skladových regálů), M. 1211/97 (dodávka dřevěných beden), M. 1511/97 (dodávka beden a europalet) nepodařilo; žalobce nejen, že požadované skutečnosti sám neprokázal, ale nenavrl ani provedení žádných konkrétních důkazů či výslech svědků, jež by mohli například potvrdit či prokázat, že zboží žalobci přivezli, že jej vykládali, přebírali či ukládali do skladu a podobně. Jak uvedeno výše, není v žádném případě povinností správce daně zjišťovat, jak ve skutečnosti dodávka předmětného zboží probíhala; podat či navrhnout takový důkaz bylo výlučně povinností žalobce. Doklady svědčící o prodeji na nich uvedeného zboží svědčí totiž pouze o tom, že žalobce prodal (v dokladu specifikované) zboží dál, tedy svědčí o uskutečnění plnění žalobce, nikoliv o jeho přijatých zdanitelných plnění, jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, jakož i soud. Jiné důkazní prostředky žalobce v daňovém řízení nepředložil, ale ani provedení dalších důkazů nenavrl.

Důkazní břemeno o uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem a použití přijatého zdanitelného plnění k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění nese plátce daně. Žalobce se nesprávně domnívá, že bylo na správci daně, aby vyhledával další důkazní prostředky, aniž by žalobce sám své tvrzení bezezbytku prokázal, nebo alespoň navrhl provedení dalších důkazů, které by mohly jeho tvrzení prokázat.

Daňové řízení není totiž založeno na zásadě vyšetřovací, jako je tomu v jiných typech správního řízení (její úprava je obsažena např. v § 50 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu), ale, jak shora uvedeno, na primární povinnosti daňového subjektu svá tvrzení prokázat. Tento závěr je podpořen i vlastní úpravou cíle daňového řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu); tím je totiž zájem státu a tedy povinnost správce daně postupovat tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

K obsahově velmi úsporné žalobě soud shora uvedené zásady žalobci vyložil, Nejvyšší správní soud se s důvody, vztahujícími se k prokázání (respektive neprokázání) shora uvedených přijatých plnění z faktur M. 1411/97 (dodávka skladových regálů), M. 1211/97 (dodávka dřevěných beden), M. 1511/97 (dodávka beden a europalet), krajským soudem v rozsudku uvedenými, ztotožnil.

Jinak je tomu však u vedení dokazování správním orgánem a jeho hodnocení důkazů, jakož i hodnocení provedeným krajským soudem ve vztahu k faktuře č. M. 2311/97 (provedení nátěrů provozních budov); tato dodávka měla být rovněž uskutečněna dodavatelem M. J.

V tomto případě žalobce prokazoval dodání služby prohlášením pana O. P., který potvrdzoval, že v rámci údržby provozního areálu M. n. H. byly provedeny nátěry výrobních hal, skladu, obrobny ... firmou M. M. J. O. a to v listopadu 1997.

Žalovaný tento důkazní prostředek sice hodnotil, uvedl však, že jej neposoudil jako důkazní prostředek, neboť se jedná o prohlášení osoby, která je zřejmě zaměstnancem žalobce a obsahuje pouze tvrzení, aniž by takovou skutečnost prokazoval.

Takto hodnocený důkaz je však zcela v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a zákazu libovůle.

Jak uvedeno shora, je na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení. V daném případě však žalobce hodlal předložením písemného prohlášení pana P. prokázat, že se plnění (nátěry hal a ostatních budov) uskutečnilo a to plněním od plátce. Je skutečností, že důkazní břemeno vázlo především na žalobci a že samo písemné prohlášení k prokázání přijetí plnění nepostačovalo. Na druhé straně však byl správce daně povinen v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo a hodnotit tak každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Podle § 31 odst. 1) a odst. 2) daňového řádu totiž dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, ten je také za jeho vedení a provádění odpovědný. Je rovněž povinen dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

V daném případě to znamená, že dozvěděl-li se správce daně z žalobcem předloženého prohlášení pana P., že v listopadu roku 1997 skutečně mělo dojít k provedení nátěrových prací dodavatelem panem J., bylo nyní na něm, aby tuto informaci blíže prověřil, aby tedy buď

přizval pana P. ke svědecké výpovědi k potvrzení takových údajů, popřípadě tento údaj prověřil jinak, avšak v žádném případě nemůže bez dalšího obstát pouhé konstatování, že vzhledem k tomu, že pan P. je zřejmě zaměstnancem žalobce, je takové sdělení pro věc bez významu. Žalovaný se tedy dopustil uvedeného pochybení při zjišťování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a z toho vyvěrajícího hodnocení důkazní situace. Stejného pochybení se však dopustil i krajský soud, který nechal bez povšimnutí v tomto směru nezákonný postup žalovaného, týkající se nedostatečného zjištění rozhodných skutečností a poté hodnocení důkazů.

K důvodům v celém rozsahu nově uvedeným v kasační stížnosti, týkajícím se nesprávně vedeného vytýkacího řízení, jakož i tvrzení, že v rámci vytýkacího řízení správce daně požadoval po žalobci splnění více povinností, než je mu uloženo zákonem, tak i k tvrzení, že by k deklarovanému zdanitelnému plnění došlo s uvedením nových skutečností, nemůže již Nejvyšší správní soud přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), neboť se jedná o námitky nové, vznesené poprvé až v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v řízení před správním orgánem byl porušen zákon v ustanovení o řízení před ním a to takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, krajský soud měl tedy pro takovou vadu řízení rozhodnutí zrušit. Jestliže tak neučinil, postupoval sám vadně, nesplnil svou přezkumnou povinnost, nesprávně posoudil právní otázku týkající se vedení dokazování, a proto k podané kasační stížnosti byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.);

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. února 2006

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu