ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové 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. 6482/2000/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2004, č. j. 29 Ca 193/2004-18,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

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 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 říjen 1997 ve výši 243 503 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 nedbal jeho zákonem chráněných zájmů, když 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, navrhl proto 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 neprovedl-li žalovaný výslech svědka ing. K., jehož provedení žalobce navrhl, nemůže být takový postup k jeho tíži. Správní orgány si měly ověřit správnost žalobcova účetnictví. 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 obecné 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 uskutečněného zdanitelného plnění jiným plátcem, musí obsahovat předepsané náležitosti a přijaté zdanitelné plnění musí být použito k dosažení obratu za zdanitelná plnění. V daném případě však bylo předmětem dokazování prokázání zdanitelného plnění spočívající v dodávce zboží od M. J., proto prohlášení pana K., že v prohlášení uvedené zboží bylo prodáno společnosti S., a. s., O., nemůže sloužit jako důkaz o tom, že zboží bylo dodáno panem J. Důkazní prostředky předložené žalobcem (vlastní prohlášení o přijetí zboží, prohlášení pana K. a neúplnost předloženého dokladu o nákupu zboží) požadované rozhodné skutečnosti neprokázaly.

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 S., a. s., O. 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 vytýkacího řízení dle § 43 daňového řádu. Zboží dodané panem J. jím bylo převzato na sklad, následně pak ho prodal svému odběrateli společnosti S., a. s., O. (o čemž svědčí prohlášení Ing. K. i skutečnost, že dodávka byla zaplacena). Požadované skutečnosti prokázal svojí účetní a skladovou evidencí. Uvedl dále, že i řízení před soudem trpělo vadami, neboť soud se omezil pouze na konstatování faktů, vycházeje pouze z rozhodnutí žalovaného bez podrobného odůvodnění. Rozhodné pro přiznání nároku na odpočet daně je totiž jen to, zda k deklarovanému zdanitelnému plnění skutečně došlo. V závěru obecně uvedl, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení. Navrhuje proto napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu 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, žádné pochybení, týkající se prokazování zdanitelného plnění. Až při soudním jednání dne 14. 12. 2004 poukazoval žalobce na nesprávné odmítnutí prohlášení ing. K., coby důkazního prostředku. 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. 10. 2001 napadl pouze vady řízení, obecně namítal porušení daňového řádu žalovaným, a to jeho § 2 odst. 1 a odst. 9, neboť ten, dle přesvědčení žalobce, nedbal jeho zákonem chráněných zájmů, neboť 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 však 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. Těmito obecnými žalobními body tak žalobce vytýčil rozsah soudního přezkoumání a v těchto mezích také soud v obecné rovině 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.

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

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 přenese 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 říjen 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 "přijatá 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.

Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty.

Předmětem důkazního břemene žalobce bylo tedy k výzvě správce daně prokázat, že zboží či službu (zdanitelné plnění) skutečně pořídil, že je pořídil od plátce a že 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 daňový doklad č. 1011, kterým hodlal doložit uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu, který je na dokladu uveden (což správce daně v řízení ani nikterak nezpochybňoval), avšak doklad neobsahoval veškeré náležitosti, které podle § 12 odst. 2 zákona o DPH obsahovat měl. Neobsahoval totiž obchodní jméno fyzické osoby, kterým ve shodě s § 9 odst. 1 obchodního zákoníku je její jméno a příjmení, může obsahovat i dodatek odlišující osobu podnikatele nebo druh podnikání. V takovém případě je plátce povinen ve shodě s § 19 odst. 2 zákona o DPH chybějící údaje na dokladu prokázat. Obsahem výzvy bylo proto prokázání uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od pana J. Pro uznání nároku na odpočet daně nepostačuje totiž jen předložení daňového dokladu (který v daném případě navíc nesplňoval zákonné požadavky), ale musí být současně splněny i další podmínky, mj. to, že daňový doklad musí být vystaven na základě uskutečněného 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.

Je sice skutečností, že žalobce předložil prohlášení pana K., bývalého ekonoma společnosti S., a. s., O. o tom, že zboží uvedené v prohlášení bylo prodáno společnosti S., a. s., O., to však v žádném případě není důkazem o tom, že plnění bylo uskutečněno plátcem daně a to panem J. Je totiž pouze důkazem o tom, že žalobce prodal zde uvedené zboží dál; tedy svědčí o uskutečněných plnění žalobce, nikoliv o jeho přijatých zdanitelných plněních, jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, jakož i soud. Jiné důkazní prostředky žalobce v daňovém řízení nepředložil, ale ani provedení dalších důkazů nenavrhl.

Důkazní břemeno o uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem a použití přijatého zdanitelného plnění k dosažení obratu 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, jež by mohly žalobcova 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 krajským soudem v rozsudku uvedenými ztotožnil a proto žalobcovu námitku, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení, jakož i tvrzení, že se nezabýval námitkami žalobce, jako nedůvodnou odmítl.

K důvodu v celém rozsahu nově uvedenému v kasační stížnosti, týkajícím se nesprávně vedeného vytýkacího řízení, nemůže již Nejvyšší správní soud přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), neboť se jedná o námitku novou, vznesenou 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 14. února 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu