

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. 6479/2000/FŘ/130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 11. 2004, č. j. 29 Ca 179/2004-27,

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“), kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2001. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce 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 únor 1998 ve výši 510 551 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, jestliže 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 svými doklady a 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 o nemožnosti správce daně aplikovat v jeho případě § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť žalobce předložil v rámci daňového řízení veškeré doklady a splnil veškeré požadavky žalovaného, které se týkaly prokázání nároku na odpočet daně za příslušné zdaňovací období. Krajský soud následně rozsudkem žalobu stěžovatele zamítl. V odůvodnění 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. Až v rámci nařízeného jednání (tedy po lhůtě pro koncentraci žalobních bodů) žalobce namítl, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného neobsahuje kontext zákonných ustanovení, kterým by byl daný proces podroben a příslušné právní závěry. Protože by se mohlo jednat o procesní vady ve smyslu § 76 odst. 1 s. ř. s., k nimž by byl nucen soud přihlédnout i bez výslovné námitky žalobce, přezkoumal v tomto rozsahu napadené rozhodnutí a uzavřel, že toto obsahuje v dostatečné míře jak skutkové tak i právní závěry, na nichž je založeno. 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. 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. 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. Navrhl 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, že by k deklarovanému zdanitelnému plnění došlo, žalobce 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. 10. 2001 napadl pouze vady řízení, obecně namítal porušení daňového řádu žalovaným, a to § 2 odst. 1 a odst. 9, neboť ten, dle přesvědčení žalobce, 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 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 únor 1998. 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 jím přijatá zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, případně k dosažení příjmů nebo výnosů za plnění, která nejsou zdanitelná, pokud tento zákon nestanoví jinak. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem daně.

Předmětem důkazního břemene žalobce bylo tedy k výzvě správce daně prokázat, zda zboží či službu skutečně pořídil, 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 faktury, jimiž dokládal uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu, který je na dokladech uveden (což správce daně v řízení ani nikterak nezpochybňoval); obsahem výzvy však bylo prokázání uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od pana J. Pro uznání nároku na odpočet daně nepostačuje totiž jen předložení daňového dokladu, 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 opravdu uskutečnilo. Důkazní břemeno o uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem a o 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 sám své tvrzení bezezbytku prokázal, nebo alespoň navrhl provedení dalších důkazů, jež 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 krajským soudem v rozsudku uvedenými ztotožnil a proto žalobcovu námitku, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se vad dokazování v daňovém řízení, jako nedůvodnou odmítl.

K důvodu v celém rozsahu nově uvedenému v kasační stížnosti, týkajícímu 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