



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelky **K. R., spol. s r. o.**, zastoupené JUDr. Janem Pavlokem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 1, Na Příkopě 391/7, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2007, č. j. 6 Ca 203/2005 – 74,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 8. 2. 2007, č. j. 6 Ca 203/2005 – 74, zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 5. 2005, č. j. FR-12160/13/04, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 6. 10. 2004, č. j. 358171/04/005515/6577, kterým byla stěžovatelce za zdaňovací období duben 2004 stanovena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) – nadměrný odpočet ve výši 1 028 279 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že dospěl k závěru, že stěžovatelce nevznikl nárok na odpočet DPH u deklarovaného přijatého zdanitelného plnění od společnosti A., spol. s r. o. (dále jen „dodavatel“) za nákup cukru, protože v průběhu vytýkacího řízení ani v odvolacím řízení neprokázala, že by skutečně přijala od tohoto dodavatele zboží v rozsahu a množství uvedeném na faktuře č. 400010. Neshledal odůvodněnými námitky stěžovatelky, v nichž poukazovala na vady řízení před správními orgány, jako např. na porušení ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), absenci odůvodnění platebního výměru a nedostatky poučení ve výzvě ze dne

26. 8. 2004. Neshledal rovněž ani důvod, aby při jednání provedl stěžovatelkou navrhované důkazy, protože by se nejednalo o opakování nebo doplnění dokazování prováděného správními orgány. Případné dokazování soudem by totiž nemohlo zhojit to, že stěžovatelka nereagovala na výzvu správce daně a skutečnosti uváděné v daňovém přiznání neprokázala.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že městský soud, stejně jako správní orgány, nesprávně posoudil otázku nároku na odpočet DPH, který jí vznikl v souvislosti s přijatým plněním podle faktury č. 400010, ze dne 30. 4. 2004. V daňovém řízení při ústním jednání dne 23. 8. 2004 předložila účetní doklady a účetnictví, přičemž faktura č. 400010 měla všechny formální a věcné náležitosti vyžadované zákonem pro daňový doklad podle tehdy platných předpisů. Stěžovatelka má za to, že tyto relevantní doklady prokazují oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH a správce daně se s nimi mohl seznámit. Pokud proto správce daně vyžadoval prokázat přijetí deklarovaného plnění, byl jeho požadavek ve výzvě ze dne 26. 8. 2004 nesprávný a nezákonný, neboť svou povinnost prokázat správnost faktury č. 400010 splnila stěžovatelka již při ústním jednání dne 23. 8. 2004. Správní orgány v této souvislosti navíc porušily ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost jejího účetnictví. Stěžovatelka je rovněž přesvědčena, že městský soud posoudil ryze formalisticky, bez zohlednění všech relevantních skutečností a ustanovení právních předpisů, výzvu správce daně ze dne 26. 8. 2004. Tato výzva totiž nemá náležitosti vyžadované zákonem a zejména obsahuje nedostatečné a nesprávné poučení. V průběhu vytýkacího řízení nebylo z jednání správce daně jakkoliv patrné, že změnil svůj postoj k věci a že nově považoval za neprokázané přijetí zdanitelného plnění deklarovaného fakturou č. 400010. Stěžovatelka vyslovila přesvědčení, že aby se k obsahu výzvy mohla bez jakýchkoliv možných pochybností vyjádřit, musí být tato zřejmá a konkrétní. Poukázala i na skutečnost, že její dodavatel v souvislosti s dodávkou předmětného zboží daň řádně odvedl a že tato skutečnost byla správcí daně známa. Jeho následný postup, kdy de facto vyžaduje, aby daň u tohoto zboží odvedla i ona, ve svém důsledku znamená dvojí zdanění, které je v hrubém rozporu s dobrými mravy a poškozuje její majetkové zájmy. Vyslovila pak i přesvědčení, že se městský soud dostatečně nevypořádal s jejími žalobními argumenty a nadto neprovedl jí navržené důkazní prostředky. Proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítlo důvodnost jednotlivých stížních námitek a s tím, že kasační stížnost stěžovatelky považuje za nedůvodnou, a proto navrhlo její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval vytýkaným nesprávným postupem městského soudu spočívajícím v nedostatečném vypořádání se s žalobními argumenty a neprovedením navržených důkazů, tj. důvodem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., protože pokud by dospěl k závěru, že je kasační stížnost opodstatněná již z tohoto důvodu, bylo by nadbytečným zabývat se přezkoumáním právního posouzení věci městským soudem, jakož i důvodností namítaných procesních pochybení správních orgánů.

Rozsudek městského soudu však není nepřezkoumatelný, ani není stížen jinou vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Je tomu tak proto, že správnímu soudu nepřísluší provádět dokazování v případech, kdy toto dokazování nebylo primárně provedeno již správními orgány. Soud by tak totiž nahrazoval činnost správního orgánu, která mu však nepřísluší. Podle ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. může v rámci dokazování soud důkazy zopakovat nebo doplnit. Toto ustanovení je projevem principu „plné jurisdikce“ jako atributu práva na spravedlivý proces dovozovaného judikaturou Evropského soudu pro lidská práva z obsahu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (ve Sbírce zákonů publikované pod č. 209/1992 Sb.). Soudu však nepřísluší nahrazovat správní uvážení správního orgánu, měnit je či nahrazovat vlastním. Není totiž instancí v rámci správního řízení, ale právě a pouze soudem vykonávajícím přezkum zákonnosti správních rozhodnutí (srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002 - 46, publikovaný ve [Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 416/2004](#)). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že soud nemůže nahradit diskreční oprávnění správního úřadu vlastní volnou úvahou, neboť by si tím osoboval pravomoc orgánu exekutivy, která mu nenáleží. Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 618/2005, v němž vyslovil právní názor, že ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zvaží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.

Nejvyšší správní soud v dané věci dospěl k totožnému závěru jako městský soud, tedy že v případě, kdy stěžovatelka ve správním řízení zůstala nečinná pokud se jedná o prokazování rozsahu přijatého zdanitelného plnění podle dokladu č. 400010, nebylo by provádění v žalobě navržených důkazů opakováním nebo doplněním dokazování ve smyslu ustanovení § 77 s. ř. s., ale jednalo by se o nahrazování činnosti správního orgánu, která však i v kontextu uvedené judikatury správnímu soudu nepřísluší.

Nedůvodná je podle názoru Nejvyššího správního soudu obecná námitka stěžovatelky, že by se městský soud dostatečně nevypořádal s jejími žalobními námitkami. V soudním řízení správním jsou soudy při přezkoumávání napadených správních rozhodnutí vázány mezemi žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). V řízení o kasační stížnosti je pak zásada vázanosti návrhem promítnuta v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Stěžovatelka svou námitku, že se městský soud nevypořádal s její žalobní argumentací nijak nekonkretizovala, a proto Nejvyšší správní soud na základě takto formulované námitky po přezkoumání napadeného rozsudku dospěl k závěru, že městský soud reagoval na žalobní výtky stěžovatelky a jeho závěry jsou odůvodněné.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou ani námitku, že by řízení při zjišťování skutkové podstaty věci správními orgány bylo stíženo vytýkanými vadami s vlivem na zákonnost a že proto mělo být napadené rozhodnutí městským soudem zrušeno.

Ze předložených správních spisů vyplývá, že výzvou ze dne 26. 8. 2004, č. j. 324009/04/005934/5707, správce daně uložil stěžovateli povinnost prokázat jinak než fakturou č. 400010, ze dne 30. 4. 2004, skutečný rozsah a množství přijatého zdanitelného plnění deklarovaného v této faktuře. Stěžovatelka ve výzvě byla také poučena ve smyslu

ustanovení § 48 odst. 2, § 56a odst. 3, § 37 odst. 1 i § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Na tuto výzvu však stěžovatelka nereagovala a zůstala nečinná. I když výzva výslovně neobsahovala poučení, že pokud výzvě nevyhoví, nebude prokazovaný nárok uznán oprávněným, tato okolnost nemá vliv na zákonnost napadeného správního rozhodnutí a není důvodem pro jeho zrušení. Je tomu tak proto, že z výzvy zcela jednoznačně vyplývalo, jakou skutečnost požaduje správce daně prokázat, tzn., že výzva byla určitá a konkrétní. Stěžovatelka si tak měla a musela být vědoma toho, že pokud neprokáže elementární předpoklady vzniku nároku na odpočet DPH, nebude jí tento uznán. Dále pak také proto, že v této výzvě byla pro případ jejího nesplnění výslovně poučena o oprávnění správce daně stanovit daň za použití pomůcek, tedy způsobem, který je obecně pro daňové subjekty nepříznivý. Důvodná není také námitka, že se stěžovatelka nemohla účinně bránit postupu správce daně při vytykáacím řízení, tedy před stanovením daně, když tento změnil svůj postoj k věci a své rozhodnutí založil na faktickém neprokázání nároku na odpočet DPH místo neuznání nároku na odpočet DPH z důvodu, že dodavatel nebyl plátcem daně. Ze správního spisu je patrné, že stěžovatelce byla DPH stanovena platebním výměrem rozdílně od daně jí vykázané v daňovém přiznání. Podle ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Platební výměr však takovouto náležitost mít nemusí (srov. ustanovení § 46 citovaného zákona). Podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků platí, že odchyluje-li se vyměřená daň od přiznání, hlášení nebo jiného oznámení, lze žádat v odvolací lhůtě o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána nebo za řízení uznána. Lhůta do okamžiku sdělení těchto důvodů se pak nepočítá do odvolací lhůty (§ 32 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků). Podle zákona o správě daní a poplatků nemá daňový subjekt právo ve vyměřovacím řízení k projednání výsledků tohoto řízení, jak mylně dovozovala stěžovatelka. Pokud tedy za tohoto stavu stěžovatelka zůstala nečinná, jak při dokazování, tak při zjišťování důvodů, pro které se správce daně odchýlil od daně, jak byla uvedena v daňovém přiznání, nelze nepříznivé právní důsledky pro stěžovatelku z toho vyplývající přičítat pochybení správce daně v daňovém řízení, ale naopak právě nečinnosti stěžovatelky. Nejvyšší správní soud se proto i v této otázce zcela ztotožnil se závěrem městského soudu.

Nejvyšší správní soud rovněž nepovažuje za důvodnou stížní námitku o nesprávném právním posouzení věci městským soudem.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném v dubnu 2004 (dále jen „zákon o DPH“), pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zbožím z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle odst. 2 citovaného ustanovení plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné

údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. V odst. 2 citovaného ustanovení je stanoveno, že ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že důkazní břemeno týkající se prokázání oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH je na stěžovatelce jako plátcí daně, který jej uplatňuje. Lze konstatovat, že obecně má daňový subjekt nárok na odpočet DPH pokud jej prokáže, např. k výzvě podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, zaúčtovaným daňovým dokladem, jak výslovně předpokládá ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH. Existence řádně zaúčtovaného daňového dokladu a jeho předložení správci daně však samo o sobě ještě neznamená, že nárok na odpočet DPH je oprávněný. Vzniknou-li totiž správci daně pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaného přijatého zdanitelného plnění, je oprávněn požadovat prokázání předpokladů vzniku nároku na odpočet DPH, jenž jsou uvedeny v ustanovení § 19 odst. 1 citovaného zákona, resp. prokázání faktického uskutečnění deklarovaného plnění. Tak tomu bylo i v tomto případě. Správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání skutečného rozsahu a množství uvedeného plnění podle faktury č. 400010, ze dne 30. 4. 2004, a poukaz stěžovatelky na řádně zaúčtovaný daňový doklad, předložené účetní doklady a účetnictví (při ústním jednání dne 23. 8. 2004) je nedostačující. Nárok na odpočet DPH nelze totiž uznat oprávněným, když perfektním daňovým dokladem deklarované přijaté plnění nebylo současně prokázáno po stránce faktické. Stěžovatelka, ač byla řádně ve vytykáacím řízení vyzvána k prokázání skutečného rozsahu a množství deklarovaného přijatého plnění, na výzvu správce daně vůbec nereagovala. Nelze proto dospět k jinému závěru, než k jakému dospěl také městský soud, že stěžovatelkou deklarované přijaté zdanitelné plnění nebylo prokázáno právě po faktické stránce. Stěžovatelka neprokázala rozsah přijatého zdanitelného plnění, a tedy ani uplatněný nárok na odpočet DPH, který se k tomuto plnění vztahoval, protože daňový doklad sám o sobě není totiž dostačujícím důkazem o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že další stížní námitky o nezákonném postupu správce daně při vydání výzvy ze dne 26. 8. 2004, č. j. 324009/04/005934/5707, resp. o porušení ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, jakož i o dvojím zdanění (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) jsou nepřípustné. Je tomu tak proto, že stěžovatelka tyto námitky neuplatnila v žalobě a ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 419/2004). Nejvyšší správní soud proto nepřihlížel k namítaným vadám, které stěžovatelka uplatnila až poté, co bylo napadené rozhodnutí městského soudu vydáno.

Nejvyšší správní soud se rovněž nezabýval poukazy stěžovatelky na ústavní principy, neboť se nejednalo o námitky směřující vůči rozsudku městského soudu, ale toliko o proklamaci právních principů.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. září 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu