



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **M. J.**, zastoupeného JUDr. Milanem Švábem, advokátem se sídlem nám. Míru 48, Svitavy, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové 2, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2007, č. j. 3087/07-1300-607589 a č. j. 3088/07-1300-607589, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 4. 2008, č. j. 31 Ca 59/2007 - 32 a č. j. 31 Ca 102/2007 - 19,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 102/2008 a sp. zn. 1 Afs 103/2008 **s e s p o j u j í** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 102/2008.
- II. Kasační stížnosti **s e z a m í t a j í**.
- III. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutími ze dne 10. 4. 2007, č. j. 3087/07-1300-607589 a č. j. 3088/07-1300-607589, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 12. 10. 2006, č. j. 92219/06/273910/5280, č. j. 92220/06/273910/5280 a č. j. 92228/06/273910/5280, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2004 ve výši ve výši 3432 Kč, za

květen a červen 2004 ve výši 44 517 Kč a za 3. čtvrtletí 2004 ve výši 55 922 Kč. Žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí uvedl, že žalobce byl v průběhu daňové kontroly vyzván k předložení daňových dokladů k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně. Ty, které předložil, však nebyly úplné. Žalovaný konstatoval, že podle § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v pozdějších zdaňovacích obdobích pak podle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty bylo povinností žalobce prokázat nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Takový doklad žalobce nepředložil. Připustil, že se tak stalo z důvodů odcizení dokladů, zdůraznil však, že žalobce k dotazu správce daně neoznačil ani žádného ze subjektů, které měly zdanitelné plnění uskutečnit. Správce daně se proto nemohl o dokazování ani pokusit.

V žalobě proti rozhodnutím žalovaného žalobce namítl, že rozhodnutí žalovaného nejsou objektivní a nepřihlíží k jeho námitkám a tvrzením. Přístup daňových orgánů v něm vyvolává pocit, že je na něj nahlíženo jako na podvodníka. Zdůraznil, že odcizení dokladů bylo předáno k šetření Policii ČR, ta však dosud pachatele nezjistila. Správci daně proto nepřísluší hodnotit tvrzení o odcizení dokladů jako účelová a ničím nepodložená.

Při jednání před soudem konaném dne 17. 4. 2008 žalobce tvrdil krácení na svých právech tím, že správce daně a později žalovaný nepřihlédli k jeho námitce, že sporné daňové doklady nemohl předložit, neboť mu byly odcizeny. Prohlásil, že si skutečně nemohl vzpomenout, kdo uskutečnil zdanitelné plnění, neboť dodání zboží platil v hotovosti. Nemá proto k dispozici žádný záznam, který by mohl jako důkaz použít. Počal tvrdit, že správce daně měl vyměřit daň podle pomůcek a pokud tak nepostupoval, porušil zákon.

Krajský soud následně svými rozsudky žalobu zamítl. V jejich odůvodněních s odkazy na § 19 zákona č. 588/1992 Sb. a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, jakož i na § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), konstatoval, že v daných případech spočívala důkazní povinnost na daňovém subjektu. Nic na tom nemění ani skutečnost, že žalobci byly potřebné doklady odcizeny. Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (viz www.nssoud.cz) uvedl, že nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností je třeba posuzovat z objektivního hlediska a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou.

Ve vztahu k žalobcově námitce, podle níž mu měla být v případě nemožnosti předložit daňové doklady vyměřena daň na základě pomůcek, soud uvedl, že se jedná o rozšíření v žalobě uplatněných námitek a proto k ní při svém rozhodování nemůže přihlížet, v souladu s § 71 a § 72 odst. 1 s. ř. s. Nad rámec uvedeného pak vyslovil názor, že i kdyby se žalobce domáhal stanovení daňové povinnosti podle pomůcek již v žalobě, nebyl by s touto námitkou úspěšný, protože skutečnost, že žalobce nepředložil v kontrolovaných zdaňovacích obdobích předmětné daňové doklady, stanovení daně dokazováním nevylučuje.

Proti těmto rozsudkům podal žalobce (dále též stěžovatel) včas obsahově shodné kasační stížnosti. Namítl zkrácení na svých právech tím, že správní orgány při svém rozhodování nepřihlédly k jeho námitce, že měl být zvolen náhradní způsob stanovení

daně za použití pomůcek, jelikož nemá k dispozici všechny doklady. Protože nemohl splnit svou zákonnou povinnost a potřebné doklady předložit, nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stěžovatel je rovněž toho názoru, že stanovení daně podle pomůcek nemusel ani navrhopat, správní orgán tak měl postupovat sám „ze zákona“. Není proto rozhodné, zda takovou námitku vznesl až při ústním jednání nebo kdykoli jindy, jelikož ji ani vznášet nemusel. Stěžovatel dále namítl, že mu nemůže být k tíži skutečnost, že nebyl schopen předložit všechny doklady, když mu většina z nich byla odcizena.

Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí (jedná se o jednotlivá zdaňovací období roku 2004 daně z přidané hodnoty, přičemž společnou otázkou je ztráta účetních dokladů a obtížnost při dokazování nároku na odpočet daně zmíněných zdaňovacích období), rozhodl Nejvyšší správní soud ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s. o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou, podle níž měl správce daně přistoupit k vyměření daně podle pomůcek, a dospěl k závěru, že v rozsahu této námítky je kasační stížnost nepřipustná. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby. To vše proto, že žalobní řízení striktně spočívá na zásadě dispoziční a zásadě koncentrace řízení. Znamená to, že je pouze na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv; je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s.). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.).

Soud při přezkoumání správního rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Bylo tedy na žalobci, aby v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby vymezil, které výroky rozhodnutí a z jakých skutkových a právních důvodů mají být soudem přezkoumány. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobce podal žaloby proti oběma rozhodnutím soudu včas, dne 5. 6. 2007. Až při ústním jednání, konaném dne 17. 4. 2008, však vymezil další žalobní námitku, týkající se způsobu stanovení daně (počal tvrdit, že daň měl správce daně stanovit za užití pomůcek, nikoliv důkazů); uvedenou námitku tedy žalobce neuplatnil včas, ale hluboko po uplynutí dvouměsíční lhůty určené k podání žaloby (stanovené § 72 odst. 1 s. ř. s.).

Platí-li, jak shora již uvedeno, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil včas v řízení před soudem (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), pak za daného stavu soud konstatuje, že kasační stížnost je v části tvrzení, podle níž měl správce daně přistoupit k vyměření daně podle pomůcek, nutno odmítnout. Stěžovatelův názor, že není rozhodné, kdy takovou námitku vznesl, je mylný, směřuje totiž dvě různé záležitosti. Jedna věc je, že v případě, kdy jsou dány zákonné podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, by měl správce daně touto cestou postupovat sám ve shodě s § 31 odst. 5 daňového řádu. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je však ovládnuto odlišným algoritmem, o čemž vypovídá shora zmíněná dispoziční zásada. Z ní plyne skutečnost, že rozsah přezkoumání rozhodnutí správních orgánů záleží na žalobci a je tedy rozhodné, zda ten ve své žalobě ke krajskému soudu učinil včas otázku vyměření daně podle pomůcek předmětem přezkumu (což neučinil).

K povinnosti soudu přihlížet k vadám řízení před správním orgánem se vyslovil zdejší soud v rozsudku ze dne 24. 11. 2003, sp. zn. 2 Azs 23/2003, publikovaném ve Sb. NSS č. 272/2004: *Jestliže účastník v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nenamítá vady řízení uvedené v ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., soud přihlédne z úřední povinnosti k existenci takových vad jen za předpokladu, že jsou bez dalšího patrné ze správního spisu a zároveň se jedná o vady takového charakteru a takové míry závažnosti, že brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů.* Taková situace však v daném případě nenastala, k prolomení dispoziční zásady tak zde není žádný důvod.

Pokud tedy krajský soud pozdě uplatněnou námitku nezákonného postupu při užití způsobu stanovení daně nevzal v potaz, posoudil ji jako opožděnou, usoudil o ní správně. Ze stejného důvodu (pro absenci žalobního bodu) uzavírá i Nejvyšší správní soud, že v tomto ohledu je kasační stížnost nepřipustná.

Nejvyšší správní soud nicméně nevyjadřuje bezpodmínečný souhlas s kategorickým názorem krajského soudu, podle kterého by žalobce nebyl s námitkou, podle níž měla být daňová povinnost stanovena podle pomůcek, úspěšný, i kdyby ji uvedl již v žalobě. Uvedený názor byl i samotným krajským soudem vysloven *obiter dictum* a není předmětem přezkumu zdejším soudem. K shodnému závěru ostatně zdejší soud dospěl již opakovaně, jak o tom svědčí i jeho předchozí judikatura. Srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 11. 2003, sp. zn. 7 Azs 20/2003: *„Jestliže žalobce vymezí v žalobě žalobní bod tak nekonkrétně, že se jím soud, který ve správním soudnictví není oprávněn ani povinen za žalobce cokoliv dovozovat, nemohl pro jeho neurčitost vůbec zabývat a soud tak přesto učiní a vysloví v této souvislosti nesprávný právní názor, nemá tato skutečnost žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí“* (viz www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení další kasační námitky, podle níž nemůže být stěžovateli k tíži skutečnost, že nebyl schopen předložit všechny doklady, když mu většina z nich byla odcizena. Ve vztahu k této námitce považuje za správný právní názor vyslovený krajským soudem. Krajskému soudu je třeba přisvědčit v tom, že nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností

nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, totiž nezavazuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést, které sám tvrdí a na jejichž základě usiluje o přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období. Není zde významné, že byly stěžovateli potřebné doklady odcizeny, tedy že je nebyl schopen předložit bez vlastní viny. Otázka jeho zavinění se totiž nezkoumá. K této problematice se Nejvyšší správní soud shodně vyjádřil např. ve svém rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (viz www.nssoud.cz), na který ve svém rozsudku odkazuje již krajský soud.

Kasační stížnosti byly tedy shledány nedůvodnými a Nejvyšší správní soud je proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 3. září 2008

Kaniová
senátu

JUDr. Lenka
předsedkyně