



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatelky společnosti **M., spol. s r. o.**, zastoupené Mgr. Milanem Chytilém, advokátem se sídlem v Brně, Česká 12, za účasti **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 5. 2006, č. j. 30 Ca 249/2004 – 41,

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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl její žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „správní orgán“) ze dne 4. 8. 2004, č. j. 88/2002/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále též „správce daně“) ze dne 18. 6. 2001, č. j. 105418/01/290512/7912, platebnímu výměru, kterým jí byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2000 ve výši nadměrného odpočtu 93 881 Kč. Správní orgán rozhodl znovu poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 2. 2002, č. j. 88/2002/FŘ/130, zrušeno pro vady řízení rozsudkem krajského soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 30 Ca 99/2002 - 31, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatelka uvedla důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu, že žaloba není důvodná, neboť v souladu s ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo na ní, aby předložila či případně navrhla důkazní prostředky k prokázání zákonné podmínky nároku na odpočet a dále, že povinností správního orgánu nebylo provést důkazy, které byly navrhovány až v řízení před soudem, jestliže došlo ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení. Proto stěžovatelka navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 16. 10. 2006, v němž uvedl, že nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že krajský soud nesprávně posoudil otázku včasnosti a řádnosti uplatnění návrhů na dokazování a povinnosti k jejich provedení. Správní orgán souhlasí s názorem krajského soudu, že řízení před soudem není daňovým řízením, a proto není povinností daňových orgánů provádět důkazy, které byly navrhovány k provedení před soudem. Bylo tedy na stěžovatelce, aby po vrácení věci do daňového řízení k unesení důkazního břemena navrhovala a předkládala zmíněné důkazy. Správní orgán odkazuje na žalobou napadené rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě, které obsahují výčet výzev, které správní orgán vydal, aby vyzval stěžovatelku k prokázání podstatných skutečností. Správní orgán postupoval v souladu se zákonnými zásadami ust. § 2 zákona o správě daní a poplatků, a to zejména se zásadou zákonnosti a součinnosti, když rozhodoval o odvolání stěžovatelky, kde uvedl, proč nejsou jednotlivé důkazní prostředky jí předložené z hlediska naplnění ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), právně relevantní. Správní orgán je přesvědčen, že právo přiznané stěžovatelce ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jí nebylo upřeno. Stěžovatelka však v daňovém řízení svoje odvolání žádným způsobem nedoplnila či nepozměnila a ani v tomto ohledu v daňovém řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti stěžovatelkou sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k nimž by bylo možné přihlídnout. Ve smyslu výše uvedeného považuje právní úvahu a závěry provedené krajským soudem v napadeném rozsudku za zcela správné. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Dle ust. § 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.

Dle ust. § 48 odst. 6 citovaného zákona nemůže-li správce daně posoudit všechny údaje odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní.

Dle ust. § 48 odst. 7 citovaného zákona do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Dle ust. § 50 odst. 3 citovaného zákona odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním

názorem odvolacího orgánu vázán.

Zásadní stížní námitkou stěžovatelky je její nesouhlas s posouzením právní otázky krajským soudem týkající se včasnosti a řádnosti uplatnění návrhů na dokazování a povinnosti k jejich provedení. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Brně a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Stěžovatelka nesouhlasí se závěry krajského soudu, že žaloba není důvodná, neboť v souladu s ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků bylo na ní, aby předložila, případně navrhla důkazní prostředky k prokázání zákonné podmínky nároku na odpočet a dále, že povinností správního orgánu nebylo provést důkazy, které byly navrhovány až v řízení před soudem, jestliže došlo ke zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci správnímu orgánu k dalšímu řízení. Stěžovatelka v průběhu řízení před krajským soudem uvedla k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podle ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty další důkazy, a to zejména výslech MVDr. G. Z., Ing. J. M., výpis z její účetní knihy apod. Tyto návrhy na důkazy uvedla stěžovatelka nejen vůči soudu, ale též vůči správnímu orgánu, který však po zrušení svého rozhodnutí rozsudkem krajského soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 30 Ca 99/2002 - 31, přes vědomost o dalších návrzích na dokazování nevyzval případně stěžovatelku k doplnění dokazování a rozhodl na základě dříve provedených důkazů. Správní orgán tak podle názoru stěžovatelky postupoval v rozporu se zásadami daňového řízení, tj. zejména zásadou zákonnosti, součinnosti a zásadou volného hodnocení důkazů, neboť nedbal zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, nepostupoval v úzké součinnosti a nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo. Ostatně ust. § 21 zákona o správě daní a poplatků upravuje pouze okamžik zahájení daňového řízení, okamžik ukončení výslovně stanoven není. Zrušení rozhodnutí soudem přitom nevede k zahájení nového daňového řízení, ale pokračuje daňové řízení původní. Stěžovatelka má proto zato, že návrhy na doplnění dokazování uplatnila včas a řádně, i pokud tak učinila při soudním jednání vůči správnímu orgánu. Vzhledem ke skutečnosti, že rozsudkem krajského soudu ze dne 11. 2. 2004, č. j. 30 Ca 99/2002 - 31, bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno, nebylo o odvolání stěžovatelky rozhodnuto a návrhy na doplnění dokazování byly uplatněny včas, neboť splňovaly podmínku dle ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka je přesvědčena, že požadavek, aby své návrhy na dokazování zopakovala znovu poté, co tak již učinila vůči správnímu orgánu jako žalovanému před soudem, by byl v rozporu se zásadou úzké součinnosti, volného hodnocení důkazů a zejména se zásadou, že je nutno přihlížet ke všemu, co vyšlo najevo, a byl by zcela nepřiměřeným a neodůvodněným zatěžováním daňových poplatníků. V konečném důsledku by došlo k popření zásady zákonnosti, když na daňové poplatníky by byly kladeny další požadavky na opětovné navrhování důkazů, o jejichž existenci již správní orgán má vědomost. Stěžovatelka se domnívá, že i pokud by snad návrhy na dokazování nebyly uplatněny formálně „řádne“, vyšly zcela nepochybně najevo a správní orgán tak měl při svém rozhodování postupovat dle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Proto stěžovatelka navrhla zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

V této věci považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné uvést, že k problematice neunesení důkazního břemene se již dříve vyslovil ve své judikatuře (např. rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS), z níž vyplývá, že „pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyhází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit daňovému subjektu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání.“ Je tak zcela na poplatníkovi,

v tomto případě stěžovatelce, který se domáhá svého nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty v jím prokázané výši, aby tento svůj nárok prokázal. Aby tedy navrhl, označil či předložil důkazní prostředky ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a prokázal jimi opodstatněnost svého nároku na odpočet. Při provádění dokazování není správce daně vázán pouze takovými návrhy účastníka daňového řízení. Vyjde-li v průběhu řízení najevo potřeba provedení dalšího důkazu, pak jej ve smyslu ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků provede. Takový postup však nelze vykládat ve smyslu povinnosti správce daně vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu či po nich pátrat. Stejně tak nelze rozšiřovat základní zásadu daňového řízení definovanou v ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, že má správce daně přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, neboť jak je v ní samé výslovně řečeno, vztahuje se tato zásada toliko na daňové řízení a nikoliv na řízení před správním soudem. Připuštění takového rozšiřujícího pojetí by vedlo k vytvoření nikterak neomezené povinnosti stanovené v otázce důkazního břemene vůči daňovému orgánu. Výše zmíněné pojetí by bylo nejenom v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků a tam zakotvenými zásadami daňového řízení, ale ve svých konečných důsledcích také s čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a tam stanovenou zásadou, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. S ohledem na výše uvedené se proto Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry krajského soudu, že za situace, kdy je rozhodnutí správního orgánu zrušeno soudem a věc mu je vrácena k dalšímu řízení, nevyplývá ze zákona pro tento správní orgán povinnost provést důkazy, které byly navrhovány daňovým subjektem až v řízení před soudem. A je tedy na stěžovatelce, aby po vrácení věci do daňového řízení k unesení důkazního břemene navrhovala a předkládala zmíněné důkazní prostředky.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 4. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

