



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **L. Č. s., a. s.**, 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 16. 12. 2003, č. j. 38 Ca 659/2001 - 66,

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 :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2003, č. j. 38 Ca 659/2001 - 66, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 10. 2001, č. j. FŘ-224/13/01, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2000, č. j. 155393/00/008911/4750, jímž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 1997 v částce 100 056 Kč. V odůvodnění rozhodnutí městský soud uvedl, že napadené správní rozhodnutí je velmi podrobně odůvodněno a je v něm akcentováno, že daňové řízení je ovládáno zásadou materiální pravdy. Vzhledem k tomu, že v daném případě byly dány jak vlastními zjištěními finančního úřadu, tak na základě zpráv správců daně místně příslušných dodavatelům a leasingovým nájemcům stěžovatele odůvodněné pochybnosti o tom, zda k faktickému plnění došlo, byl stěžovatel opakovaně vyzýván k tomu, aby prokázal faktickou existenci předmětů zdanitelného plnění. To se však nestalo. Stěžovatel se odvolával toliko na formální správnost předložených listinných dokladů, jakkoliv je zřejmé, že si sám byl vědom toho, že k faktické realizaci tvrzených transakcí zřejmě vůbec nedošlo. Tento závěr je zřejmý i z podaného trestního

oznámení, které podal sám stěžovatel na účastníky údajných právních úkonů. Důkazní prostředky, které byly shromážděny v průběhu daňového řízení, odpovídají závěrům správce daně. Městský soud se ztotožnil se stanoviskem finančního ředitelství, že ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) je nutno jednoznačně vykládat tak, že se jedná o fakticky realizovaná zdanitelná plnění. Rovněž tak povinnost uplatnit daň na výstupu přichází v úvahu pouze při uskutečnění zdanitelného plnění. Městský soud vycházel z toho, že jakkoliv byly listiny předložené stěžovatelem správci daně formálně bezchybné, stěžovatel neprokázal, že právní vztahy v nich deklarované byly fakticky uskutečněny. Při údajném předávání zboží přítomen nebyl, fyzickou existenci zboží nedoložil. Skutečnosti uvedené na listinných dokladech předložených stěžovatelem jsou vyvráceny zjištěními správců daně příslušných jak pro dodavatele stěžovatele, tak pro uváděné nájemce předmětných zařízení. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Neprokázal tedy, že v rozhodném zdaňovacím období přijal od společnosti N. 2000, s. r. o. zdanitelné plnění (soustružnický automat AN 6/40A) a že je použil k dosažení obrátu za svá zdanitelná plnění. Rovněž tak neprokázal, že předmětná zařízení (soustružnický automat AN 6/40A, kolový nakladač JCB 4CX) byla skutečně poskytnuta panu L. a P. podle předložených leasingových smluv. K postupu správce daně při provádění daňové kontroly městský soud uvedl, že z průběhu řízení předcházejícího výzvám muselo být stěžovateli známo, že dokazování je zaměřeno na zjišťování toho, zda vůbec předmětná zařízení fyzicky existovala a existují. Z výzev vyplývá, ve vztahu k jakým dokladům měl stěžovatel splnit svou důkazní povinnost a nelze je hodnotit jako nezákonné. Za rozhodující v této souvislosti označil městský soud, že stěžovateli byla v rámci prováděné kontroly dána dostatečná možnost prokázat skutečnosti uvedené v daňovém řízení. Pokud se jedná o určení termínu ukončení daňové kontroly, byl se stěžovatelem dne 21. 4. 2000 sepsán protokol o projednání výsledků kontroly a poté, kdy byly provedeny správcem daně z podnětu stěžovatele další úkony, byl sepsán dne 26. 6. 2000 protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo doplnění zprávy o kontrole. Pro posouzení dané věci není podle názoru městského soudu právně významné určení, kdy byla vlastně daňová kontrola ukončena, ale rozhodující je, že postupem správce daně stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech účastníka řízení. Za nedůvodnou označil městský soud námitku týkající se porušení § 23 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovateli bylo umožněno nahlédnout do spisu bez omezení rozsahu a není tedy dán důvod pro podání odvolání podle odst. 4 citovaného ustanovení. Nelze považovat za porušení zákona a nerespektování práv účastníka řízení, jestliže správce daně pořídil pouze výpisy z těch dokladů, které se týkaly jiných daňových subjektů. K námitce neplatnosti dodatečného platebního výměru uplatněné v doplnění žaloby městský soud nepřihlédl s poukazem na ustanovení § 250b odst. 1 o. s. ř. ve znění platném do 31. 12. 2002, protože byla uplatněna až po uplynutí lhůty k podání žaloby.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel vyslovil nesouhlas se závěry městského soudu vyjádřenými v odůvodnění napadeného rozsudku. Především namítal, že přes obsáhlost odůvodnění se finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí nevypořádalo s důvody uvedenými v odvolání ani s důkazními prostředky získanými před a po skončení daňové kontroly, vydáním nezákonného rozhodnutí a pokračováním v kontrole, doplňováním podepsané zprávy o daňové kontrole ani s odvoláním k rozsahu nahlížení do spisu, kdy stěžovateli byly vydány pouze opisy výpisů. Důkazní prostředky, které údajně podle soudu odpovídají závěrům správce daně však jsou důkazními prostředky získanými v rozporu s § 31 odst. 4 a § 16 zákona o správě daní a poplatků a nemohou být použity jako důkazní prostředky. Výzvy nebyly obsahem projednávané zprávy a musí obsahovat podle § 43 pochybnosti správce daně a dále základní náležitosti podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní

a poplatků. Pokud byly vydány nezákonné výzvy, jsou všechny úkony s nimi spojené také neplatné. Stěžovatel se domnívá, že napadený rozsudek vypovídá o nesprávnosti posouzení daného případu, a to především proto, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě provedené daňové kontroly, která byla zahájena a ukončena k datům již uvedeným. Protože ustanovením o daňové kontrole v § 16 zákona o správě daní a poplatků jsou daňovým subjektům přiznávána práva v průběhu daňové kontroly, je právě pro ochranu těchto zákonných práv velmi důležité, kdy kontrola začala a skončila. V daném případě daňová kontrola skončila 21. 4. 2000, tj. v den podpisu zprávy, a následným postupem byla stěžovateli upřena významná procesní práva daná citovaným ustanovením. Podávat námitky po skončení daňové kontroly už není možné. To dokumentuje také žádná reakce na dopis stěžovatele správci daně doručeného mu 30. 6. 2000 a dalšího podání stěžovatele dne 1. 2. 2001. Finanční ředitelství i městský soud považují postup správce daně, kterým „umožnil“ stěžovateli zúčastnit se výsledku svědků, případně místních šetření, jako neporušení práv účastníka řízení, ale stěžovatel je toho názoru, že je to krok, který zákon neumožňuje a že tedy nelze vůbec interpretovat výsledky řízení, které proběhlo mezi dnem ukončení daňové kontroly a vydáním platebního výměru tak, že jde o vyhovění právům stěžovatele. Jde totiž de facto o pokračování daňové kontroly po jejím ukončení. S městským soudem nelze podle stěžovatele souhlasit ani v otázce nahlížení do spisu podle § 23 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení nelze aplikovat izolovaně. V kontextu § 31 a § 2 odst. 2 citovaného zákona musí správce daně umožnit nahlédnutí i do podkladů, které jinak při některých výkladech snad splňují znaky korespondence mezi státními orgány. Správce daně postupoval s rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy. Zákon o správě daní a poplatků stanoví procesní pravidla, kterými se musí správce daně řídit. Výzvy č. j. 34848/00/008932/5163 a č. j. 66707/00/008932/5163 jsou tedy neplatné a související úkony s uvedenými výzvami, jež mají vady způsobující jejich neplatnost, jsou také neplatné. Ale především tato rozhodnutí nebyla obsahem zprávy o kontrole. Z uvedeného je podle stěžovatele zřejmé, že daňové řízení bylo zatíženo takovým množstvím hlubokých vad, které měly vliv na zákonnost rozhodnutí, že jak finanční ředitelství, tak městský soud měly rozhodnout o zrušení napadeného rozhodnutí, případně o nicotnosti platebního výměru. Z celého spisu je patrné, že finanční ředitelství nepostupovalo v souladu s § 2 odst. 1, 2, 3 a 9, § 43, § 46, § 32, § 16 a § 31 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně i po ukončení daňové kontroly zjišťoval a ověřoval okolnosti, které zjevně považoval za důležité pro stanovení daně a tím utvrdil stěžovatele v názoru, že při daňové kontrole byla porušena zásada uvedená v § 2 odst. 1 a § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud nepostupoval v souladu s § 65 s. ř. s., když neposoudil rozhodnutí ve věci samé jako rozhodnutí nicotné pro absenci základních náležitostí a opakovaných hlubokých vad řízení a doplnění žaloby posoudil jako rozšíření žalobních námitek v rozporu s § 65 a § 75 s. ř. s. Dne 21. 10. a 5. 12. 2003 byla zástupkyně stěžovatele nahlédnout do spisu na městském soudě a poté požádala dohlízející pracovníci o opisy ze správního spisu. Jejím požadavku však nebylo vyhověno s tím, že s výjimkou platebního výměru a daňového přiznání jí žádná další kopie ze správního spisu nebude vydána. Nesprávným postupem a nesprávnou aplikací daňových předpisů bylo rozsudkem městského soudu porušeno právo na soudní ochranu a spravedlivý proces zakotvené v čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Ze všech těchto důvodů se stěžovatel domáhal, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se k důvodům dodatečného vyměření daně podrobně vyjádřilo v rozhodnutí o odvolání, ve kterém se vypořádalo i se všemi námitkami stěžovatele. Rovněž se podrobně vyjádřilo i k podané žalobě. Nesouhlas vyjádřilo finanční ředitelství s námitkou týkající se nezákonnosti výzev, protože nelze akceptovat, že výzvu lze vydat jen podle § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Daňové řízení je v citovaném zákoně upraveno podle jednotlivých fází a výzva podle § 43 citovaného zákona se uvádí u řízení vyměřovacího, zatímco obě předmětné výzvy byly vydány podle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a v souladu s jejich zněním. Finanční ředitelství vyjádřilo také nesouhlas s námitkou, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje zmínku o výzvách a odkázalo na poslední stranu této zprávy. Za nedůvodnou považuje finanční ředitelství tvrzení stěžovatele o údajné nicotnosti dodatečného platebního výměru z důvodu, že v něm není uveden také základ daně. V § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků jsou taxativně stanoveny základní náležitosti daňového rozhodnutí, a základ daně mezi nimi uveden není, nelze rozhodnutí považovat za neplatné a tedy ani za nicotné. K průběhu daňové kontroly finanční ředitelství uvedlo, že převzetím zprávy o daňové kontrole není související daňové řízení ukončeno a i po vydání dodatečného platebního výměru může být toto daňové řízení, v rámci řízení o oprávněm prostředku, v součinnosti s daňovým subjektem doplňováno, aby byla splněna jedna ze zásad daňového řízení, a to aby daň byla správně stanovena. Ke zpochybňování zákonnosti důkazů uskutečněných po projednání zprávy o daňové kontrole finanční ředitelství poznamenalo, že na všechna jednání, která byla uskutečněna na základě námítky stěžovatele vznesené při projednání zprávy o daňové kontrole, byl stěžovatel pozván, ale žádného z nich se nezúčastnil. Právní účinnost těchto nových jednání nebyla omezena tím, že se uskutečnila po projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně mohl výsledek jednání se svědky a znalci, pokud by při něm vyplynuly nové skutečnosti, což se ale nestalo, zohlednit při dodatečném vyměření daně nebo mohl být využit v odvolacím řízení, a to i samotným stěžovatelem. Za neopodstatněnou označilo finanční ředitelství i námitku proti vydání rozhodnutí o námitkách, neboť stěžovatel nebyl tímto rozhodnutím zkrácen na svých právech, ale naopak mu toto rozhodnutí přiznalo další práva, když se mohl zúčastnit opakovaného jednání s daňovým subjektem, který byl nově vyslechnut jako svědek a klást mu otázky. Stěžovatel úmyslně nepřihlédl k § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, kde je vyřízení vznesených námitek řešeno. K námitce stěžovatele týkající se problematiky nahlížení do spisového materiálu finanční ředitelství popřelo, že nebylo správcem daně stěžovateli umožněno nahlédnout do celého spisového materiálu. Sám stěžovatel v odvolání uvedl, že mu to bylo umožněno v plném rozsahu a pouze namítal, že nu nebyly z nahlíženého spisového materiálu poskytnuty stejnopisy, ale v některých případech pouze výpisy. Stanovisko městského soudu k této námitce plně odpovídá § 23 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu. Z kasační stížnosti, stejně jako předtím ze žaloby i odvolání, je zcela evidentní, že stěžovatel se opakovaně svými námitkami snaží zabránit tomu, aby byly v daňovém řízení zohledněny ty důkazní prostředky, které svědčí v jeho neprospěch a on nedokáže pravdivost jejich obsahu nijak zpochybnit. Ze všech uvedených důvodů označilo kasační stížnost za neodůvodněnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Protože stěžovatel nenamítal v žalobě nic ve vztahu k důkazním prostředkům získaným po skončení daňové kontroly ani k porušení zásady uvedené v § 2 odst. 1 a § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jedná se o stížní body nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., když tyto důvody neuplatnil před městským soudem, jehož rozsudek je přezkoumáván, ač tak učinit mohl. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že se městský soud touto otázkou velmi podrobně zabýval, neboť překročil rámec žalobních bodů a porušil tak dispoziční zásadu, která platí pro řízení ve správním soudnictví. Proto

v tomto rozsahu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek pro nepřípustnost nepřezkoumal. Stejně tak stěžovatel netvrdil v žalobních bodech porušení ustanovení § 2 odst. 1, 2, 3 a 9, § 43, § 46, § 31, § 32 a § 16 zákona o správě daní s poplatků, a proto i tento stížný bod je z důvodů výše uvedených nepřípustný.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s městským soudem v otázce nahlížení do spisu podle § 23 zákona o správě daní a poplatků a poukázal na to, že citované ustanovení nelze aplikovat izolovaně, ale v kontextu s ustanovením § 31 a § 2 odst. 2 citovaného zákona, nelze na základě takto obecně formulovaného stížního bodu napadený rozsudek přezkoumat, protože není zřejmé, v čem je spatřována nezákonnost, ať už na straně finančního ředitelství nebo na straně městského soudu.

K námitce neplatnosti dodatečného platebního výměru městský soud důvodně nepřihlédl, jak to ostatně také odůvodnil v napadeném rozsudku, a nelze mu proto vytýkat porušení §§ 65 a 75 s. ř. s. V ustanovení § 65 s. ř. s. je totiž vymezena žalobní legitimace, o níž není v daném případě sporu, a v ustanovení § 75 s. ř. s. v odst. 1 je stanoveno, že soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, o čemž rovněž není sporu, a v odst. 2 je vymezen rozsah přezkumu, který je vázán na žalobní body. Stěžovatel však zcela opomíjí, že žaloba byla podána 17. 12. 2001, tedy před účinností s. ř. s., a proto městský soud důvodně posuzoval rozsah žalobních důvodů podle § 250b odst. 1 a § 250h o. s. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2002. Pouze pokud by se jednalo o důvody nicotnosti, byl by městský soud povinen i bez návrhu v souladu s § 76 odst. 2 s. ř. s. vyslovit nicotnost správního rozhodnutí, popř. jeho části. Jak však již bylo judikováno Nejvyšším správním soudem (např. rozsudky ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48 a 1 Azs 10/2004 - 49), je povinností soudu k nicotnosti přihlížet a nicotnost deklarovat z úřední povinnosti, ale neshledá-li soud rozhodnutí nicotným, není jeho povinností tento svůj závěr v rozhodnutí uvádět, ledaže by žalobce v žalobních bodech nicotnost namítal. Tak tomu však v daném případě nebylo, protože stěžovatel v doplnění žaloby namítal pouze nezákonnost dodatečného platebního výměru, a proto ani v tomto směru nelze vytýkat městskému soudu nezákonný postup.

Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud domněnku stěžovatele, že městský soud postupoval v rozporu s § 45 s. ř. s. neboť jeho zástupkyni bylo odmítnuto vydat kromě platebního výměru a daňového přiznání další kopie ze správního spisu. Z obsahu spisu městského soudu vyplývá, že Ing. S. K. nahlížela do spisu dne 21. 10. 2003 a byla jí pořízena fotokopie dodatečného platebního výměru č. 25. Při dalším nahlížení do spisu dne 5. 12. 2003 již žádné fotokopie pořizovány nebyly. Protože ze spisu není zřejmé, že by zástupkyně stěžovatele požadovala fotokopie dalších listin a že by tomuto požadavku nebylo vyhověno, nelze dovodit porušení citovaného ustanovení městským soudem.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 29. září 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu