

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila 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 19. 2. 2004, č. j. 38 Ca 456/2002 - 87,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 19. 2. 2004, č. j. 38 Ca 456/2002 - 87, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 6. 5. 2001, č. j. FŘ-1907/13/01, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8, ze dne 13. 10. 2000, č. j. 155456/00/008911/4750, jímž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 1998 v částce 5 731 029 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že při rozhodování vyšel z ustanovení § 19 odst. 1, 2 zákona č. 588/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle jeho názoru je nesporné, že prvotním předpokladem pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet DPH je existence řádného daňového dokladu, avšak základní nezbytností je také skutečnost, že daňový doklad byl vystaven v souladu s reálným plněním, tedy že je nepochybné, že k uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění fakticky došlo. V projednávané věci stěžovatel nepředložil žádné důkazní prostředky, jimiž by uskutečnění plnění dokázal, neboť listiny jím předložené pro svou rozpornost tento účel nesplnily. Městský soud odmítl první

žalobní bod, v němž stěžovatel tvrdil, že finanční ředitelství nepřihlédlo ke všem skutečnostem, které byly v daňovém řízení známy. Neoprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH ohledně přijetí plnění deklarovaného fakturou č. 98/606 vyvozovaly finanční orgány ze zjištění učiněných v daňovém řízení, z nichž vyplývalo, že listinné důkazy předložené stěžovatelem a opatřené správcem daně si ohledně předmětného zdanitelného plnění odporují a nekorespondují ani se skutečnostmi uvedenými daňovým subjektem, resp. svědkem P. P. Pro názor, že k prodeji sklízecí mlátičky fakticky nedošlo je v daňovém spise dostatečná opora. Městský soud také neakceptoval žalobní důvod, že stěžovatel by měl být sankcionován za to, že jiný daňový subjekt, a to P. P., špatně účtoval. Nejde tu totiž o to, že by P.P. nesprávně nezaúčtoval svůj prodej stroje společnosti M. C., s. r. o. a následnou leasingovou smlouvu se stěžovatelem a že by stěžovatel byl za tento jeho nesprávný postup postihován, protože podstata spočívá v tom, že P. P o těchto úkonech neúčtoval proto, že se neuskutečnily a právě jejich neuskutečnění bylo důvodem pro doměření daně.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu vyjádřenými v odůvodnění napadeného rozsudku. Především namítal, že protokol ze dne 4. 1. 1999 byl získán v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) a § 31 odst. 4 zákona č. 337/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a tudíž jej nelze použít jako důkazní prostředek. Pokud se týká listinných podkladů, stěžovatel konstatoval, že leasingová smlouva byla uzavřena dne 15. 7. 1998 a toto datum v porovnání s datem kupní smlouvy nemůže založit pochybnosti o tom, že transakce deklarovaná fakturou č. 98/606 reálně proběhla. Leasingový vztah je vztahem speciálním, kterým dochází k realizaci leasingového vztahu užíváním předmětu leasingu ve stavu způsobilém k obvyklému užívání a tento vztah je tedy realizován možností disponovat předmětem leasingu. P. P. předmětem leasingu disponoval ještě před uzavřením předmětných smluv, protože zde došlo v souladu se zákonem k obchodním transakcím obdobným zpětnému leasingu. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, že P. P. neúčtoval o úkonech proto, že se neuskutečnily, neboť z celého spisu je patrné, že důvodem je nepřiznání daňových povinností P. P. Městský soud nezhodnotil v souladu se spisem skutečnost, že P. P. obdržel finanční prostředky od firmy M. C., s. r. o., které nepodrobil dani z příjmů a že jeho tvrzení odporuje několika listinným dokladům, které podepsal (směnka, uznání dluhu z leasingové smlouvy ze dne 9. 10. 1992, leasingová smlouva a další). Je zřejmé, že rozpory vznikly až na základě nezákonného protokolu o ústním jednání ze dne 4. 1. 1999. 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. Důkazní prostředky, s výjimkou důkazních prostředků předložených stěžovatelem, jsou získány v rozporu s § 16 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Rozsudek městského soudu nesvědčí o přezkoumání napadeného rozhodnutí z titulu jeho zákonnosti, a to jak u předmětných výzev, tak nově získaného protokolu z jednání, které nebyly obsahem projednávané zprávy, tak nahlížení do spisů a vydání důkazních prostředků použitých v daňové kontrole v celém rozsahu, aby se k nim stěžovatel mohl kvalifikovaně v odvolání vyjádřit. V daném případě daňová kontrola skončila 21. 4. 2000, tj. v den podpisu zprávy, a následným postupem byla stěžovateli upřena významná procesní práva daná ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků. Zpráva o daňové kontrole neobsahovala protokol z jednání s panem Pardusem ze dne 7. 6. 2000 ani předmětné výzvy ani důkazní prostředky získané v souladu se zákonem s výjimkou listinných dokladů předložených stěžovatelem. 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. 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 námitky uvedené v replice a u jednání posoudil jako rozšíření žalobních námitek v rozporu s § 65 a § 75 s. ř. s. 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 § 12 odst. 1 a § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. 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 stěžovatel navrhl, 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. Vyjádřilo nesouhlas se zpochybněním zákonnosti důkazního prostředku, kterým je protokol o ústním jednání ze dne 4. 1. 1999, neboť v daném případě se nejednalo o výpověď svědka nebo znalce, ale o místní šetření prováděné u P. P. Finančním úřadem v Přelouči, který je jeho místně příslušným správcem daně. Navíc se jednání uskutečnilo před zahájením daňové kontroly u stěžovatele. Možnost využití informací získaných z jiného daňového řízení vyplývá z § 36 zákona o správě daní a poplatků. Ke zpochybnění zákonnosti protokolu o ústním jednání ze dne 7. 6. 2000 finanční ředitelství poznamenalo, že na základě námitky stěžovatele vznesené při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 21. 4. 2000 rozhodl správce daně provést nové jednání s P. P. jako svědkem, na které stěžovatele pozval, ale ten se ho nezúčastnil. Právní účinnost tohoto jednání, ale nebyla omezena tím, že se uskutečnilo po projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně mohl výsledek tohoto jednání se svědkem, pokud by při něm vyplynuly nové skutečnosti, což se nestalo, zohlednit při dodatečném vyměření daně, neboť dodatečný platební výměr byl vystaven až 13. 10. 2000. K dedukci stěžovatele, že daňová kontrola končí dnem podpisu a převzetí zprávy o kontrole finanční ředitelství uvedlo, že i po vydání platebního výměru může být v rámci řízení o opravném prostředku daňové řízení doplňováno tak, aby daň byla správně stanovena. Za neopodstatněnou označilo finanční ředitelství námitku proti vydání rozhodnutí o námitkách, neboť stěžovatel úmyslně nepřihlédl k § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, kde je vyřízení vznesených námitek řešeno. Nesouhlas vyjádřilo finanční ředitelství i 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 citovaného ustanovení 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. Za zcela irelevantní označilo námitky stěžovatele, kterými se snaží prokázat věcnou opodstatněnost jím předložených dokladů, tj. faktickou realizaci na nich uvedených obchodních transakcí. V daném případě tedy především faktické prokázání pořízení předmětu leasingu od firmy M. C., s. r. o. a stejně tak i jeho následný pronájem P. P. Stěžovatel však žádnou z těchto rozhodujících skutečností v daňovém řízení neprokázal. 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.

V rozsahu opakujícího se stížního bodu týkajícího se protokolu ze dne 4. 1. 1999, který označil stěžovatel za důkazní prostředek získaný v rozporu s § 16 odst. 4 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nemohl Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumat, protože se jedná o nepřípustný důvod ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., když tento důvod neuplatnil stěžovatel před krajským soudem, jehož rozsudek je přezkoumáván, ač tak učinit mohl.

Stěžovatel sice v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas se závěrem městského soudu, že P. P. neúčtoval o úkonech proto, že se neuskutečnily, ale už se nevypořádal s rozpory, které byly v daňovém řízení zjištěny ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, když předmět prodeje, tj. sklízecí mlátička T. L., byla stále ve vlastnictví P. P., který ji navíc vyvezl na Ukrajinu. Stejně tak neurčité je tvrzení stěžovatele, že městský soud nezhodnotil v souladu se spisem skutečnost, že P. P. obdržel od firmy M. C., s. r. o. finanční prostředky, které nepodrobil dani z příjmů a že jeho tvrzení odporuje několika listinným dokladům. Otázka, zda P. P. obdržel od uvedené firmy finanční prostředky a jak s nimi naložil, resp. zda je zdanil, je pro posouzení daňové povinnosti stěžovatele právně irelevantní, a proto městský soud neměl důvod se touto otázkou zabývat. Podrobně se však v odůvodnění napadeného rozsudku na str. 5 a 6 vypořádal jak s listinnými důkazy, tak s výpovědí P. P. a Nejvyšší správní soud neshledává, že by se tak stalo v rozporu se spisem.

K žalobním bodům uplatněným v replice a u ústního jednání 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 v daném případě není 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 4. 7. 2002, tedy před účinností s. ř. s., a proto důvodně městský soud posuzoval rozsah žalobních důvodů podle § 250h o. s. ř., jak to také v odůvodnění napadeného rozsudku správně uvedl. 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. Tomu však v daném případě nebylo, protože stěžovatel v replice i u ústního jednání namítal pouze nezákonnost výzev a dodatečného platebního výměru, a proto ani v tomto směru nelze vytýkat městskému soud nezákonný postup.

Protože stěžovatel ničeho nenamítal v žalobě ve vztahu k otázce ukončení daňové kontroly a následného zjišťování okolností rozhodných pro stanovení daně, jedná se o stížní bod nepřípustný ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., a proto se jím Nejvyšší správní soud nezabýval.

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

V Brně dne 27. července 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu