

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 16. 12. 2003, č. j. 38 Ca 530/2001 - 88,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2003, č. j. 38 Ca 530/2001 - 88, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro Hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 24. 8. 2001, č. j. FŘ-10465/13/00, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2000, č. j. 155418/00/008911/4750, jímž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 1998 v částce 490 094 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 a 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. Důkazní prostředky, které byly shromážděny v průběhu daňového řízení, odpovídají závěrům správce daně. Městský soud se ztotožnil se stanoviskem finančního ředitelství, že § 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. 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, že přijal od plátců daně (ing. P. H., N. 2000, s. r. o.) zdanitelná plnění a že je použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění. Důvodnost pochybností správce daně byla vzhledem ke shromážděným důkazním prostředkům opodstatněná, a proto nelze vydané výzvy hodnotit jako nezákonné. Z těchto výzev vyplývá ve vztahu k jakým dokladům měl stěžovatel splnit svou důkazní povinnost. Stěžovatel však ani předmětná zařízení nepředvedl ani žádným jiným důkazním prostředkem nedoložil, že existují či že existovala v březnu 1998. Pokud se jedná o určení termínu ukončení daňové kontroly, její výsledky byly projednány dne 21. 4. 2000 a poté, kdy byly provedeny správcem daně 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. 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. Stěžovatel nemůže souhlasit s tvrzením, že neunesl důkazní břemeno, když předložil správcem daně požadované materiály, ačkoliv tyto požadavky nebyly uplatněny v souladu se zásadou zákonnosti. 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 výslechu 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. 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. 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. 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. V této souvislosti vyjádřilo nesouhlas i s tvrzením stěžovatele, že důkazní břemeno nesl, na základě jím předložených listinných důkazů, správce daně. Důkazní břemeno v prvé řadě podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nesl stěžovatel, který ho neunesl, když nesplnil výzvami požadované prokázání existence předmětu leasingu, které měl mít údajně ve svém vlastnictví. Stěžovatel si neuvědomuje, že nebylo povinností správce daně prokazovat neexistenci předmětů leasingů, ale naopak bylo povinností stěžovatele prokázat faktickou existenci těchto předmětů, neboť to tvrdil předloženými listinnými důkazy a údaji, které uvedl do svého daňového přiznání. Ke zpochybňování zákonnosti důkazů uskutečněných po projednání zprávy o daňové kontrole finanční ředitelství poznamenalo, že na všechna jednání, která byla uskutečněna na základě námitky stěžovatele vznesené při projednání zprávy o daňové kontrole, byl stěžovatel pozván, ale žádného se nezúčastnil.

Právní účinnost těchto nových jednání nebyla omezena tím, že se uskutečnila po projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně mohl výsledek jednání, pokud by vyplynuly nové skutečnosti, což se nestalo, zohlednit při dodatečném vyměření daně nebo mohl být využit v odvolacím řízení. Převzetím zprávy o daňové kontrole není související daňové řízení ukončeno a i po vydání dodatečného platebního výměru může být, v rámci řízení o opravném prostředku, dále doplňováno. Za neopodstatněnou označilo finanční ředitelství i 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. 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 nebyly z nahlíženého spisového materiálu poskytnuty stejnopisy, ale pouze výpisy. Stanovisko městského soudu k této námitce plně odpovídá § 23 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu. 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 před a po skončení daňové kontroly, k otázce skončení daňové kontroly a ani v žalobních bodech netvrdil porušení ustanovení § 2 odst. 1, 2, 3 a 9, § 43, § 46, § 31, § 32 a § 16 zákona o správě daní s poplatků, jedná se o stížní body nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., když tyto důvody neuplatnil před krajským soudem, jehož rozsudek je přezkoumáván, ač tak učinit mohl. Proto v jejich rozsahu nemohl Nejvyšší správní soud napadený rozsudek pro nepřípustnost přezkoumat.

Stěžovatel v kasační stížnosti sice 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, ale na základě takto obecně formulovaného stížního bodu nelze napadený rozsudek přezkoumat.

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 26. 10. 2001, tedy před účinností s. ř. s., a proto městský soud důvodně posuzoval rozsah žalobních důvodů podle § 250b a § 250h o. s. ř. 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 doplnění žaloby namítal pouze nezákonnost dodatečného platebního výměru, a proto ani v tomto směru nelze vytýkat městskému soud 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 byly jí pořízeny fotokopie dodatečného platebního výměru č. 31 a přiznání k DPH za III./1998. Při dalším nahlížení do spisu dne 5. 12. 2003 již žádné fotokopie pořizovány nebyly. Není však zřejmé, že by zástupkyně stěžovatele požadovala fotokopie dalších listin a že by tomuto požadavku nebylo vyhověno, proto 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 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