ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Ludmily Valentové 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 28. 2. 2005, č. j. 38 Ca 331/2002 – 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2005, č. j. 38 Ca 331/2002 - 58 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 5. 3. 2002, č. j. FŘ-1434/13/01, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2000, č. j. 155458/00/008911/4750, jímž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1998 v částce 1 933 162 Kč. V odůvodnění rozhodnutí městský soud uvedl, že v dané věci měl správce daně pochybnost o tom, zda předmětný stroj, na jehož dodání stěžovatel uplatňuje odpočet daně, vůbec fyzicky existuje. Proto provedl v rámci daňové kontroly příslušné šetření, jehož výsledkem bylo zjištění, že takovýto stroj fyzicky neexistuje. Toto zjištění je podepřeno znaleckým posudkem, který byl v průběhu daňového řízení vypracován. Za nedůvodnou označil námitku stěžovatele, že k vypracování znaleckého posudku nebyly splněny podmínky podle § 6 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), neboť v dané věci vůbec nebyla předmětem právně významného zjištění cena stroje, ale zjištění, zda se skutečně fyzicky jedná o stroj uvedený na daňových a jiných dokladech stěžovatele. Žalobní námitky, v nichž stěžovatel

upozorňoval na smluvní autonomii týkající se vzájemného ujednání smluvních stran ohledně dodání předmětu smluvního vztahu, jsou rovněž zcela nedůvodné. V tomto daňovém řízení správce daně neposuzoval vzájemný vztah dvou smluvních partnerů, nýbrž pouze skutečnost, zda stěžovatel splnil svou důkazní povinnost ohledně jím tvrzených skutečností uvedených v daňovém přiznání. Proto není vůbec podstatné, jaká smluvní ujednání strany mezi sebou sjednaly a jak předmětný stroj identifikovaly ve smluvních dokumentech, ale skutečnost, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Městský soud dále vyjádřil nesouhlas s námitkou, že znalecký posudek byl získán v rozporu se zákonem. Stěžovatel měl možnost se se znaleckým posudkem seznámit při projednání zprávy o daňové kontrole dne 21. 4. 2000, dále mu byla dána možnost zjištění znalce vyvrátit při ústním jednání dne 5. 6. 2000, což však neučinil. Stěžovatel skutková zjištění správce daně, že předmětný stroj není strojem, který je uveden na jeho dokladech a ve smlouvách, nijak nevyvrátil, ač měl možnost tak učinit. Městský soud považoval za jisté pochybení, pokud finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí bez bližší argumentace použilo odkaz na § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale tento odkaz nemá vliv na zákonnost rozhodnutí a je nadbytečný. Znalecký posudek nebyl vypracován po skončení daňové kontroly, jak namítal stěžovatel, neboť z obsahu správního spisu vyplývá, že znalecký posudek byl vypracován dne 16. 9. 1999, stěžovateli byl doručen dne 25. 2. 2000 a zpráva o daňové kontrole byla projednána se stěžovatelem dne 21. 4. 2000. Stěžovatelem vznesená námitka, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je natolik obecná a nekonkrétní, že se k ní městský soud nemohl vyjádřit. Až v replice k podané žalobě, tedy až po uplynutí zákonné lhůty podle § 250h odst. 1 ve spojení s § 250b odst. 1 o. s. ř. účinného do 31. 12. 2002, stěžovatel nově uplatnil žalobní bod, že znalecký posudek byl vypracován, aniž by byl vyrozuměn stěžovatel, a proto k němu městský soud nemohl přihlédnout. K námitce nicotnosti platebního výměru musel městský soud přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že požadavek na stanovení základu daně není základní náležitostí rozhodnutí a nemůže být ani ostatní základní náležitostí ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Předmětný platební výměr nevykazuje známky nicotnosti tak, jak nicotnost pojímá právní teorie. Dodatečný platební výměr je určitý, byl vydán orgánem k tomu oprávněným a je z něj patrné, kdo jej vydal, jaká částka a za jaké zdaňovací období byla vyměřena, do kdy je splatná a na jaké číslo účtu správce daně. Rovněž obsahuje upozornění, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na druhé straně tohoto rozhodnutí, čímž je naplněno ustanovení § 46 odst. 4 a 7 zákona o správě daní a poplatků, a v neposlední řadě je zde uvedeno i řádné poučení o možnosti podat proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal, nesprávný postup městského soudu a nesprávnou aplikaci daňových předpisů. Stěžovatel především poukázal na to, že znalecký posudek byl získán a použit v rozporu s platnými právními předpisy, když správce daně nevyrozuměl stěžovatele o místním šetření, kterého se zúčastnil znalec a zástupce správce daně, a tak nebylo možno si ověřit, jaký stroj je předmětem místního šetření a jak bylo postupováno. Pokus správce daně o jeho legalizaci jednáním dne 5. 6. 2000 nelze přijmout, a to z toho důvodu, že daňová kontrola skončila dne 21. 4. 2000. Zpráva o daňové kontrole, na kterou odkazuje dodatečný platební výměr, nemohla být doplňována, protože byla dne 21. 4. 2000 projednána a podepsána. Stěžovatel tím, že nebyl informován o místním šetření, nemohl při tomto místním šetření klást znalci otázky. Bylo mu tak upřeno zákonem stanovené právo a správce daně nepostupoval v mezích a způsobem stanoveným mu zákonem. Naopak po ukončení daňové kontroly v ní nezákonným způsobem pokračoval. Z toho je zřejmé, že stěžovatel ani nemohl vyvrátit skutková zjištění správce daně, protože toto zjištění je postaveno na jeho nezákonném postupu. Ústní jednání na finančním úřadě

dne 5. 6. 2000 již nemohlo nahradit místní šetření. Tato námitka nebyla vznesena pouze v replice, jak uvedl městský soud, ale již v průběhu správního řízení včetně žalobního návrhu. Stěžovatel dále namítal, že nelze přijmout argumentaci finančního ředitelství, která byla převzata městským soudem, a to, že cena sloužila jako jeden z podpůrných argumentů. Samotný posudek specifikuje účel, za jakým byl vyžádán, a tím je „zjištění obvyklé ceny pro potřebu FÚ Brno“ a dále na straně 2 „úkolem znalce je stanovit obvyklou prodejní cenu automatického kopírovacího soustruhu HH-90 s příslušenstvím k měsíci srpen 1998“. Stěžovatel se domníval, že použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finančním ředitelstvím činí toto rozhodnutí nepřezkoumatelným, a proto musí být zrušeno. Je třeba, pokud správce daně či finanční ředitelství hodnotí nějaký právní úkon jako formální a zastírající skutečný obsah právního úkonu, aby v odůvodnění rozhodnutí bylo konstatováno, jaký právní úkon byl zastřen a jaké důkazy jej k tomuto závěru vedly. Tím se však finanční ředitelství vůbec nezabývalo. Žalobní námitku nicotnosti platebního výměru městský soud odmítl nesprávně. Výrok rozhodnutí postrádá rozpis základu daně, což je v rozporu s § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel se v této souvislosti odvolal na nález Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. IV. ÚS 624/02. Nelze tak konstatovat, že platební výměr je určitý a srozumitelný. Dále stěžovatel namítal, že projednaná a podepsaná zpráva o daňové kontrole dne 21. 4. 2000 neobsahovala důkazní prostředky získané v souladu se zákonem s výjimkou listinných dokladů předložených stěžovatelem. Platební výměr se odvolává na zprávu o kontrole, nikoliv na další řízení a důkazní prostředky získané před a po ukončení daňové kontroly, když tyto výsledky nebyly součástí projednané a podepisované zprávy o daňové kontrole dne 21. 4. 2000. Z uvedeného a 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. Postup správce daně je zatížen takovým množstvím procesních vad, že v daňovém řízení a následným vystavením platebního výměru byla porušena práva stěžovatele, neboť správce daně postupoval v rozporu s výše uvedenými ustanoveními a v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy. Městský soud nepostupoval v souladu s § 75 s. ř. s., když neposoudil rozhodnutí ve věci samé, tj. platební výměr č. j. 155458/00/008911/4750 ze dne 13. 10. 2000, jako rozhodnutí nicotné pro absenci základních náležitostí a opakovaných vad řízení. Rozhodnutí správce daně vydané v daňovém řízení je rozhodnutím státního orgánu, a tedy i veřejnou listinou ve smyslu ustanovení § 134 o. s. ř. Proto musí mít stanovenou formu a musí obsahovat základní náležitosti rozhodnutí stanovené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Nesprávným postupem a nesprávnou aplikací daňových předpisů a s. ř. s. bylo napadeným rozsudkem porušeno základní 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. Jednání se soudním znalcem se uskutečnilo dne 5. 6. 2000, a to na základě vyhovění námitce stěžovatele, kterou vznesl při projednávání zprávy o daňové kontrole. Správce daně uznal tuto námitku za opodstatněnou, neboť stěžovatel byl sice s obsahem znaleckého posudku seznámen, ale nebyla mu dána možnost klást v souvislosti s tímto posudkem soudnímu znalci otázky. Předmětný znalecký posudek byl vypracován na základě rozhodnutí Finančního úřadu Brno IV, a to v souvislosti s daňovým řízením, které tento správce daně vedl s firmou M. C., s. r. o., a tedy nikoliv přímo v souvislosti s daňovou kontrolou prováděnou u stěžovatele Finančním úřadem pro Prahu 8. Stěžovateli bylo včas oznámeno, kdy se uskuteční jednání se soudním znalcem, ale stěžovatel se ho nezúčastnil, aniž

by předtím ke své neúčasti sdělil správci daně nějaké důvody. V této souvislosti finanční ředitelství dodalo, že pokud by stěžovatel vznesl požadavek na uskutečnění tohoto jednání formou místního šetření přímo u držitele stroje, bylo by mu správcem daně vyhověno. Protože tak neučinil ani v podaném odvolání, nebyl důvod, aby uskutečnění takového jednání uložil správci daně odvolací orgán. Proto je námitka stěžovatele, že se neuskutečnilo místní šetření u držitele stroje účelová a neopodstatněná. Skutečnost, že ústní jednání se soudním znalcem se uskutečnilo až po projednání zprávy o daňové kontrole není v rozporu se žádným ustanovením zákona o správě daní a poplatků. Podstatné bylo to, že se toto jednání uskutečnilo ještě před vystavením dodatečného platebního výměru a závěry z tohoto jednání, pokud by měly vliv na správnost a věrohodnost znaleckého posudku, tak mohly být správcem daně zohledněny při dodatečném vyměření daně. Pro správce daně i pro odvolací orgán byl znalecký posudek v daňovém řízení se stěžovatelem důležitý pouze z hlediska v něm uvedené identifikace stroje ve vztahu k údajům uvedeným na stěžovatelem předložených dokumentech. Z první strany posudku je přitom zřejmé, že zjištění obvyklé ceny stroje bylo požadováno Finančním úřadem Brno IV pro jeho potřeby. Finanční ředitelství uvedlo, že ve svém rozhodnutí odkázalo na § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vzhledem ke skutečnosti, že v daňovém řízení nebyla zjištěna věcná opodstatněnost stěžovatelem předložených dokladů o realizaci předmětné obchodní transakce, když nebyla zjištěna existence přesně toho předmětu, kterého se měla podle příslušných dokladů tato transakce týkat. Pro správce daně i pro finanční ředitelství bylo rozhodující, že podle závěrů znaleckého posudku se v daném případě jednoznačně nejednalo o stroj, který byl uveden na předložených dokladech jako stroj vyrobený v roce 1998, tedy jako zcela nový stroj. V souvislosti s námitkou nicotnosti finanční ředitelství poukázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53, z něhož vyplývá, že tento dodatečný platební výměr není v rozporu s § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a nelze ho tak označit za nicotný. V odvolacím řízení nebylo zjištěno, že by některý důkazní prostředek, konkrétně tedy i znalecký posudek Ing. L. F., byl získán nezákonným způsobem. Finanční úřad Brno IV zadal jmenovanému soudnímu znalci vypracování tohoto posudku pro potřeby svého daňového řízení a následně ho, v souvislosti s odpovědí na dožádání správce daně stěžovatele, tomuto správci daně pro potřeby jeho daňového řízení postoupil. Tento správce daně také stěžovateli umožnil, na základě jeho námitky vznesené při projednání zprávy o daňové kontrole, realizovat právo, dané mu § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, stěžovatel však této možnosti nevyužil. Nedílnou součástí zprávy o daňové kontrole je protokol o ústním jednání ze dne 26. 6. 2000, č. j. 106016/00/008932/5163 konaném za účasti zástupců stěžovatele, při němž správce daně reagoval na stěžovatelovo vyjádření k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, jakož i na další jeho námitky vznesené při tomto jednání. Podstatné přitom bylo, že správce daně, na základě všech jednání uskutečněných po projednání zprávy o daňové kontrole, nijak nerozšířil v ní uvedené závěry daňové kontroly, a tím ani důvody dodatečného vyměření daně. Správce daně po projednání zprávy o daňové kontrole žádné nové skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nezjišťoval ani neověřoval, neboť předmětný znalecký posudek je jako důkaz ve zprávě o daňové kontrole uveden. Z kasační stížnosti, stejně jako předtím ze žaloby i z podaného odvolání, je zcela evidentní, že stěžovatel se snaží svými neopodstatněnými námitkami, směrovanými téměř výhradně na procesní stránku daňového řízení, 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 finanční ředitelství kasační stížnost za neodůvodněnou a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

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 prvním ze stížních bodů stěžovatel namítal, že mu v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků nebylo umožněno klást znalci otázky. Tento stížný bod je však nepřípustný ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť důvody v něm uvedené stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. V žalobě totiž ve vztahu ke znaleckému posudku stěžovatel především označil za zcela zvláštní, že k tomuto triviálnímu a v souladu se zákonem uskutečněnému případu byl přivolán soudní znalec a dále namítal, že znalecký posudek byl získán v rozporu s § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, čímž chtěl sdělit, že z hlediska věcného byl vypracován zcela zbytečně. Teprve až v replice ze dne 6. 7. 2004, tj. více než po dvou letech od podání žaloby, poukázal na to, že správce daně použil znalecký posudek v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, když daňový subjekt nevyrozuměl o místním šetření. Proto také zcela důvodně městský soud odmítl z tohoto hlediska napadené rozhodnutí přezkoumat.

Nejvyšší správní soud se zcela, pokud jde o zákonnost postupu při dokazování v daňovém řízení, ztotožňuje se závěrem městského soudu, i když s poněkud odlišnou argumentací. Vypracování znaleckého posudku bylo vyžádáno Finančním úřadem Brno IV v rámci daňové kontroly prováděné u daňového subjektu M. C., s. r. o., který byl smluvním partnerem stěžovatele. Znalecký posudek byl následně tímto finančním úřadem předán s dalšími podklady správci daně stěžovatele v souvislosti s vyřízením jeho dožádání. Protože znalecký posudek byl vypracován pro účely jiného daňového řízení, správce daně stěžovatele jej v řízení vedeném se stěžovatelem mohl použít pouze jako listinný důkaz prokazující, že ve smlouvě byl deklarován jiný, neexistující, předmět, a proto jakékoliv úvahy o aplikaci § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků se stávají právně irelevantními.

Za nedůvodný považuje Nejvyšší správní soud i další stížní bod, v němž stěžovatel vyjádřil domněnku, že použití ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků činí rozhodnutí finančního ředitelství nepřezkoumatelným. S ohledem na to, že finanční ředitelství dospělo k závěru, že provedenými důkazy nebyla zjištěna ani prokázána existence předmětu zdanitelného plnění, byl odkaz na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků bez jakékoliv argumentace nepřípadný, jak také uvedl městský soud v napadeném rozsudku, ale ve svých důsledcích nemá žádný vliv na jeho zákonnost a nelze z tohoto dovodit nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství.

Námitku nicotnosti obsaženou v dalším stížním bodě posoudil městský soud jak v souladu se zákonem, tak i konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti považuje za dostačující Nejvyšší správní soud poukázat na rozsudek ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53, v němž byl vysloven závěr, že pokud výrok platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na list. č. 2, který je jeho součástí, pak údaje uvedené na tomto listu jsou součástí výroku platebního výměru a platební výměr není v důsledku takové úpravy neplatným ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správně daní a poplatků. Shodný je také právní názor vyslovený v rozsudku ze dne 10. 8. 2004, č. j. 7 Afs 4/2003 - 52, že dodatečný platební výměr, v jehož výroku je uvedeno, že rozpis základu daně a daň jsou uvedeny na dalším listě, který je očíslován a označen číslem jednacím rozhodnutí, není v rozporu s požadavky na základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a je platný. Pokud stěžovatel dovozoval

nicotnost platebního výměru také z nedostatků zprávy o daňové kontrole, tuto námitku v žádném ze žalobních bodů neuplatnil, ač tak učinit mohl, a proto je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

Protože stěžovatel netvrdil v žalobních bodech porušení ustanovení § 2 odst. 1, 2, a 9, § 43, § 46, § 31, § 32 a § 16 zákona o správě daní s poplatků a k § 2 odst. 3 citovaného zákona jen obecně uvedl, že správce daně provedl volné hodnocení důkazů ještě předtím než přikročil k dokazování, je i tento stížný bod z důvodů výše uvedených nepřípustný.

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 3. srpna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu