



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **HMB, spol. s r. o.**, se sídlem Chabarovská 240/19, Liberec, zastoupen prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 248/2004 – 48,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 248/2004 – 48, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 248/2004 – 48, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11786/03 - 130, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55219/02/057921/1555, o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 1998 ve výši 281 380 Kč. V odůvodnění městský soud uvedl, že dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal uplatnění nároku na odpočet DPH, který by odpovídal zákonným podmínkám ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o DPH“). Je tomu tak proto, že nedoložil přijetí předmětného plnění v rozsahu uvedeném na zaúčtovaných daňových dokladech. Městský soud neakceptoval stěžovatelem namítaná porušení zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle jeho názoru rozhodnutím finančního ředitelství nebyla porušena práva stěžovatele a řízení předcházející vydání tohoto rozhodnutí tudíž nevykazovalo takové vady, které by měly za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry městského soudu. Především namítal, že finanční ředitelství při hodnocení důkazů nevzalo v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společnosti Šigstav, spol. s r. o., splnil tak svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu, že neunesl důkazní břemeno, zvláště když tento soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel dále namítal, že není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost opatřuje předmět plnění a není ani objektivně schopen toto zjistit. Pokud proto po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel, a o nichž zákonitě nemusel mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel odmítl soudem tvrzenou nejednoznačnost ve vztahu k hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. V této souvislosti upozornil na skutečnost, že uvedená smlouva není čistým smluvním typem. Smlouva umožňovala společnosti Šigstav, spol. s r. o., aby zajistila vypracování uvedené dokumentace samostatně a aby se tato společnost s konkrétními konstruktéry dohodla sama bez účasti stěžovatele a stěžovatel s nimi vůbec nepřišel do kontaktu. Fakturace společnosti Šigstav, spol. s r. o., je logickým a nutným důsledkem zvoleného způsobu plnění. Stěžovatel nikdy netvrdil, že původcem předmětné dokumentace je přímo tato společnost. Uvádí-li tedy městský soud skutečnosti, které mají zpochybňovat to, že společnost Šigstav, spol. s r. o., zpracovala dokumentaci sama, odmítá stěžovatel tyto skutečnosti jako irelevantní, neboť mají zpochybňovat něco, co netvrdí. Stěžovatel se nemůže spokojit ani se způsobem, jakým soud vyložil ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Podle jeho názoru nelze v daném případě paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole považovat za adekvátní reakci na žádost daňového subjektu a správce daně tímto postupem porušil ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona. Stěžovatel rovněž setrval na svém tvrzení, že v případě pana H., pana L. a paní F. se ve skutečnosti nejednalo o místní šetření, ale o výslechy svědků. Okruh zjišťovaných otázek v daném případě podle stěžovatele překročil rozsah toho, co lze v rámci místního šetření legitimně zjišťovat a za situace, kdy stěžovatel neměl možnost se tohoto úkonu zúčastnit a klást otázky podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, byla dotčena jeho práva. Ve vztahu k místnímu šetření u svědka H. poukazoval stěžovatel na skutečnost, že v tomto případě jiný senát městského soudu dovodil, že se v daném případě nejednalo o místní šetření, ale o výslechy svědka, a proto napadené rozhodnutí zrušil a vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Jedná se o rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2005, č. j. 11 Ca 85/2004. Stěžovatel dále upozornil na to, že nikdy netvrdil, že konstruktéři, jejichž výslechy neúspěšně navrhoval, uvedenou dokumentaci zhotovovali pro společnost Šigstav, spol. s r. o., ale tvrdil, že dokumentaci dodanou touto společností dále doplňovali, upravovali či jinak zpracovávali. Stejně skutečnosti jaké bylo možno ověřit zkoumáním předložené dokumentace, by bylo možno ověřit rovněž navrhovanými výslechy konstruktérů. To, že správce daně odmítl vyslechnout tyto osoby, znemožnilo stěžovateli unést důkazní břemeno. Stěžovatel také poukázal na nesprávnost závěrů soudu, podle něhož je

irelevantní, zda projektová dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o., či nikoli. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědi svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. Rovněž namítal, že městský soud neakceptoval jeho výhrady směřující proti hodnocení výpovědi svědkyně Šigutové. Skutečnost, že jednatelka společnosti Šigstav, spol. s r. o., nic neví o činnosti této společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci skutečně zajistila. Stěžovatel také poukázal na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků městským soudem, neboť podle jeho názoru mělo finanční ředitelství k vynucení povinnosti Ing. T. vypovídat jako svědek použít sankčních mechanismů. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Posléze stěžovatel poukázal i na to, že nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno vydání tohoto dokladu plátcem daně. Jestliže však správce daně poté zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání jen toho, co sám uvedl v daňovém přiznání. To platí i o nároku na odpočet DPH. Dále finanční ředitelství konstatovalo, že stěžovatel nebyl schopen prokázat konkrétní plnění ze smluv uzavřených se společností Šigstav, spol. s r. o. Pokud byly při místním šetření u konstruktérů H., L. a F. kladeny těmto osobám i určité otázky, jejich rozsah nepřekročil rámec šetření ohledně faktur. Finanční ředitelství dále uvedlo, že rozsudek jiného senátu městského soudu, na který poukazuje stěžovatel, se týká jiného zdaňovacího období (rok 1999) a jiné daně (daň z příjmu právnických osob). Pokud jde o namítaný paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole, stěžovatel byl v průběhu daňového řízení seznámen s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným v této zprávě. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují toliko jednání s Ing. T. a stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. K námitce ohledně hodnocení výpovědi svědkyně Šigutové (jednatelky společnosti Šigstav, spol. s r. o.), citovalo finanční ředitelství část jejího prohlášení do protokolu o ústním jednání a upozornilo na skutečnost, že měla-li společnost Šigstav, spol. s r. o., pouze jednu jednatelku, nemohl úkony související s obchodním vedením vykonávat nikdo jiný a pokud byly smlouvy a pokladní doklady podepsány a faktury vystaveny a plné moci uděleny bez vědomí a vůle jednatelky, nemohl k nim správce daně přihlížet, neboť to nebyly právní úkony této společnosti. Správce daně na základě rozsáhlého důkazního řízení zjistil, že žádný z konstruktérů uvedených na dokumentaci nefakturoval své práce společnosti Šigstav, spol. s r. o. Stěžovatel v rámci daňového řízení nedoložil, jakým konkrétním způsobem byla realizována jeho smlouva s touto společností a že zpracování projektové dokumentace zajistila právě tato společnost. Správce daně shromáždil dostatek podkladů o tom, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu DPH. Finanční ředitelství vzhledem k výše uvedenému navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Následně v doplnění kasační stížnosti s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05, uplatnil stěžovatel námitku prekluze práva daň vyměřit a

dále námitky týkající se sdělování totožnosti svědků a povahy výzev podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem ze dne 14. 2. 2007, č. j. 7 Afs 59/2006 - 95, kterým kasační stížnost zamítl. Tento rozsudek byl poté na základě ústavní stížnosti podané stěžovatelem zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>), a to v podstatě proto, že se Nejvyšší správní soud nezabýval prekluzí práva daň doměřit. V odůvodnění tohoto nálezu odkázal Ústavní soud na nález ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, kterým rozhodl o předchozí ústavní stížnosti stěžovatele, a dále na nález ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, z něhož ocitoval část odůvodnění. Dále uvedl, že „*Zamítl-li Nejvyšší správní soud předmětným rozsudkem kasační stížnost, aniž by zohlednil relevantní aspekt spočívající v povinnosti přihlídnout k námitce prekluze práva ex offio, resp. podrobit ji svému posouzení, svědčí mu nyní povinnost se touto námitkou řádně zabývat.*“ Tímto právním názorem je Nejvyšší správní soud vázán.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlídnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námítky, vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny přístupné na <http://nalus.usoud.cz>). Odkázat lze zejména na nález ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlízejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.*“ (...) „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlídně jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dostupné na www.nssoud.cz).

Jak již bylo vysloveno např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, je Nejvyšší správní soud povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu, uvedl, že *„následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offio) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.“* Dále Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil, že povinnost přihlídnout k prekluzi i bez návrhu *„nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“*

V dané věci stěžovatel námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnil a poprvé tak učinil až v doplnění kasační stížnosti. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň doměřit ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal městský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry městského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v opravném prostředku, a tím by nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Jakkoliv byl tedy postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (prosinec 2005), v souladu s tehdejší právní názorem Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64), nelze jej vzhledem ke změně judikatury nadále akceptovat a nelze ani dovodit, že se městský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup městského soudu, který se prekluzí práva daň vyměřit či doměřit nezabýval, byl tedy z výše uvedených důvodů objektivně nezákonný.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud věcně nepřezkoumal napadený rozsudek v rozsahu přípustných stížných námitek, neboť takový přezkum je možný teprve poté, kdy bude učiněn závěr, že k prekluzi nedošlo. Tuto otázku však musí nejprve posoudit městský soud.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž vznesl námitku týkající se nesprávné aplikace ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a vyjádřil nesouhlas se stanoviskem správce daně týkajícím se aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tyto námitky nebyly uplatněny v žalobě, Nejvyšší správní soud k nim s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel, neboť se jedná o důvody, které neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. Tento závěr pak platí i ohledně námitek, které stěžovatel uvedl v doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 11. 2006, a to s výjimkou námitek prekluze práva vyměřit daň. Pro konstrukci stížních námitek je vždy nutno dodržet rámec vymezený v ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nebo v ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto nepřihlédl k námitkám týkajícím se sdělování totožnosti svědků a povahy výzev podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Vzhledem k výše uvedenému závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku v otázce prekluze práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je městský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. srpna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu