



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, zastoupený 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 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 64/2004 – 53,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 64/2004 – 53, **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 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 64/2004 – 53, 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. 11805/03-120, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55193/02/057921/1555 o vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 040 130 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že dokazováním nebyla prokázána reálnost stěžovatelem uplatněných výdajů v souvislosti s příjmy za dané zdaňovací období, neboť nepředložil ani nenavrl pozitivní důkazy prokazující, že společnost C. U. C. Bohemia, s. r. o. (dále také „dodavatel“) na základě uzavřené smlouvy vymáhala pro stěžovatele pohledávky, že došlo v důsledku činnosti dodavatele ke snížení pohledávek a jakým konkrétním způsobem byl realizován předmět smlouvy.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím, jak městský soud vyložil ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost vymáhá pohledávky a nebyl ani schopen objektivně zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy. 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 rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel vyslovil také nespokojenost se způsobem, jakým se správce daně vypořádal s jeho žádostí podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, přičemž městský soud provedeným výkladem citovaného ustanovení tento nezákonný postup legalizuje. Stěžovatel také poukázal na to, že v žalobě namítal, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkům H. a M., když o výsledcích nebyl informován. Podle tvrzení městského soudu tito svědci nebyli jedinými, kteří vypovídali o placení pohledávek stěžovateli. Dovodil-li z uvedené skutečnosti městský soud, že se jedná o nepodstatné porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, je to v příkrém rozporu s tím, že dále konstatuje, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědí svědků V., K., H., L., K. a M. jak správními orgány, tak i městským soudem. Dále poukázal na ust. § 333 obch. zák. a ust. § 562 o. z., která vysvětlují zdánlivý rozpor mezi příjmovými doklady podepsanými jednatečkami společností a výpověďmi svědků, podle nichž měla být finanční hotovost přebírána Ing. T. Městský soud rovněž nesprávně vyložil ust. § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že správní orgány nebyly povinny použít sankčních mechanismů k vynucení svědecké výpovědi Ing. T., který měl prokázat, že poskytoval stěžovateli daňové poradenství a že za poskytnuté plnění přijal protiplnění. Stěžovatel také vytýkal městskému soudu, že nijak nezohlednil skutečnost, že byla svědecky potvrzena existence seznamů pohledávek, na jejichž základě dodavatel vymáhal pohledávky. Tvrzení městského soudu, že nevede řádně účetnictví a neeviduje podklady k jednotlivým účetním případům, neodpovídá skutečnosti. Městský soud přitom s tímto svým tvrzením spojuje neunesení důkazního břemene. Zpochybňuje-li městský soud, že stěžovateli bylo poskytnuto plnění v souladu s daňovým dokladem vystaveným dodavatelem, znamená to, že hodnotí toto plnění jako simulovaný právní úkon podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a v tom případě stíhá správce daně povinnost unést důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. b) citovaného zákona. K seznamům pohledávek uvedl stěžovatel, že vždy tvrdil, že existovaly dva seznamy. Jeden, který byl předán dodavateli a ten na jeho základě pohledávky vymáhal, a druhý předaný dodavatelem stěžovateli, v němž byli vyznačeni dlužníci, u kterých dodavatel pohledávky vymáhal. Po stěžovateli je požadováno splnění něčeho, co má povinnost splnit jiný subjekt. Předložení seznamů je nutno požadovat po dodavateli a pokud dodavatel tuto svou povinnost nesplní, nelze z toho dovozovat negativní dopady pro stěžovatele. Závěr městského soudu, že stěžovatel nepředložil v řízení pozitivní a přímé důkazy, z čehož dovozuje, že neunesl důkazní břemeno, je proto nesprávný. S ohledem na výše uvedené skutečnosti stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že stěžovatel nijak nedoložil, že jeho dlužníci spláceli pohledávky právě v důsledku činnosti dodavatele.

Účelem sdělení rozdílu podle ust. § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je, aby daňový subjekt zjistil, proč mu byl stanoven daňový základ a daň v dané výši. Způsob odpovědi, jaký zvolil správce daně v daném případě, nemohl zkrátit stěžovatele o žádný stupeň přezkumu. Znemožnění přítomnosti stěžovatele při výslechu svědků bylo zhojeno jejich opakovaným výsledkem za účasti stěžovatele. Daňové důkazní řízení bylo rozsáhlé a byl opatřen dostatek důkazních prostředků ke správnému stanovení daňové povinnosti. Právo daňového subjektu navrhopat důkazy nebylo popřeno. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují jen jednání Ing. T. se stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. Rovněž výpověď Ing. T. nemohla prokázat konkrétní rozsah a výši zprostředkovaných služeb a vymožených pohledávek dodavatelem a nemohla nahradit chybějící důkazní prostředky. Výpověď svědka M. je nekonkrétní a obecná a vymáhání pro stěžovatele nedokládá. Také výpověď svědka K. nijak nedokládá, že došlo v daném období k vymáhání konkrétních pohledávek pro stěžovatele. Zákonným předpokladem, aby údaj uvedený v účetnictví mohl být odečten pro zajištění základu daně je, že se jedná o výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána. Předložené důkazní prostředky neprokázaly ani v souvislosti s výpověďmi svědků, že pohledávky byly předány dodavateli k vymáhání a že byly vymáhány. Jiné důkazní prostředky předloženy nebyly. Podle finančního ředitelství stěžovatel dokládal existenci poskytnutého plnění pouze nepřímými důkazy, které však netvoří uzavřený kruh. Proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

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 22. 2. 2007, č. j. 7 Afs 97/2006 - 104, kterým kasační stížnost zamítl. Tento rozsudek byl poté na základě ústavní stížnosti podané stěžovatelem zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07 (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 nálezy, kterými rozhodl o předchozích ústavních stížnostech stěžovatele, a zopakoval právní názor již vyslovený v nález ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 846/07 (správně sp. zn. IV. ÚS 816/07; pozn. NSS), „že v souladu se svojí judikaturou považuje prekluzi práva za natolik významnou problematiku, že se jí z úřední povinnosti mají zabývat jak správní orgány tak i soudy ve správním soudnictví, zejména v oblasti správy daní.“ Dále uvedl, že „Zamítl-li totiž Nejvyšší správní soud zrušeným 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 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, 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 nálezy 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 přihlédne 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 přihlédnout k prekluzi i bez návrhu „*nelze chápat tak, že by soudy musely v každém své 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 vyjádřil nesouhlas se stanoviskem správce daně týkajícím se aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tato námitka nebyla uplatněna v žalobě, Nejvyšší správní soud k ní 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 stížných 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 19. srpna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu