



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 19. 4. 2005, č. j. 8 Ca 87/2004 – 60,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 4. 2005, č. j. 8 Ca 87/2004 – 60, **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 19. 4. 2005, č. j. 8 Ca 87/2004 – 60, 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. 11807/03 - 120, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi ze dne 7. 4. 2003, č. j. 22050/03/057921/1555, kterým byl změněn dodatečný platební výměr tohoto finančního úřadu ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55198/02/057921/1555 o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 tak, že doměřená daň činí 3 335 150 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že předmětem sporu v projednávané věci je způsob, jakým bylo provedeno dokazování a způsob hodnocení provedených důkazů v záležitosti týkající se nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V této souvislosti především konstatoval, že uplatnění výdajů (náklad) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je právem daňového

subjektu a je pouze na něm, zda konkrétní takto vynaložené výdaje uplatní pro účely snížení základu daně či nikoliv. Pokud chce o tyto výdaje základ daně snížit, pak je povinen uvést je v daňovém přiznání a tato svá tvrzení musí být schopn prokázat. Jestliže tedy stěžovatele tvrdil, že jednak zaplatil 6 562 699 Kč společnosti C. U. C. Bohemia, s. r. o. za vymáhání pohledávek a jednak uhradil společnosti Šigstav, s. r. o. 2 966 000 Kč za zhotovení dokumentace, bylo jeho povinností tato svá tvrzení na výzvu správce daně prokázat. Bylo tedy nesporně úkolem stěžovatele předložit či alespoň navrhnout správci daně takové důkazní prostředky, jimiž by bylo pozitivně a s určitostí prokázáno, že tyto společnosti tvrzené činnosti skutečně pro stěžovatele vykonávala. Žalobní námitky, které stěžovatel v žalobě uplatnil, městský soud po posouzení všech skutečností neshledal důvodnými.

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. vyjádřil stěžovatel nesouhlas s napadeným rozsudkem. Stěžovatel vytykal městskému soudu, že sice konstatoval nezákonnost postupu správce daně při postupu podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale současně zmíněný nedostatek považuje za zhojený tím, že důvody pro odlišné vyměření daně byly vyloženy v úplnosti v rozhodnutí odvolacího orgánu. Soudem provedený výklad podle stěžovatele legalizuje nezákonný postup správce daně. Dále stěžovatel napadá způsob, jakým městský soud vyložil ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel není povinen zjišťovat, kde si jeho dodavatel obstaral dodávané zboží a není objektivně schopen zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní 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 rovněž i s nálezem ze dne 23. 6. 2005. Stěžovatel rovněž setrval na svém tvrzení, že v případě svědků H., L. S., L. P. a F. se ve skutečnosti nejednalo o místní šetření, ale o výsledch svědků. Stěžovatel neměl možnost se těchto úkonů zúčastnit a klást otázky podle § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a stěžovateli tak bylo správcem daně znemožněno prokázání skutečnosti, že dokumentace dodaná společností Šigstav, spol. s r. o. byla doplňována či opravována podle nových dispozic od zákazníků. V této souvislosti odkázal stěžovatel na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2005, č. j. 11 Ca 85/2004 a také na judikaturu Ústavního soudu (I. ÚS 591/2000, II. ÚS 232/02). Stěžovatel poukázal na to, že již v žalobě namítal, že finanční ředitelství nevyhovělo jeho návrhu na výsledch osob, které se při své činnosti setkaly s dokumentací dodanou společností Šigstav, spol. s r. o. a že již v žalobě zdůrazňoval, že finanční ředitelství na jedné straně dovozuje negativní skutečnosti z neprokázání dodání dokumentace společností Šigstav, spol. s r. o. a na druhé straně návrhy důkazů k prokázání této skutečnosti odmítá jako neodůvodněné. Přitom upozornil např. na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 427/2002. Městský soud se v napadeném rozsudku ztotožňuje se závěrem finančního ředitelství a z obsahu rozhodnutí je podle stěžovatele zřejmé nepochopení důkazního návrhu stěžovatele a jeho žalobní námitky. Závěr soudu o tom, že výsledch stěžovatelem navržených svědků nemůže nic změnit, vůbec nereflexuje žalobní námitky stěžovatele. Skutečnost, že tyto osoby neprováděly práce pro společnost Šigstav, spol. s r. o. a že tato společnost není uvedena jako zpracovatel na finální dokumentaci dodané zákazníkům, s argumentací stěžovatele nijak nesouvisí. Navíc rozhodnutí finančního ředitelství je v části o odmítnutí navržených důkazů

nepřezkoumatelné. Městský soud nerozlišoval mezi oprávněním jednatele společnosti k obchodnímu vedení a oprávněním jednatele navenek (činit právní úkony). Závěr městského soudu, že úkony související s obchodním vedením, které nevykonávaly jednatelky, ale osoby jiné, jež neměly postavení statutárního orgánu, jsou neúčinné, nemá oporu v žádném právním předpisu a je v naprostém rozporu s hospodářskou realitou. Podle stěžovatele tedy platí závěr, že skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného nevylučuje, že tato společnost dodala stěžovateli projektovou dokumentaci. Stěžovatel dále odmítl hodnocení výpovědi svědka M. městským soudem, a to pro rozpor tohoto hodnocení s obsahem spisu. Svědek potvrdil uzavření smlouvy se stěžovatelem, vystavení faktury, podepisování příjmových dokladů, převzetí peněz a také vymáhání pohledávek pro stěžovatele. Dále stěžovatel poukázal na ustanovení § 333 obch. zák. a na ustanovení § 562 o. z., která vysvětlují zdánlivý rozpor mezi příjmovými doklady podepsanými jednatelkami společností a výpověďmi svědků, podle nichž měla být finanční hotovost přebírána Ing. T. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud hodnotil výpověď svědka K. v rozporu s jejím obsahem. Dále vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědi svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. Tyto osoby byly osobně přítomny v různé fázi jednání s Ing. T. a o této skutečnosti také vypovídaly. Podle stěžovatele městský soud nesprávně vyložil ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že správní orgány nebyly povinny použít sankčních mechanismů k vynucení povinnosti Ing. T., aby podal svědeckou výpověď. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Závěr městského soudu, že stěžovatel nepředložil v řízení pozitivní a přímé důkazy, z čehož dovozuje, že neunesl důkazní břemeno, je podle stěžovatele nesprávný. V této souvislosti poukázal na to, že ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by unesení důkazního břemene bylo spojeno pouze s přímými nebo pozitivními důkazy. Jelikož se městský soud nevypořádal se všemi žalobními body, namítá stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. S ohledem na výše uvedené skutečnosti navrhl zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že 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 v daném případě zvolil správce daně, neovlivnil zákonnost napadeného rozhodnutí a nemohl zkrátit stěžovatele o žádný stupeň přezkumu. Daňový subjekt je podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat svá tvrzení. Této odpovědnosti se nemůže zprostit poukazem na to, že v rámci obchodněprávního vztahu takovou povinnost neměl. Stěžovatel nedoložil, že jeho dlužníci spláceli své pohledávky v důsledku činnosti společnosti C. U. C. Bohemia, s. r. o. a nebyl schopen prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelských smluv se společností Šigstav, spol. s r. o. Místními šetřeními byla ověřována fakturace za provedené konstrukční práce a nejednalo se o výsledky svědků. Správce daně měl po rozsáhlém důkazním řízení dostatek důkazních prostředků, proto další výsledky nepovažoval za opodstatněné a odmítnutí dalších svědeckých výpovědí také odůvodnil. To, že vysoké finanční částky přebírala osoba, kterou jednatelky dodavatelských společností neznaly, považuje finanční ředitelství v obchodních vztazích za neobvyklou skutečnost. Zejména však nebylo doloženo jakékoliv oprávnění této osoby k předmětným právním úkonům. Svědek M. si sjednání a podpis smlouvy se stěžovatelem nepamatuje a ve zdaňovacím období roku 1998 již nebyl jednatelem společnosti C. U. C.

Bohemia, s. r. o. Výpověď svědka K. nijak nedokládá, že v daném období došlo k vymáhání konkrétních pohledávek pro stěžovatele. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují pouze jednání s Ing. T. a stěžovatelem, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými osobami, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. Rovněž výpověď svědka T. nemohla prokázat konkrétní rozsah a výši zprostředkovaných služeb a vymožených pohledávek a nemohla nahradit chybějící důkazní prostředky ze strany stěžovatele. Ze žádné dostupné projektové dokumentace nevyplývalo působení společnosti Šigstav, spol. s r. o., pouze u skartované dokumentace si svědek K. pamatuje razítko uvedené společnosti. Dodatečné vyjádření konstruktérů je v rozporu s již dříve získanými důkazy. Stěžovatel nijak nedoložil, že jeho dlužníci spláceli pohledávky právě v důsledku činnosti společnosti C. U. C. Bohemia, s. r. o. a rovněž nebylo doloženo, jakým konkrétním způsobem byl realizován předmět smlouvy se společností Šigstav, spol. s r. o. a že zpracování dokumentace zajistila právě tato společnost. Podle finančního ředitelství stěžovatel dokládal existenci poskytnutého plnění pouze nepřímými důkazy, které však netvoří uzavřený kruh. Proto se ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Následně v doplnění kasační stížnosti s odkazem na nálezy 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 175/2005 - 103 tak, že kasační stížnost zamítl. Tento rozsudek byl poté na základě ústavní stížnosti podané stěžovatelem zrušen nálesem Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07 (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, na nálezy ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07 a dále uvedl, že *„pokud se obecné soudy s odkazem na institut koncentrace žalobních námitek, resp. zde Nejvyšší správní soud s poukazem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., odmítly námitkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň zabývat, porušily tím právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny.(...)Napříště bude na Nejvyššímu správním soudu posoudit opodstatněnost námitek prekluze práva, což – v případě zhodnocení, že je důvodná – se může stát klíčovým pro celkové posouzení stěžovatelčina správního sporu.“* Tímto právním názorem je Nejvyšší správní soud vázán.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námitek, 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 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 přehlížejí 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 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 nepřípustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Jakkoliv byl tedy postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (duben 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.

Nejvyšší správní soud s ohledem na ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel k námitkám týkajícím se sdělování totožnosti svědků a povahy výzev podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, které stěžovatel (vedle námítky prekluze práva vyměřit daň) uvedl v doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 11. 2006, neboť se jedná o důvody, které neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl.

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

č. j. 7 Afs 175/2005 - 148

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu