



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: **Plynostav Pardubice holding, a. s.**, se sídlem Motoristů 24, Pardubice - Svítkov, zastoupen Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 3. 2008, č. j. 31 Ca 1/2007 – 52,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 3. 2008, č. j. 31 Ca 1/2007 – 52, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 13. 3. 2008, č. j. 31 Ca 1/2007 – 52, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 24. 10. 2006, č. j. 1245/130/2006-Bk, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 12. 2003, č. j. 201120/03/248912/7666, o vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2001 ve formě nadměrného odpočtu ve výši 837 496 Kč. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že předchozí rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a současně vyslovil právní názor, že v daňovém řízení byla porušena procesní práva stěžovatele tím, že nebyl seznámen se změnou právního hodnocení případu. Finanční ředitelství tak odstraňovalo vadu řízení, ke které došlo během odvolacího řízení, a to prostřednictvím správce daně. Správce daně nebyl v pozici rozhodujícího orgánu, a tudíž nemohlo dojít k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Krajský soud shledal v předchozím postupu finančního ředitelství konkrétní porušení procesních práv stěžovatele, avšak zrušením jeho rozhodnutí se daňové řízení dostalo do fáze odvolacího řízení “se vším

všudy“, v jehož průběhu není, a ani nemůže být, vyloučen případný další posun v názoru na hodnocení věci, což v zásadě koresponduje i právům odvolatele až do vydání rozhodnutí o odvolání vznášet další námitky a doplňovat svoji argumentaci. Z odůvodnění předcházejícího zrušujícího rozsudku nelze dovodit závěr prezentovaný stěžovatelem, že datem uskutečnění zdanitelného plnění nemůže být datum 14. 11. 1997. Krajský soud v něm zcela jasně uvedl, že pro rozlišení vlivu změny názoru finančního ředitelství, resp. rozšíření jeho názoru na zamítnutí odvolání, hodnotil zvlášť důvody, pro které správce daně, a následně zčásti i finanční ředitelství, nepřiznal stěžovateli nárok na odpočet DPH, přičemž ve vztahu k tomuto jejich zdůvodnění uzavřel, že by to samo o sobě neobstálo. Současně uvedl, proč se neztotožnil s jejich zdůvodněním a vyslovil svůj názor na posuzované skutečnosti. Pokud jde o nárok na odpočet DPH, krajský soud vycházel zejména z ust. § 9 odst. 1 písm. e) zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a protože uzavřením smlouvy č. 22/Z/97 dne 14. 11. 1997 došlo ke splnění celkového zdanitelného plnění (zprostředkování), případná následná ústní ujednání mezi smluvními stranami, že ke splnění předmětu smlouvy o zprostředkování dojde také dnem uskutečnění dílčích plateb, nemohly mít s ohledem na znění ust. § 9 odst. 3 zákona o DPH zpětně vliv na určení data celkového zdanitelného plnění. Nebyl proto nutný výsledek stěžovatelem navržených svědků k prokázání existence těchto dodatků. Podle ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH bylo možné v rozhodném období uplatnit nárok na odpočet daně nejdříve ve zdaňovacím období, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění a nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce, kdy se zdanitelné plnění uskutečnilo, pokud tento zákon nestanoví jinak. Krajský soud proto shodně s finančním ředitelstvím dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH mohl stěžovatel uplatnit nejpozději do 31. 12. 1998. Pokud tak učinil až v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2001, stalo se tak po zákonem stanovené lhůtě. Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami stěžovatele, že platební výměr ze dne 22. 12. 2003 a výzva č. j. 30554/02/248912/7666 jsou neplatná. Zejména s ohledem na to, že na platebním výměru je pod vytištěným jménem ředitele vytištěno jméno jeho zástupce (s výslovným uvedením, že jde o zástupce) a současně i vzhledem k umístění podpisu, neshledal krajský soud pochybnost o tom, že šlo o zastoupení a že podpis je podpisem tohoto zástupce. Neuvedení zkratky „v z.“ před jménem zástupce ředitele sice představuje vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po stěžovateli nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektoval a aby bylo možno usuzovat na neplatnost takového rozhodnutí. Pokud jde o námitku neuvedení data podpisu na výzvě č. j. 30554/02/248912/7666, je z ní patrné, že byla stěžovateli doručena dne 17. 2. 2002 a jako datum podpisu a vydání rozhodnutí je uvedeno 14. 2. 2002, přičemž toto datum bylo zjevně (ručně) správcem daně opraveno z předtím vytištěného 14. 1. 2002. Vzhledem k obsahu textu výzvy je zřejmé, že před uvedenou opravou šlo o zřejmou chybu v psaní, která by bezesporu mohla být opravena jako zřejmý omyl v psaní podle ust. § 56 zákona o správně daní a poplatků. Zřejmá chyba v psaní přitom neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Proto krajský soud nepovažoval uvedenou vadu za natolik závažnou, aby způsobila neplatnost samotné výzvy.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěry krajského soudu. Především namítal, že ze strany finančního ředitelství skutečně došlo k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení, neboť tím že nepřijalo důvody, které zde existovaly při vydání rozhodnutí správcem daně dne 22. 12. 2003 a své rozhodnutí ze dne 24. 10. 2006 opřelo o důvody nové, spočívající v tom,

že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je 14. 11. 1997, a že tedy stěžovatel měl nárok na odpočet DPH na vstupu uplatnit do 31. 12. 1998, nedošlo pouze k rozšíření důvodů při potvrzení stávajících důvodů, nýbrž došlo zcela ke změně původních důvodů, na kterých bylo postaveno rozhodnutí správce daně. V této souvislosti poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004, a ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 6/2003 a sp. zn. 5 Afs 7/2003. Dále stěžovatel namítal, že nedošlo k celkovému zdanitelnému plnění dne 14. 11. 1997 před přijetím ústních dodatků ke smlouvě o zprostředkování, nýbrž že došlo k uskutečnění dílčích plnění ve sjednaném rozsahu a sjednaných lhůtách podle ust. § 9 odst. 3 zákona o DPH, a že na základě uskutečněných dílčích plnění byly vystaveny doklady č. 64/060/99 a č. 64/229/99. Finanční ředitelství pochybilo, pokud za účelem co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti nevyslechlo navrhané svědky. Stěžovatel vyjádřil rovněž nesouhlas s názorem krajského soudu, že nevidí potřebu doplňování řízení o nové důkazní prostředky z důvodu, že takového doplnění není zapotřebí pro odmítnutí nároku na odpočet DPH na vstupu uplatněného na základě dokladů č. 64/060/99 a č. 64/229/99. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 5 Afs 57/2007 - 84. Dále namítal, že z rozhodnutí není zřejmé, že zástupce ředitele podepsal rozhodnutí ze dne 22. 12. 2003 v zastoupení nepřítomného ředitele, a stejně tak není zřejmá nepřítomnost ředitele uvedeného dne na pracovišti. Toto rozhodnutí správce daně tak neobsahuje vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně, a proto je ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků neplatné. Stejně tak je neplatná i výzva správce daně ze dne 14. 1. 2002, neboť neobsahuje datum, které jednoznačně a srozumitelně podává důkaz o tom, kdy byla podepsaná. Vadně prováděné vytýkácí řízení na základě nezákonné výzvy správce daně pak ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. znamená podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V daném případě se nejednalo o zřejmou chybu v psaní, která by mohla být opravena postupem podle ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků, neboť tímto postupem lze opravovat pouze formální vady platných rozhodnutí a nikoliv základní náležitosti uvedené v ust. § 32 odst. 2 citovaného zákona. V této souvislosti stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2003, sp. zn. II. ÚS 237/02. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Následně v doplnění kasační stížnosti uplatnil stěžovatel s odkazem judikatury Ústavního soudu námitku prekluze, neboť rozhodnutí správce daně ze dne 22. 12. 2003, č. j. 201120/03/248912/7666, nenabýlo právní moci do 3 let od zahájení vytýkácího řízení. V dalším doplnění kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že v dané věci je sporné, zda omezení nároku na odpočet DPH lhůtou, zde lhůtou do 31. 12. 1998, je či není v souladu s šestou směrnicí o DPH (77/388/EHS), když uvedená směrnice žádnou lhůtu nestanoví. Z toho důvodu navrhl, aby Nejvyšší správní soud s ohledem na předběžnou otázku ve věci C-472/08, Alstom Power Hydro, kterou položil Nejvyšší soud Lotyšska, ve smyslu § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. přerušil řízení a vyčkal na rozhodnutí Soudního dvora Evropských společenství, nebo aby sám položil Soudnímu dvoru Evropských společenství předběžnou otázku, zda omezení nároku na odpočet DPH lhůtou podle vnitrostátního práva je či není v souladu s citovanou směrnicí.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Finanční ředitelství přezkoumalo napadený platební výměr v rozsahu požadovaném v odvolání a zjistilo, že daň byla vyměřena v souladu se zákonem o DPH. Proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout 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 přehlíží 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 námítce 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 offo) 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 uvedl, že povinnost přihlídnout 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 krajským 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 krajský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v oprávněm prostředku, a tím by nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Jakkoliv byl tedy postup krajského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (březen 2008), v souladu s tehdejší právní názorem Nejvyššího správního soudu, nelze jej vzhledem ke změně judikatury nadále akceptovat a nelze ani dovodit, že se krajský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup krajského 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 stížních námitek, neboť takový přezkum je možný teprve poté, kdy bude učiněn závěr, že k prekluzi nedošlo. Tuto otázku však musí nejprve posoudit krajský soud.

V dané věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro přerušení řízení podle ust. § 48 odst. 2 písm. f) s. ř. s. či pro položení předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropských společenství, jak to navrhl stěžovatel v doplnění kasační stížnosti, neboť otázkou lhůty, ve které lze uplatnit nárok na odpočet DPH, se věcně nezabýval. Odkaz na nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 1. 2009, sp. zn. II. ÚS 1009/08, je proto nepatřičný. Navíc v rozhodné době Česká republika nebyla členem Evropské unie a správce daně rozhodoval podle zákona o

DPH, který byl zrušen zákonem č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni, kdy vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii.

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 krajskému 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 krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský 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 17. září 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu