



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **HMB, spol. s r.o.**, se sídlem Chabarovská 240/19, Rochlice, Liberec VI, zastoupeného Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11779/03-130, ve věci dodatečného platebního výměru, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 241/2004 - 50,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 241/2004 - 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11779/03-130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) dne 18. 12. 2002, č. j. 55209/02/057921/1555, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997 ve výši 249 745 Kč.

Jako právní důvody kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Předně stěžovatel namítá, že správce daně při hodnocení důkazů nezohlednil § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o DPH“), resp. poměr mezi tímto ustanovením a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přičemž prvně zmiňované ustanovení je ustanovením speciálním. Jestliže tedy stěžovatel předložil formálně bezvadný daňový doklad, splnil tak svou povinnost podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a unesl důkazní břemeno. Dále uvádí, že po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel a o nichž zákonitě nemusel mít informace, což je v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, sp. zn. IV. ÚS 402/99 a rovněž i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45. Stěžovatel tak není povinen zjišťovat, jakým způsobem jiná společnost pro něho vymáhá pohledávky, a není objektivně schopen zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní dluhy. Stěžovatel v žalobě rovněž napadl skutečnost, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkům, když o konání výslechů svědkyně H. a M. nebyl informován. Vzhledem k okolnosti, že z těchto svědectví vyplývá, že k vymáhání pohledávek docházelo pouze telefonicky, jsou pro danou věc relevantní. Vymáhání pohledávek telefonickou formou potvrdil rovněž svědek Svoboda. Protože k němu docházelo v rámci podnikatelských vztahů, muselo být úplatné. Stěžovatel rovněž uvedl, že již samotnou skutečnost, že docházelo k vymáhání pohledávek jinou společností pro stěžovatele a zároveň jedinou společností, která dle stěžovatele v tomto období pro něj pohledávky vymáhala, byla společnost AMPEX s.r.o. (dále jen „AMPEX“), lze v této souvislosti považovat za důkaz, že AMPEX dané pohledávky skutečně vymáhala. Stěžovatel se dále domnívá, že paušální odkaz na Zprávu o daňové kontrole není dostačující, neboť správce daně se nemůže vypořádat se žádostí daňového subjektu čistě formálně; proto došlo postupem správce daně k porušení zákona. Stěžovatel rozporuje zjištění soudu a správního orgánu týkající se výpovědi svědků V., K., H. a L. Dále zdůraznil, že ing. T. měl prokázat, že stěžovateli poskytoval daňové poradenství, např. to, že za poskytnuté plnění přijal od stěžovatele peněžité protiplnění či existenci písemné smlouvy. Stěžovatel dále uvedl, že nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno, že doklad byl vydán plátcem daně, čímž i unese důkazní břemeno. Jestliže poté správce daně zpochybňuje jeho tvrzení, tj. i správnost účetnictví, a posuzuje jeho úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. I v tomto bodě je tak závěr správního orgánu nedostatečný. Proto navrhl zrušení věci a její vrácení městskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání pouze toho, co sám uvedl v daňovém přiznání, což platí i

o nároku na odpočet daně. Svědectví pí. H. a p. M. se vztahuje k jinému zdaňovacímu období. Odkaz na výpověď p. S., To., R., Har. a pí. B. nebyl uplatněn v žalobě. K paušálnímu odkazu na Zprávu o daňové kontrole správní orgán uvedl, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení seznámen s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným ve zprávě o kontrole. Svědecké výpovědi p. V., Há., L. a pí. K. prokazují pouze jednání s ing. T. Zcela se ztotožnil s rozsudkem městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního a soudního spisu vyplývají následující podstatné skutečnosti. Na základě daňové kontroly provedené správcem daně byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55209/02/057921/1555, dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997 ve výši 249 745 Kč, neboť správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a neprokázal tak přijetí zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. 28/97 ze dne 7. 5. 1997 od společnosti AMPEX za vymožení pohledávek, zajišťování jejich inkasa a minimalizaci pohledávek po lhůtě splatnosti. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, ve kterém požaduje zrušení uvedeného dodatečného platebního výměru pro porušení § 2 odst. 1, § 2 odst. 2, § 16 odst. 4, § 31 a § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11779/03-130, zamítl. Stěžovatel následně podal žalobu k městskému soudu, který žalobu napadeným rozsudkem taktéž zamítl. Následně stěžovatel brojil proti rozhodnutí městského soudu kasační stížností, kterou zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. prosince 2006, č. j. 7 Afs 62/2006 - 90. Tento rozsudek byl na základě ústavní stížnosti, podané stěžovatelem dne 29. 3. 2007, zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>), z důvodu, že se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou prekluze práva daň vyměřit nebo doměřit. V odůvodnění tohoto nálezu odkázal Ústavní soud především na svůj náleze ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, v němž vyslovil, že *„nezákonnost je dána, jestliže je napadeným rozhodnutím založena kolize se zákonem stanovenými podmínkami. Zde může být důvodem k nezákonnosti nesprávná interpretace ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jiná vada řízení před soudem spočívající v tom, že soud nepřihlédl ex offio k prekluzi práva správního orgánu dodatečně vyměřit daň. Nelze přisvědčit závěrům soudu, který v dané věci odmítl žalobu proti rozhodnutí správního orgánu proto, že stěžovatelé neuplatnili toto tvrzení v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohli (§ 104 odst. 4 s. ř. s.)“*. Dále se odvolává na nálezy ze dne 30. 11. 2005, sp. zn. I. ÚS 355/05, a ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. I. ÚS 668/06. V projednávané věci Ústavní soud dospěl k závěru, že omezení v možnosti poukázat na protiprávnost plnění poté, co uplynula lhůta k podání správní žaloby, je postup, který zkrátil stěžovatele v jeho právech. Proto zrušil ústavní stížností napadený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2006, č. j. 7 Afs 62/2006 - 90, s tím, že je zdejší soud v dalším řízení vázán právním názorem Ústavního soudu, je tak povinen se otázkou prekluze v dalším řízení zabývat a podle toho kasační stížnost také rozhodnout.

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu na základě kasační stížnosti vázán nejen důvody uvedenými v kasační stížnosti, ale i ve věci vydaným nálezem Ústavního soudu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Právní názor, že správní soudy jsou povinny přihlédnout k prekluzi práva daň vyměřit nebo doměřit i bez námítky, vyslovil Ústavní soud kromě dané věci již v řadě dalších 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 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 jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.“

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu tak byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu § 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).

V důsledku toho 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 [zákona o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu]. 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.“ Správní soudy jsou tak nadále povinny se ve své rozhodovací činnosti vždy otázkou prekluze z moci úřední zabývat.

V dané věci stěžovatel námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnil. Poprvé tak učinil až v doplnění ke kasační stížnosti ze dne 24. 11. 2006. Poté byla tato námitka uplatněna až v ústavní stížnosti stěžovatele. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň vyměřit nebo doměřit ve smyslu § 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 oprávněném prostředku, a tím by nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Přestože byl postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal, tj. dne 13. 12. 2005, v souladu s tehdejší právní názorem Nejvyššího správního soudu (k tomu srovnej rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64), nelze jej vzhledem ke změně judikatury nadále akceptovat. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že za takového stavu věci nelze ani dovodit, že se městský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr, jak je předvídáno ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135. 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.

S ohledem na výše předestřené Nejvyšší správní soud věcně nepřezkoumal napadený rozsudek v rozsahu přípustných stížných námitek, neboť takový přezkum je případný teprve poté, byl-li by městským soudem v dalším řízení učiněn závěr, že k prekluzi nedošlo.

Vzhledem k výše uvedenému závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku v otázce prekluze práva daň vyměřit či doměřit Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 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 podle § 110 odst. 2 s. ř. s. v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 22. října 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu