

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **V. B.**, zastoupeného JUDr. Irenou Janákovou, advokátkou se sídlem V Dolině 1516/1a, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 12. 2006, čj. 9600/06-1300-204189 a čj. 9601/06-1300-204189, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2010, čj. 5 Ca 74/2007 - 85,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutími ze dne 29. 12. 2006, čj. 9600/06-1300-204189 a čj. 9601/06-1300-204189, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Kolíně ze dne 12. 1. 2001, čj. 2199/01/034912/3374, a čj. 2204/01/034912/3374, kterými správce daně vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období květen 2000 a červen 2000 ve výši 24 970 Kč a 193 114 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobami u Městského soudu v Praze, který je rozsudkem ze dne 18. 6. 2010, čj. 5 Ca 74/2007 - 85, zamítl.

3. Městský soud nepřisvědčil námitce prekluze, podle níž byla daň vyměřena až po tříleté lhůtě stanovené v § 47 odst. 1, resp. odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalobce se mýlil v názoru, že s ohledem na dobu řízení o obou daních zbývaly žalovanému k vydání nových

rozhodnutí o odvolání (po zrušení původních rozhodnutí o odvoláních městským soudem) necelé dva měsíce. Žalovaný totiž prostřednictvím místně příslušného správce daně doplňoval dokazování, tedy provedl úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu. Ty směřovaly k odstranění žalobcem tvrzených nedostatků ve zjištění skutkového stavu správcem daně. Městský soud poukázal zejména na ústní jednání dne 30. 1. 2003 u Finančního úřadu v Kolíně, kdy byly žalobci kladeny otázky mj. ohledně odběratele sporného zboží (kondenzátorů TC 830 K) – společnosti MOEBIUS, s. r. o. – a ohledně okolností, za nichž žalobce skladoval elektronické součástky. Městský soud zmínil i místní šetření dne 13. 2. 2003 ve skladu žalobce ve V., při němž byly také řešeny vztahy žalobce se společností MOEBIUS, s. r. o. Žalobce v jeho průběhu předložil i své účetnictví za rok 2000. Tyto úkony směřovaly k vyměření daně, proto začala tříletá lhůta pro vyměření daně běžet znovu od konce roku 2003. Městský soud připomněl, že lhůta neběžela ani po dobu řízení před soudem. Pokud byla rozhodnutí o odvoláních vydána v prosinci 2006 a právní moci nabyla v lednu 2007, stalo se tak podle městského soudu v zákonné lhůtě.

4. Dále městský soud nesouhlasil s námitkou, že žalovaný zdůvodnil nepřiznání nadměrného odpočtu pouhým odkazem na posudek znalce Z. V. Posudek byl podle městského soudu jen jedním z důkazních prostředků, které ve svém souhrnu vedly ke zjištění, že žalobce nesplnil podmínky pro vznik nároku na odpočet. V řízení v prvním stupni správce daně vyšel z toho, že zakoupené zboží – kondenzátory starého typu vyrobené nejpozději v roce 1992 – nebylo možno použít při podnikání, jak to žádá § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), ale žalovaný v odvolacím řízení dalším dokazováním zjistil existenci řetězce, jehož hlavním cílem bylo umožnit osobám v něm zapojeným uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH. Pokud správce daně dospěl ke správnému závěru (tj. že nárok na odpočet žalobci nevznikl), nebylo na místě jeho rozhodnutí rušit jen proto, že žalovaný doplnil důvody svého rozhodnutí o další významná zjištění. Ta logicky doplnila a vysvětlila to, co vyšlo najevo v prvním stupni (tj. proč žalobce nakupoval ve značném množství za poměrně vysokou cenu víceméně bezcenné součástky, proč se zdráhal poskytnout bližší informace o tom, jak s nimi dále naloží, a proč je prodal právě společnosti MOEBIUS, s. r. o.). Doplnění výsledků daňového řízení (i prostřednictvím orgánu prvního stupně) je podle městského soudu běžným průvodním jevem odvolacího řízení (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Zjištění o existenci řetězce na podzim roku 2001 v průběhu odvolacího řízení nevedlo k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

5. Co do znaleckého posudku Z. V., městský soud shrnul argumentaci správních orgánů k jejich závěrům o účelovosti celé transakce. Nepřisvědčil přitom námitce, že správce daně opomněl posudek vypracovaný soudním znalcem Ing. R. T., předložený žalobcem. Správce daně podle městského soudu nesrovnával odborná hodnocení obou znalců, protože posudek Ing. T. byl vypracován více než rok předtím, než žalobce nakoupil a uskladnil předmětné součástky (posudek byl vydán pro účely řízení s jiným daňovým subjektem, a znalec ani nemohl mít k dispozici součástky přímo od žalobce).

6. Městský soud nesouhlasil s názorem, že žalobce prokázal nárok na nadměrný odpočet. Finanční orgány důkladně zmapovaly pohyb zboží od výrobce součástek (TESLA Lanškroun, a. s.) přes žalobce k jeho odběrateli (společnosti MOEBIUS, s. r. o.) a zjistily, že subjekty zapojené do řetězce byly osobně i majetkově propojeny. Odběratele žalobce

zastupovala osoba, jež byla současně jednatelem jednoho ze subjektů (BELDA, s. r. o.), které v řetězci předcházely žalobci. Jediným společníkem odběratele žalobce byla společnost, která se v červenci 2000 stala jediným společníkem společnosti BELDA, s. r. o. To podle městského soudu dokresluje průběh transakcí v celém řetězci, při němž bylo zboží za současného zvyšování ceny převáděno z jednoho subjektu na druhý. Městský soud podotkl, že formálně byly změny vlastnictví zboží doloženy. Daňový řetězec se však neprojevuje nedostatkem formy, ale skrytým cílem transakcí, na nějž lze usuzovat mj. právě z podezřele těsných vztahů mezi některými články řetězce. U žalobce nelze dovodit dobrou víru, pokud v reakci na výzvu ze dne 27. 10. 2000 správci daně dne 13. 11. 2000 sdělil, že prodej součástek se dosud neuskutečnil, přestože již dne 13. 10. 2000 prodal část zboží společnosti MOEBIUS, s. r. o. Městský soud ani finanční orgány nepovažovaly tuto skutečnost za náhodnou.

7. Městský soud neshledal rozhodnutí žalovaného rozpornými s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, kterou by – navzdory názoru žalovaného – měly brát orgány veřejné moci v úvahu i při posuzování okolností, které nastaly před vstupem České republiky do Evropské unie. Zmíněná judikatura neupírá daňovému subjektu právo na odpočet DPH pouze tehdy, pokud nevěděl o existenci řetězce nebo o ní nemohl vědět. S ohledem na všechny okolnosti případu i na popsaný rozpor mezi vyjádřeními a jednáním žalobce městský soud nezjistil, že by žalobce figuroval v řetězci jako nevědoucí prvek.

8. Konečně městský soud neshledal důvodnou námitku, podle níž nelze v daňovém řízení hodnotit důkazní prostředky týkající se jiných daňových subjektů než žalobce. Kritériem pro použitelnost určitého důkazního prostředku totiž není to, odkud a od koho vzešel, ale zda byl získán v souladu se zákonem a zda jím lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Tyto podmínky byly ve věci žalobce splněny. Žalovaný v řízení předcházejícím jeho původním rozhodnutím porušil práva žalobce, kterému neumožnil zúčastnit se místních šetření u jednotlivých dodavatelů. Proto byla jeho původní rozhodnutí zrušena. V nových řízeních žalovaný napravil své pochybení a o nových místních šetřeních informoval žalobce, resp. jeho zástupce. Zástupce žalobce se těchto šetření účastnil, mohl klást dotazy příslušnému odběrateli a ke zjištěním z místních šetření se mohl vyjádřit. Práva žalobce tak nebyla při místních šetřeních porušena.

III.

9. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ač své námitky těmto důvodům výslovně nepodřadil.

10. Stěžovatel namítl, že úkony provedené v odvolacím řízení (ústní jednání ze dne 30. 1. 2003, resp. místní šetření ze dne 13. 2. 2003) nebyly úkony směřujícími k vyměření daně, neboť daň již byla vyměřena. Stěžovatel považoval tyto úkony za účelové, neboť z nich nelze dovodit pochybnosti o správnosti výše předchozího vyměření správce daně. Uvedl, že je nutno zkoumat, jaké úkony je možno provést v odvolacím řízení. Podle stěžovatele správce daně ani žalovaný neměli žádné nové poznatky ve smyslu závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134. Úkony správce daně tak bylo třeba pojmout jako dodatečné provedení

důkazů, k němuž mělo dojít již v rámci předcházejícího vytýkacího řízení, nikoliv jako nový úkon podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Správce daně pouze pokračoval v řízení, které bylo třeba ukončit. Stěžovatel setrval na názoru, že mu žalobou napadená rozhodnutí byla doručena po uplynutí prekluzívní lhůty.

11. K závěrům městského soudu stran znaleckého posudku Z. V. stěžovatel zopakoval, že kondenzátory jsou použitelné, protože jsou plošně instalovány v četných starších a stále funkčních elektronických zařízeních v České republice. Pokud žalovaný odmítl znalecký posudek Ing. R. T., protože nebylo prokázáno, že Ing. T. posuzoval identické zboží, jednalo se o selekci důkazních prostředků. Finanční orgány se měly se znaleckým posudkem náležitě vypořádat. Znalecký posudek Ing. T. pak dle stěžovatele vyvrací závěry soudního znalce Z. V. Odmítnutí znaleckého posudku stěžovatel nepovažoval za důvodné.

12. Konečně stěžovatel nesouhlasil se závěry městského soudu ohledně možnosti doplnit důvody rozhodnutí o další významná skutková zjištění v odvolacím řízení. Finanční orgány podle něj v průběhu řízení nevysvětlily, jak hodnotily ve smyslu § 31 odst. 2 a 4 daňového řádu důkazní prostředky předložené stěžovatelem. Pochybení správce daně nebylo napraveno ani v odvolacím řízení. Žalovaný se odvolal pouze na údajné závěry soudu, zejména tam, kde mělo být rozhodnutí řádně odůvodněno dle § 50 odst. 3 daňového řádu. Správce daně se navíc nezabýval námitkami stěžovatele, zahrnutými v jeho vyjádření v protokolu o jednání ze dne 29. 11. 2006. Správní uvážení bylo dle stěžovatele založeno na znaleckém posudku soudního znalce, neboť listinné důkazy jsou nezpochybnitelné. Předložil-li stěžovatel účetní doklady, splnil svou zákonnou povinnost. Bylo na správci daně, aby nárok na nadměrný odpočet uznal, nebo ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu vysvětlil, proč jsou předložené doklady nevěrohodné či nesprávné. Nebyl-li takový úkon podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu učiněn, nemohlo dojít k opakovanému přesunu důkazního břemene na stěžovatele. Stěžovatel tvrdil, že ve svých důsledcích mělo řízení charakter řízení v jediném stupni. Stěžovatel proto nepovažoval za dostatečné, jak se městský soud vypořádal s jednotlivými žalobními body, kdy v podstatě převzal názory žalovaného, ale nevyložil, proč považoval argumentaci stěžovatele za nedůvodnou.

IV.

13. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

14. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

15. Kasační stížnost není důvodná.

16. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, týkajícím se prekluzívní lhůty podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tvrdil přitom, že úkony provedené v odvolacím řízení nebyly způsobilé znovu založit běh tříleté lhůty pro vyměření daně.

17. Nejvyšší správní soud se ke stejné právní otázce vyslovil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS. To je ostatně účastníkům známo, jak vyplývá z jejich podání, bylo na něm založeno i odůvodnění napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud na ně pro stručnost odkazuje. Krátce pak připomíná, že i úkony provedené v odvolacím řízení mohou za určitých podmínek přerušit běh prekluzívní lhůty dle § 47 odst. 2 daňového řádu, zejména pokud vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřují k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a odpovídají povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Úkony přitom nesmí být provedeny výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzívní lhůty.

18. Stěžovatel se mýlil v námitce, že v posuzované věci nebyly tyto podmínky dány. Nejvyšší správní soud nepochyboval o tom, že ústní jednání ze dne 30. 1. 2003 a místní šetření ze dne 13. 2. 2003 představovaly úkony, jejichž prostřednictvím byla doplňována skutková zjištění, zejména pokud jde o skutečnosti týkající se obchodních vztahů stěžovatele a odběratele sporného zboží – společnosti MOEBIUS, s. r. o. Možnost doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení je přitom pro daňové řízení výslovně předvídána v § 50 odst. 3 daňového řádu. Předmětné úkony bezpochyby směřovaly k odstranění pochybností o správnosti daně vyměřené správcem daně, vzniklých v důsledku odvolání stěžovatele. Z protokolů o těchto úkonech ani z jiných skutečností se přitom nijak nepodává, že by úkony byly provedeny jen s cílem založit nový běh tříleté lhůty, že by neodpovídaly povaze ani rozsahu zjišťovaných skutečností, nebo že byly provedeny nezákonně. Navíc stěžovatel tvrdil účelovost úkonů obecně a své tvrzení nepodpořil relevantní argumentací, tím méně doplněnou o odpovídající důkazní návrhy. Nejvyšší správní soud proto neshledal stížní námitku důvodnou. S hodnocením dané otázky městským soudem, který své závěry podrobně odůvodnil, se tento soud ztotožnil a v podrobnostech na ně plně odkazuje.

19. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce týkající se tvrzené selekce důkazních prostředků. Tato námitka především není přiměřenou reakci na podrobné vypořádání odpovídajícího žalobního bodu městským soudem. Ten zcela jednoznačně uzavřel, že není pravdou, že by žalovaný zdůvodnil nepřiznání nadměrného odpočtu pouhým odkazem na posudek znalce Z. V. Shrnul také všechny skutečnosti, na nichž žalovaný založil své posouzení věci, a poukázal na důvody, pro které správní orgány neosvědčily posudek Ing. T. jako důkaz v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že se správní orgány s tímto důkazním návrhem stěžovatele v daňovém řízení vypořádaly. Žalovaný pak v napadených rozhodnutích přezkoumatelně popsal důvody, které vedly správní orgány k jejich závěru. K žádné selekci důkazů, jež by mohla zasáhnout právní sféru stěžovatele, v posuzované věci nedošlo. Stěžovatel ostatně ani v kasační stížnosti nepřinesl argumenty, které by rozumně zpochybnily závěry správních orgánů ohledně posudku Ing. T., s nimiž se ztotožnil i městský soud. Stížní námitka proto nebyla důvodná.

20. Podstatou stížní námitky pod bodem III. kasační stížnosti byl nesouhlas stěžovatele s možností doplnění důvodů rozhodnutí o další významná zjištění v odvolacím řízení. Stěžovatel se domníval, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou dvojinstančnosti.

21. Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací praxi k zásadě dvojinstančnosti v kontextu specifik daňového řízení opakovaně vyjadřoval, a to i z hlediska možnosti doplňování skutkových zjištění v odvolacím řízení. Doplnění řízení, resp. dokazování, provedené v rámci odvolacího řízení, tento soud nepovažuje za nepřípustné, a to ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Uvedená zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních a řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu. Uvedená zásada naopak nevede k tomu, aby byl každý závěr vždy vysloven jednou instancí a prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž představuje nejen dvojí posouzení věci, ale především cestu k nápravě a odstranění vad, které se mohly vyskytnout v řízení v prvním stupni (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

22. Popsaný závěr není zpochybněn povinností odvolacího orgánu seznámit se svým hodnocením řádně a včas daňový subjekt, dospěl-li po doplnění dokazování k odlišnému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, čj. 4 Afs 34/2003 - 74, www.nssoud.cz).

23. V posuzované věci bylo rozhodné, že již správce daně dospěl k závěru, že předmětné zboží bylo prodáváno v rámci řetězce daňových subjektů. Účelem těchto obchodních operací bylo postupné navyšování ceny jinak neprodejného zboží s cílem čerpat nadměrné odpočty DPH. Správce daně takové obchodování považoval za činnost, jež nesplňovala znaky podnikání, a za této situace nebyly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet podle § 19 zákona o DPH. Tomuto právnímu posouzení žalovaný přisvědčil a připomněl, že jeho správnost potvrdil ve svých předchozích zrušujících rozsudcích i městský soud. Samotné doplnění úvahy nad aplikací § 2 odst. 7 daňového řádu, podpořené dalšími skutkovými zjištěními získanými doplněním dokazování v odvolacím řízení, tedy v kontextu posuzované věci nemohlo představovat odchýlení se od právního posouzení věci v prvním stupni, které by ve světle závěrů rozsudku čj. 4 Afs 34/2003 - 74 vyžadovalo informování daňového subjektu. Stěžovatel byl s názorem finančních orgánů o účelovosti realizovaných obchodních transakcí seznámen. Žalovaný proto nezasáhl do jeho právní sféry, opřel-li svůj závěr o nedostatečnosti nároku na odpočet DPH kromě důvodů popsaných správcem daně i o úvahu nad dalšími právními důsledky účelovosti jeho jednání (§ 2 odst. 7 daňového řádu). Stížní námitka proto nebyla důvodná.

24. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou, že stěžovatel nebyl v průběhu řízení seznámen s hodnocením jím předložených důkazních prostředků, že tuto vadu žalovaný v odvolacím řízení neodstranil, resp. že správce daně byl pro přenesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu povinen poučit jej o nevěrohodnosti či nesprávnosti předložených důkazních prostředků. V této souvislosti soud nezjistil porušení procesních práv stěžovatele, tím méně pak takové, jež by mohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Správní orgány seznámily stěžovatele s hodnocením důkazních prostředků. To mu ostatně umožnilo zpochybnit správnost hodnocení, jak učinil např. námitkami vznesenými při ústním jednání dne 29. 11. 2006. V této souvislosti soud pro úplnost podotýká, že správce daně nepochybil, nezabýval-li se uvedenými námitkami. K vypořádání námitek vznesených v průběhu odvolacího řízení

byl příslušný žalovaný, který tak učinil v napadených rozhodnutích. Navíc ani v tomto případě stěžovatel neoznačil přesněji námitku, jež měla zůstat nevypořádána.

25. Poukazoval-li stěžovatel na to, že rozhodnutí správních orgánů stojí výlučně na posudku znalce Z. V., odkazuje Nejvyšší správní soud na své předchozí závěry.

26. Konečně stěžovatel označil za nedostatečné vypořádání městského soudu s jednotlivými žalobními body, pouze převzal závěry žalovaného a nevyložil, proč považoval argumentaci stěžovatele za nedůvodnou. Nejvyšší správní soud naopak shledal nedostatečnou formulaci této stížní námitky, kterou se proto mohl zabývat pouze v míře obecnosti, v jaké jí stěžovatel vznesl. Námitku pak soud neshledal důvodnou. Napadený rozsudek není zatížen žádnou z vad, jež by podle ustálené judikatury správních soudů zakládala jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů (srov. rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

27. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

28. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. února 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu