



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **L. Č. s., a. s.**, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2005, č. j. 28 Ca 587/2001 – 66,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2005, č. j. 28 Ca 587/2001 – 66, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 10. 2001, č. j. FŘ-10749/13/00, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13. 10. 2000, č. j. 155453/00/008911/4750, jímž byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 1998 v částce 3 161 501 Kč. V odůvodnění rozhodnutí městský soud uvedl, že pokud daňový subjekt uplatní u správce daně nárok na odpočet DPH, prokazuje jej příslušným daňovým dokladem, který je povinen vyhotovit za každé zdanitelné plnění. V tomto případě předložil stěžovatel správci daně dva doklady, a to č. 010102 a č. 98/601, jež u správce daně vyvolaly pochybnosti o tom, zda na jejich základě došlo k přijetí a uskutečnění zdanitelných plnění, resp. u dokladu č. 98/601 pochybnosti o tom, zda jej lze podle § 12 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“) označit za daňový doklad. V případě prvního dokladu měl Ing. H. dodat podle kupní smlouvy ze dne 10. 6. 1998 stěžovateli výpočetní techniku, kterou měl stěžovatel následně jako předmět finančního leasingu pronajmout

Ing. W. Z výpovědi Ing. H. u dožádaného Finančního úřadu v Hodoníně je však zřejmé, že tento předmětné zboží stěžovateli ani Ing. W. nikdy nedodal, nevystavil předmětný doklad a stěžovateli nepodepsal žádnou kupní smlouvu. Tyto výpovědi tedy podstatným způsobem zpochybňují věrohodnost předložených dokladů, přičemž stěžovatel výpověď Ing. H. po obsahové stránce nezpochybňuje. Z tohoto pohledu finanční orgány nepochybily, když na podkladě dokladu č. 010102 neuznaly stěžovateli nárok na odpočet DPH, a stejně tak nemohla být akceptována uplatňovaná daň na výstupu u související leasingové smlouvy, neboť stěžovatel neprokázal věcnou opodstatněnost jejího vystavení. Shodný názor zaujal městský soud i v případě dokladu č. 98/601. Datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na tomto dokladu, tj. 10. 6. 1998, je v rozporu s dalšími důkazními prostředky, konkrétně obsahem kupní smlouvy ze dne 10. 6. 1998.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel vyjádřil nesouhlas s tím že městský soud přezkoumal rozhodnutí finančního ředitelství v mezích žalobních bodů vycházející přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Městský soud se nezabýval žalobní námitkou, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody v odvolání uvedenými, a to v rozsahu, jak byly uvedeny v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Jedná se především o částky odvedené stěžovatelem do státního rozpočtu taxativně uvedené na první straně odvolání se zdůvodněním, že k dodání zboží v těchto případech došlo v souladu se zákonnými ustanoveními, a proto tedy stěžovatel byl povinen v souladu s ustanovením § 10 zákona o DPH uplatnit daň na výstupu. Těmito skutečnostmi se odvolací orgán, stejně jako městský soud, nezabýval. Dále se nezabýval skutečností že nebyly předloženy pouze dva daňové doklady ale i další doklady týkající se leasingových transakcí, tedy splátkového kalendáře a daňové doklady z kupních smluv u vyjmenovaných zdanitelných plnění. Napadené rozhodnutí je sice obsáhlé, ale s důvody uvedenými v odvolání se nevypořádává, a to ani se skutečností, že důkazní prostředky získané před a po skončení daňové kontroly nemohou být její součástí. Stěžovatel nebyl informován o místním šetření, ze kterého vycházel soudní znalec. Z obsahu znaleckého posudku je zřejmé, že před, během i po místním šetření bylo jak příslušným správcem daně, tak i nepříslušnými správci daně ignorováno právo stěžovatele v takovém rozsahu a opakovaně, že vydání dodatečného platebního výměru na základě takového postupu, a následně i rozhodnutí finančního ředitelství, nejsou v souladu se zákonem. I když městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvádí, že posudek nebyl použit pro účely výpočtu daňové povinnosti, nýbrž k identifikaci konkrétního zboží, tento záměr ze zadání a obsahu posudku nevyplývá. Podle názoru stěžovatele městský soud nesprávně aplikoval daňové zákony, když otázku ukončení daňové kontroly, a vlastně její pokračování po podpisu a projednání správy, nepovažoval za tak závažné, aby to mohlo způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Další jednání, jichž se zúčastnili soudní znalci, a to na finančním úřadě a v kanceláři znalce, nemohla nahradit právo daňového subjektu klást znalci otázky při místním šetření. Tento postup jde nad rámec zákona a ani údajná vstřícnost správce daně nemůže zhojit procesní chyby, které vážným způsobem zasáhly do práv stěžovatele. Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas s názorem městského soudu že „obchodní transakce byly mezi jmenovanými firmami pouze fiktivní, tzn. že nedošlo ke zdanitelnému plnění“. K tomuto závěru nemá finanční ředitelství ani městský soud dostatek podkladů. Rozdíl v ceně, jež byla stanovena na základě nepřipustného zadání, není dostatečným podkladem k tomuto závěru. Finanční ředitelství ani městský soud se nezabývaly skutečnou existencí předmětů, která odporuje fiktivnosti jimi uvedené, a neuvedly, který úkon byl fiktivní a který skutečný. Odůvodnění rozhodnutí neobsahuje skutkové a právní závěry, ze kterých by bylo patrné, že stěžovatel kupní smlouvou zastírá skutečný obsah právního úkonu. To se týká i konstatování městského soudu. Městským soudem bylo podle názoru stěžovatele porušeno jeho právo na spravedlivý

proces, když byla nesprávně aplikována, případně neaplikována, příslušná ustanovení zákonů. Jedná se o ustanovení § 6, § 12 odst. 2 a § 14 zákona o DPH, § 2 odst. 7, § 16, § 23, § 31 odst. 4, 8, § 32 odst. 7, § 46 odst. 4 a 7, § 50 odst. 3 a 7 zákona č.337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a ustanovení §§ 412 - 414 obch. zák. Pokud se týká rozporování rozsahu poskytnutých stejnopisů, je podle stěžovatele nutno konstatovat, že poskytnutí opisů či stejnopisů je uvedeno pod ustanovením § 23 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a je tedy nahlížením do spisu i ve smyslu odst. 4 citovaného ustanovení. Městský soud se také nedostatečně zabýval žalobní námitkou týkající se tzv. schématu obchodního řetězce v souvislosti s údaji na str. 3 napadeného rozhodnutí, když odpověď místně nepřislušného Finančního úřadu Brno IV. ze dne 6. 4. 1999 byla stěžovateli vydána jako výpis nikoliv jako stejnopis, jak nesprávně uvedl městský soud. Městský soud také postupoval v rozporu s ust. § 74 odst. 1 s. ř. s., když stěžovateli nezaslal vyjádření k žalobě. Stěžovatel na závěr vyjádřil domněnku, že správní spis zřejmě neobsahoval všechny listinné podklady tak, jak byly zpracovány, případně předány, stěžovateli, např. znalecký posudek č. 890/57/994. Ze všech uvedených důvodů navrhl, aby napadený rozsudek městského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v první řadě nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že se nevypořádalo se všemi odvolacími důvody. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí o odvolání, prokazatelně se se všemi odvolacími důvody vypořádalo, pouze je jen neuznalo za opodstatněné a oprávněné. Finanční ředitelství označilo za nepravdivé a neodpovídající skutečnosti zpochybňování oprávněnosti použití znaleckého posudku. Jak je totiž z předložených důkazních prostředků zřejmé, a potvrzuje to i sám stěžovatel, jednání se soudním znalcem se uskutečnilo dne 29. 5. 2000, a to na základě vyhovění námitce stěžovatele vznesené při projednávání zprávy o daňové kontrole. I když stěžovateli bylo včas oznámeno, kdy se jednání se znalcem uskuteční, ten se ho nezúčastnil, aniž by pro to sdělil nějaké důvody. Z tohoto důvodu finanční ředitelství považuje námitku stěžovatele, kterou vznesl až v kasační stížnosti, že se neuskutečnilo místní šetření u držitele stroje, za účelovou a neopodstatněnou. Není v rozporu se žádným ustanovením příslušného procesního daňového předpisu, že se ústní jednání se znalcem uskuteční až po projednání zprávy o daňové kontrole. Podstatné bylo, že se tak stalo před vystavením dodatečného platebního výměru. Za zcela irelevantní označilo finanční ředitelství námitky směřované na stanovení obvyklé ceny, neboť tento údaj nebyl, a ani být nemohl, použit pro výpočet dodatečné daňové povinnosti. Pro správce daně i finanční ředitelství byl znalecký posudek v daňovém řízení důležitý pouze z hlediska v něm uvedené identifikace stroje ve vztahu k údajům uvedeným na dokumentech předložených stěžovatelem. K námitce týkající se fiktivnosti zdanitelného plnění finanční ředitelství uvedlo, že důkazů k tomuto tvrzení bylo v daňovém řízení zjištěno dostatek. Podstatná totiž byla skutečnost, že předmět zdanitelného plnění, jak byl tento svými parametry deklarován na stěžovatelem předložených dokladech, nebyl v průběhu daňového řízení nalezen. Podle těchto dokladů se mělo jednat o nový stroj vyrobený v roce 1998, ale podle soudního znalce se jednalo o stroj vyrobený nejpozději již v roce 1986, kdy si ho jeho původní vlastník zařadil do majetku. Pokud uvedená nesrovnalost v přesné identifikaci stroje nevádí stěžovateli z pohledu příslušných ustanovení obch. zák., tak z pohledu daňových předpisů ji přehlédnout nelze. Za zcela irelevantní považuje finanční ředitelství „domněnku“ stěžovatele o porušení práva na spravedlivý proces. Jako neopodstatněnou shledalo finanční ředitelství i domněnku stěžovatele, že správní spis neobsahoval všechny zpracované listinné podklady. Závěrem finanční ředitelství uvedlo, že z kasační stížnosti, žaloby i odvolání je zcela evidentní, že stěžovatel se snaží svými neopodstatněnými námitkami, směřovanými téměř výhradně na procesní stránku daňového

řízení, zabránit tomu, aby byly v daňovém řízení zohledněny ty důkazní prostředky, které nesvědčí v jeho prospěch a on nedokáže pravdivost jejich obsahu nijak zpochybnit. Vzhledem k výše uvedenému označilo kasační stížnost za neodůvodněnou a navrholo, aby byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V prvním stížním bodě stěžovatel vytýkal městskému soudu, že se nezabýval žalobní námitkou, v níž poukazoval na to, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody uvedenými v odvolání, dále, že se nezabýval skutečnostmi, stejně jako finanční ředitelství, že se jedná především o částky odvedené stěžovatelem do státního rozpočtu taxativně uvedené na straně první odvolání a že správci daně nebyly předloženy v souvislosti s dodatečným platebním výměrem pouze dva doklady, ale i další doklady.

V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že přezkumné řízení ve správním soudnictví je ovládáno přísnou dispoziční zásadou, což ve svých důsledcích znamená, že obsah a kvalita jak žaloby, tak i kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu.

V první z námitek uvedených ve výše uvedeném stížním bodě stěžovatel pouze obecně vytýká městskému soudu, že se nevypořádal se žalobní námitkou, v níž bylo namítáno, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody uvedenými v odvolání. S ohledem na obecnost formulace této námítky není zřejmé, co považuje stěžovatel za nedostačující, a proto lze pouze odkázat na odůvodnění napadeného rozsudku (str. 7 a 8), kde městský soud reagoval na žalobní námitku, v níž pod body 1. až 4. na str. 4 žaloby stěžovatel konkrétně uvedl, se kterými důvody se finanční ředitelství nevypořádalo. Pokud jde o další námítky v tomto stížním bodě uvedené, neshledal je Nejvyšší správní soud důvodnými, protože městský soud se velmi podrobně zabýval všemi důkazy a zjištěními správce daně i finančního ředitelství a přesvědčivě uvedl, proč se ztotožnil se závěry finančního ředitelství.

V dalším stížním bodě, v němž se zejména obsáhle zabývá znaleckým posudkem, vytýká stěžovatel městskému soudu, že nesprávně aplikoval daňové zákony, když otázku ukončení daňové kontroly a její pokračování po podpisu nepovažuje za závažné. V této souvislosti je především třeba uvést, že námitka týkající se znaleckého posudku, opakující se na několika místech kasační stížnosti, je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, protože ji stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl. K průběhu daňové kontroly žádné námítky stěžovatel v žalobě neuvedl, pouze poukázal na to, že protokol o místním šetření není uveden ve zprávě o daňové kontrole. Jak už bylo zdůrazněno, kvalita žaloby předurčuje, jakým způsobem bude napadené správní rozhodnutí přezkoumáno a nenamítal - li nic v tomto směru stěžovatel v žalobě, nemůže následně v tomto směru nic ani vytýkat městskému soudu v kasační stížnosti, bez ohledu na to, zda se případně nenamítanou otázkou zabýval.

Nedůvodný je rovněž nesouhlas stěžovatele se závěrem městského soudu týkajícím se posouzení obchodní transakce stěžovatele s firmami M. C., s. r. o. a S., s. r. o. Městský soud důvodně na základě provedených důkazů, resp. neprokázání ze strany stěžovatelem, že deklarované transakce byly reálně uskutečněny, učinil závěr, že obchodní transakce byly pouze fiktivní a ve skutečnosti žádné nebyly. To také uvedl v odůvodnění rozsudku, z něhož

jasně vyplývá, že stěžovatel nezastíral jiný právní úkon, ale zastíral právní úkon, k němuž vůbec nedošlo. Rovněž tato námitka je formulována víceméně obecně a stěžovatel v ní neuvádí nejen žádné důkazy prokazující nesprávnost závěru městského soudu, ale ani v tomto směru nic konkrétního netvrdí.

Pokud stěžovatel vytýká městskému soudu nesprávnou aplikaci, resp. neaplikaci, ustanovení zákona o DPH, zákona o správě daní a poplatků a obchodního zákoníku, přičemž se omezuje jen na prostý výčet těchto ustanovení, popř. k tomu uvádí, jaké problematiky se týkají, nejedná se o stížní bod, v jehož rámci by bylo možno napadený rozsudek přezkoumat. Nejvyšší správní soud je podle ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem kasační stížnosti a jejími důvody, a není proto pro jeho přezkumnou činnost dostačující, omezí - li se stěžovatel pouze na obecné odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Stěžovatel je povinen vylicít, v čem konkrétně nezákonný postup soudu spatřuje. To však v daném případě ani v nejmenším neučinil.

Stejně neurčité je označení postupu správce daně jako nezákonné pokud se týká rozporování rozsahu poskytnutých stejnopisů. Stěžovatel se opět omezuje na konstatování, že poskytnutí opisů či stejnopisů je nahlížením do spisu, ale opět bez jakékoliv konkrétní argumentace a zdůvodnění.

Namítal - li stěžovatel v žalobě pouze, že mu nebyly známy údaje uvedené finančním ředitelstvím na str. 3 jeho rozhodnutí a městský soud k tomu, uvedl, že byly obsahem jak odpovědi dožádaného správce daně, tak i daňové kontroly, nelze to považovat podle názoru Nejvyššího správního soudu za nedostatečné.

Důvodná je sice námitka, že stěžovateli nebylo zasláno vyjádření finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2003, avšak dne 16. 10. 2003 a 23. 3. 2005 nahlížela zástupkyně stěžovatele do soudního spisu, takže i přes toto pochybení o jeho existenci věděla a s jeho obsahem se seznámila. Nejedná se tedy o vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví - li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 8. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu