



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. 11806/03-120, ve věci dodatečného platebního výměru, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 7. 2005, č. j. 10 Ca 73/2004 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 7. 2005, č. j. 10 Ca 73/2004 - 62, **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. 11806/03-120. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 629/1555 vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) dne 18. 12. 2002, č. j. 55197/02/057921/1555, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 348 230 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 nesouhlasí s výkladem § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který uplatnil městský soud, neboť takovým výkladem by docházelo k porušování zásady součinnosti. Stěžovatel se proto 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 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 nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a rovněž i s nálezem ze dne 23. 6. 2005. Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením městského soudu, podle něhož je bod III. jeho žaloby irelevantní, když zdůrazňuje, že k porušení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků došlo nejen vůči společnostem Šigstav a Vigfin, ale rovněž i vůči společnosti AMPEX. Stěžovatel v žalobě rovněž napadl skutečnost, že mu nebylo umožněno klást otázky svědkům, když o konání výslechů svědkyně H. a M. nebyl informován. Nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že výslech některých svědků je pro správné určení daně v daném případě irelevantní, protože tento nelze vyvozovat jen ze skutečnosti, že tito svědci nesdělili na otázky správce daně žádné relevantní skutečnosti, když jim stěžovatel žádné otázky klást nemohl. Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 427/2002 a na rozsudek sp. zn. 10 Ca 35/1998. Dále odmítá, že by nedoložil, jakým způsobem docházelo z jeho strany ke sdělování splatných pohledávek, jež mohou být vymáhány. Nesouhlasí s tím, že by jím zvolený selektivní přístup k vymáhání jednotlivých pohledávek byl nepodložen, když jím sledovaným účelem bylo zajištění likvidních prostředků na účtu. Rovněž v průběhu celého řízení tvrdil, že byly předkládány dva soupisy pohledávek. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že by společnost AMPEX nevymáhala jeho pohledávky. V daňovém řízení je totiž nutno aplikovat zásadu zakotvenou v § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. hodnotit důkazy ve vzájemné souvislosti. Po značném časovém odstupu nelze po svědcích požadovat, aby sdělili údaje na úrovni jistoty posouzení. Stěžovatel na výpovědích několika svědků dokumentoval rozpory, které dle jeho závěru svědčí pro jeho tvrzení, neboť kdyby měly být náklady společnosti AMPEX skutečně fiktivními náklady snižujícími daňovou povinnost, zajistil by si shodu výpovědí všech svědků. Stěžovatel dále uvádí, že ing. T. jednal především fakticky, nikoliv právně, proto jeho úkony nevyžadovaly plnou moc. Stěžovatel rozporuje zjištění městského soudu a správního orgánu týkající se výpovědí svědků V., K., Há. a L. Rovněž nesouhlasí s argumentem městského soudu týkajícím se porovnání jeho hospodářské situace. Stěžovatel uvádí, že správce daně měl použít sankčních mechanismů k vynucení výpovědi ing. T., když tato nečinnost v podstatě znemožnila stěžovateli unést důkazní břemeno. Stěžovatel zdůraznil, že v daňovém řízení je oprávněn předkládat i nepřímé důkazy. Závěrem navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že účelem sdělení rozdílu podle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je, aby stěžovatel zjistil, proč mu byl stanoven daňový základ a daň v dané výši. Způsob odpovědi, jaký zvolil správce daně v daném případě, nemohl zkrátit stěžovatele o žádný stupeň přezkumu. Dále poukázal na skutečnost,

že stěžovatel si může odečíst pouze takové náklady, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž je povinen předložit nebo navrhnout konkrétní důkaz o svém tvrzení, kterého se nemůže zprostit poukazem, že v rámci obchodně právního vztahu takovou povinnost neměl. Stěžovatel nijak nedoložil, že by jeho dlužníci spláceli své pohledávky v důsledku činnosti společnosti AMPEX. Znemožnění přítomnosti stěžovatele při výslechu svědků bylo zhojeno opakovaným výsledkem těchto svědků za účasti stěžovatele. Samotný soupis pohledávek není důkazním prostředkem prokazujícím, které konkrétní pohledávky byly vymáhány. Totéž nedokládá ani výpověď pana Kr. Výpovědi svědků V., K., Há. a L. prokazuje pouze jednání mezi stěžovatelem a p. T. Žalovaný uzavřel, že stěžovatel dokládá existenci poskytnutého plnění pouze nepřímými důkazy, které však netvoří uzavřený kruh. Proto se žalovaný ztotožnil s rozsudkem městského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního a soudního spisu vyplývají následující podstatné skutečnosti. Na základě kontrolních zjištění správce daně byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem č. 629/1555 ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55197/02/057921/1555, dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 348 230 Kč. Odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí, v němž stěžovatel namítal porušení § 2 odst. 1, 2 a 3, § 16 odst. 4, § 31 a § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11806/03-120, zamítl. Stěžovatel následně podal žalobu k městskému soudu, který žalobu napadeným rozsudkem taktéž zamítl. Následně stěžovatel brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností, kterou zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. prosince 2006, č. j. 7 Afs 15/2006 - 117. Tento rozsudek byl na základě ústavní stížnosti, podané stěžovatelem dne 29. 3. 2007, zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>), z důvodu, že se Nejvyšší správní soud nezabýval otázkou prekluze práva daň doměřit. V odůvodnění tohoto nálezu odkázal Ústavní soud na svůj náleze ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a konstatoval, že *„uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví nemůže být v rozporu s povahou práv, jímž je poskytována ochrana, a se samotným účelem řízení, jímž je spravedlivá ochrana subjektivních veřejných práv. V tomto smyslu je nutno interpretovat i jednotlivá ustanovení s. ř. s., v nichž se dispoziční zásada promítá. Lze proto uzavřít, že též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přiblížit se úřední povinnosti k takovým skutečnostem, významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby. Tento závěr platí i pro prekluzi práva státu na vyměření nebo doměření daně. Uplyne-li lhůta uvedená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, aniž v ní byla daň pravomocně vyměřena či doměřena, zaniká tím subjektivní veřejné právo státu daň vyměřit či doměřit. K zániku tohoto práva se přiblíží se úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale též v rámci soudního přezkumu rozhodnutí v řízení před správními soudy. Nenamítal-li žalobce prekluzi práva vyměřit nebo doměřit daň v řízení před krajským soudem, vyhoví Nejvyšší správní soud kasační stížnosti (k námitce nebo se úřední povinnosti), pokud k prekluzi tohoto práva skutečně došlo“*. Protože Nejvyšší správní soud porušil právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny, Ústavní soud zrušil napadený rozsudek 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 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 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 však především na výše citovaný náleze 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 dispozitivní 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 prvé 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 přiblížit 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 přiblížit 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 nepřiblížely 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 přiblížit ex officio) 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 [zákona o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu]. Pokud účastník řízení prekluzi nenámítal 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 nebo doměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnil. Poprvé tak učinil až v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, která však byla zdejšímu soudu doručena až 27. 12. 2006, tedy šest dní poté, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti v původním řízení. Poté byla tato námitka uplatněna až v ústavní stížnosti stěžovatele.

V dané věci stěžovatel námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnil a poprvé tak učinil až v řízení o kasační stížnosti. 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 opravném prostředku, a tím by nepřipustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Přestože byl postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal, tj. dne 12. 7. 2005, v souladu s tehdejší právním 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 ě 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