



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **HMB, spol. s r. o.**, se sídlem v Čelákovících, U Učiliště 1644, zastoupeného prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 12. 2003, čj. 11781/03-130 a ze dne 31. 12. 2003, čj. 11783/03-130, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 243/2004 - 51 a proti rozsudku téhož soudu ze dne 5. 12. 2005, čj. 6 Ca 245/2004 - 49,

t a k t o :

Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 243/2004 – 51 a ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 245/2004 – 49 **se zrušují** a tyto věci **se vracejí** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I/1

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze (dále též „finanční ředitelství“ či „žalovaný“) ze dne 31. 12. 2003, čj. FŘ 11781/03-130 bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998, vydanému Finančním úřadem v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi dne 18. 12. 2002, čj. 55214/02/057921/1555 o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998 ve výši 263 427 Kč žalobci.

Žalobce (stěžovatel) napadl toto rozhodnutí žalobou ve správním soudnictví. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 243/2004 - 51 byla tato žaloba zamítnuta.

Městský soud, jak vyplývá z podrobnějšího odůvodnění rozsudku, zejména po posouzení hodnocení důkazů dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí ani předcházející správní řízení nevykazuje takové vady, které by mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci

samé. Tento soud především neakceptoval tvrzení žalobce o porušení zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhal přezkoumání a zrušení tohoto rozsudku. Především namítal, že finanční ředitelství při hodnocení důkazů nevzalo v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže předložil formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společnosti C.U.C. Bohemia, s. r. o., ohledně vymáhání pohledávek, splnil tak svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu, že neunesl důkazní břemeno, zvláště když tento soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel dále namítal, že není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost vymáhá pohledávky, a není ani schopen objektivně zjistit, z jakých pohnutek jeho dlužníci plní své dluhy. Poukázal na rozpor s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud neakceptoval jeho výhrady směřující proti hodnocení výpovědi jednatelky společnosti C.U.C. Bohemia, s. r. o., Martiny Nechanické (nyní Rákosové). Podle stěžovatele skutečnost, že jednatelka společnosti nic neví o činnosti společnosti, podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost pohledávky stěžovatele skutečně vymáhala. Stěžovatel se nemůže spokojit ani se způsobem, jakým soud vyložil ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu. Podle stěžovatele nelze v daném případě paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole považovat za adekvátní reakci na žádost daňového subjektu. Tímto postupem správce daně porušil ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud hodnotil výpověď svědka K. v rozporu s jejím obsahem. Argumentaci zprávou České správy sociálního zabezpečení pak považuje stěžovatel v daném případě za zcela irelevantní. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědi svědků V., K., H. a L. jak správními orgány, tak i městským soudem. Stěžovatel také poukázal na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků městským soudem, neboť podle jeho názoru mělo finanční ředitelství k vynucení povinnosti svědčit Ing. T. použít sankčních mechanismů. Tímto postupem pak bylo stěžovateli znemožněno unést důkazní břemeno. Posléze stěžovatel poukázal i na skutečnost, že nárok na daňový odpočet vznikne tehdy, je-li řádným daňovým dokladem prokázáno vydání tohoto dokladu plátcem daně. Jestliže však správce daně poté zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména poukázal na to, že stěžovatel byl vyzván pouze k prokázání toho, co uvedl v daňovém přiznání. Nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že ve správním rozhodnutí nebyl odpovídajícím způsobem vzat v úvahu poměr mezi ustanovením § 19 odst. 2 zákona o DPH a § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný má za to, že nemohou obstát ani výhrady stěžovatele proti hodnocení některých důkazů. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

I/2

Rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 12. 2003, čj. 11783/03-130 bylo zamítnuto odvolání žalobce (stěžovatele) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (správce daně) ze dne 18. 12. 2002, čj. 55216/02/057921/1555, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1998 ve výši 475 200 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 12. 2005, čj. 6 Ca 245/2004 – 49, i tuto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Rovněž proti tomuto rozsudku podal žalobce kasační stížnost. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Namítl, že žalovaný při hodnocení důkazů nevzal v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Jestliže stěžovatel předložil formálně bezvadný daňový doklad (fakturu) od společnosti Šigstav, spol. s r. o. splnil svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a v tomto směru unesl i důkazní břemeno. Proto není správný závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene, zvláště když soud dovozuje jeho pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Stěžovatel dále namítl, že není povinen zjišťovat, jakým způsobem pro něj jiná společnost opatřuje předmět plnění, a není ani objektivně schopen toto zjistit. Pokud tedy po něm správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílel a o nichž zákonitě nemusel mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a také s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Stěžovatel odmítl soudem tvrzenou nejednoznačnost ve vztahu k hodnocení smlouvy, na jejímž základě mělo dojít k poskytnutí plnění ze strany společnosti Šigstav, spol. s r. o. Upozornil na skutečnost, že uvedená smlouva není čistým smluvním typem a umožňovala společnosti Šigstav, spol. s r. o., aby zajistila vypracování uvedené dokumentace samostatně a aby se s konkrétními konstruktéry dohodla sama bez účasti stěžovatele; způsob fakturace je pak logickým a nutným důsledkem zvoleného způsobu plnění. Stěžovatel přitom nikdy netvrdil, že původcem předmětné dokumentace je přímo tato společnost.

Stěžovatel také nesouhlasil se způsobem, jakým soud vyložil ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu, paušální odkaz na Zprávu o daňové kontrole podle něj nelze v daném případě považovat za adekvátní reakci na žádost daňového subjektu a správce daně tímto postupem porušil ustanovení § 2 odst. 2 citovaného zákona.

Stěžovatel dále setrval na svém tvrzení, že v případě výsledku specifikovaných osob se nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědků, neboť okruh zjišťovaných otázek v daném případě překročil rozsah toho, co lze v rámci místního šetření legitimně zjišťovat. Za situace, kdy stěžovatel neměl možnost se tohoto úkonu zúčastnit a klást otázky podle § 16 odst. 4 daňového řádu byla dotčena jeho práva. Stěžovatel poukázal na to, že jiný senát městského soudu ve vztahu k místnímu šetření u svědka H. dovodil, že se v daném případě nejednalo o místní šetření, ale o výslech svědka, a proto napadené rozhodnutí zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 11 Ca 85/2004). Stěžovatel dále upozornil na to, že nikdy netvrdil, že konstruktéři, jejichž výslech neúspěšně navrhoval, uvedenou dokumentaci zhotovovali pro společnost Šigstav, spol. s r. o., ale tvrdil, že dokumentaci dodanou touto společností dále doplňovali, upravovali či jinak zpracovávali. Stejně skutečnosti, jaké bylo možno ověřit zkoumáním předložené dokumentace, by tedy bylo možno ověřit navrhovanými výsledky konstruktérů; odmítnutí vyslechnout tyto osoby správcem daně proto stěžovateli znemožnilo unést důkazní břemeno. Soud rovněž nesprávně uvedl, že důvody, proč nebylo vyhověno návrhům na provedení výslechu svědků, byly podrobně vyloženy v protokole o ústním jednání, neboť z protokolu vyplývají tyto důvody pouze částečně a pouze pro některé z navržených svědků, přitom ani tyto uvedené důvody neprokazují nadbytečnost navržených výslechů. Stěžovatel upozornil na nesprávnost závěrů soudu, podle něhož je irelevantní, zda projektová dokumentace byla označena razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. či nikoli. Vyjádřil nesouhlas i s hodnocením výpovědí dalších svědků jak daňovými orgány, tak i městským soudem. Vyvracel

závěry městského soudu k hodnocení výpovědi svědkyně Š. s tím, že skutečnost, že jednatelka společnosti neví nic o činnosti této společnosti, že podepisovala prázdné papíry a nechala všechny věci zařizovat někoho jiného, nevylučuje, že tato společnost projektovou dokumentaci pro stěžovatele skutečně zajistila.

Stěžovatel také poukázal na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu městským soudem, který vychází v podstatě z presumpce důvodnosti odmítnutí vypovídat jako svědek. Jestliže stěžovatel popíral existenci vztahu daňového poradenství, měl svědek T. prokázat tento vztah, on však žádný důkaz nepředložil a žalovaný se spokojil pouze s jeho tvrzením.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem soudu uvedeným v napadeném rozsudku a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

II

V doplněních kasačních stížností ze dne 24. 11. 2006 stěžovatel mimo jiné namítal, že platební výměr správce daně nabyl právní moci až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně (§ 47 daňového řádu), neboť tato lhůta marně uplynula dne 1. 1. 2003.

III.

Po spojení obou těchto věcí kasačních stížností ke společnému projednání a rozhodnutí, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 8 Afs 49/2006 – 95 byly kasační stížnosti zamítnuty. Pokud se týká námítky prekluze, vycházel zdejší soud z toho, že tato byla obsažena až v kasačních stížnostech (resp. v jejich dodatcích), přičemž pokud se týká povinnosti soudu přihlídnout k prekluzi jen k námitce v žalobě, bylo plně odkázáno na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007 – 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS (viz též www.nssoud.cz).

IV.

Nálezem Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV ÚS 2701/08 bylo vysloveno, že rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 8 Afs 49/2006 – 95 bylo porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces zakotvené v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a proto se uvedené rozhodnutí ruší. Jak vyplývá z odůvodnění tohoto nálezu Ústavní soud, mj. s poukazem na nálezy sp. zn. IV ÚS 816/07 a IV ÚS 846/07 dospěl k závěru, že prekluzi práva považuje za natolik významnou problematiku, že se jí z úřední povinnosti mají zabývat jak správní orgány tak i soudy ve správním soudnictví, zejména v oblasti daní. V podrobnostech je možno odkázat na tento nález ze dne 30. 3. 2009.

V.

Již v obdobných věcech téhož žalobce (stěžovatele), např. v rozsudku ze dne 22. 10. 2009, čj. 7 Afs 15/2006 – 164 (publ. na www.nssoud.cz.) zdejší soud poukázal na to, že za situace, kdy stěžovatel námítku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnil a poprvé tak učinil až v řízení o kasační stížnosti, 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 nepřípustným způsobem zasáhl do procesních práv stěžovatele.

Přestože byl postup městského soudu v době, kdy napadené rozsudky vydal, v souladu s tehdejším právním názorem Nejvyššího správního soudu 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 v rozsudku Nejvyššího správního ze dne 2. 4. 2009, čj. 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 napadené rozsudky v rozsahu dalších stížních 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 napadených rozsudků v otázce prekluze práva daň vyměřit či doměřit Nejvyšší správní soud tyto rozsudky podle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věci 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 26. listopadu 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu