



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **HMB, spol. s r. o.**, se sídlem Chabarovská 240/19, Liberec, zastoupena Prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem Botičská 4, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 242/2004 – 49,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 242/2004 – 49, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 242/2004 - 49, zamítl žalobu společnosti HMB, spol. s r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č. j. 11780/03-130, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem - Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55210/02/057921/1555, o dodatečném stanovení daně z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období říjen 1997 ve výši 510 781 Kč. Městský soud došel k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, resp. neprokázala, že nárok na odpočet DPH u přijatého plnění od společnosti AMPEX, s. r. o., byl uplatněn v souladu s ustanovením § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“). Je tomu tak proto, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti AMPEX, s. r. o., ačkoliv dokazování bylo provedeno v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Žalobkyní předložené doklady, podaná vyjádření, ani výslechy svědků při nejmenším neprokazují, že tato účastnice řízení skutečně přijala zdanitelné plnění v rozsahu, jak je uveden v předmětné faktuře. Nebylo tak prokázáno, že by v tomto zdaňovacím období společnost AMPEX, s. r. o. vyvíjela pro žalobkyni činnost k vymáhání pohledávek. Žalobou napadeným rozhodnutím finančního ředitelství proto nebyla porušena práva žalobkyně, a řízení

předcházející vydání tohoto rozhodnutí nevykazovalo takové vady, které by měly za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka především namítla, že správce daně při hodnocení důkazů nevzal v úvahu vzájemný poměr ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, které je ustanovením speciálním, a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže tedy předložila formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společnosti AMPEX, s. r. o. ohledně vymáhání pohledávek, splnila tak svou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a v tomto směru unesla i důkazní břemeno. Není proto správný závěr městského soudu o tom, že neunesla důkazní břemeno, zvláště když tento soud dovozuje její pasivitu ohledně předložení pozitivních a přímých důkazů. Nebyla povinna též zjišťovat, jakým způsobem pro ní jiná společnost vymáhá pohledávky, a nebyla ani schopna objektivně zjistit, z jakých pohnutek její dlužníci plní své dluhy. Pokud proto po ní správce daně požadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílela a o nichž zákonitě nemusela mít informace, postupoval v rozporu s nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 a v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. V řízení jí nebylo umožněno klást otázky svědkům, neboť o konání výslechů svědků M. a svědkyně H. nebyla vůbec informována. Jelikož z těchto svědeckví vyplývá, že k vymáhání pohledávek docházelo telefonicky, jsou uvedené výpovědi pro danou věc relevantní. Ostatně vymáhání pohledávek telefonickou formou potvrdil i svědek S. Protože k tomuto vymáhání docházelo v rámci podnikatelských vztahů, musela být tato činnost i úplatná. Se zřetelem k tomu, že jedinou společností, která pro ní pohledávky vymáhala, byla společnost AMPEX, s. r. o., lze tuto skutečnost považovat za důkaz o vymáhání pohledávek právě touto společností. Městský soud proto posoudil nesprávně i tuto otázku. Nemůže se spokojit ani se způsobem, jakým se správce daně vypořádal s její žádostí podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole je nedostačující a čistě formální a městský soud měl již pro tuto vadu napadené správní rozhodnutí zrušit. Nesouhlasí ani s hodnocením výpovědi svědků V., K., H. a L. ze strany správních orgánů a městského soudu. V této souvislosti poukázala na nesprávný výklad ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ze strany městského soudu, který dovedl, že správní orgány nebyly povinny použít sankčních mechanismů k vynucení povinnosti Ing. T., aby podal svědeckou výpověď. Ing. T. měl přitom prokázat, že jí poskytoval daňové poradenství i to, že za poskytnuté plnění přijal protiplnění. Tímto postupem jí pak bylo znemožněno unést důkazní břemeno. Posléze poukázala 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 nesouhlasí s jejím tvrzením, tj. zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje její úkon jako simulovaný, je povinen uvést rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství v Praze ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti především zdůraznilo, že stěžovatelka byla v průběhu daňového řízení vyzvána k prokázání jen toho, co sama uvedla v daňovém přiznání; to platí i o nároku na odpočet daně. Pokud jde o poukaz na výpověď svědkyně H., pak tato se vztahuje k jinému zdaňovacímu období. Odkazy na výpovědi svědků M., S., T., R., H. a svědkyně B. nejsou případné, neboť tyto námitky stěžovatelka neuplatnila již v žalobě. Pokud jde o namítaný paušální odkaz na zprávu o daňové

kontrole, stěžovatelka byla v průběhu daňového řízení seznámena s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným v této zprávě. Výpovědi svědků V., H., L. a svědkyně K. prokazují toliko jednání s Ing. T. a stěžovatelkou, případně převzetí finanční hotovosti mezi uvedenými, nikoliv však to, čeho se jednání týkala, jakož i kterých subjektů a konkrétních obchodních případů. Finanční ředitelství se proto zcela ztotožnilo s rozsudkem městského soudu a navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem ze dne 8. 2. 2007, č. j. 7 Afs 60/2006 – 92, tak, že ji jako nedůvodnou zamítl a žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl na základě ústavní stížnosti stěžovatelky zrušen náležením Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, který je dostupný na www.nalus.usoud.cz. Ústavní soud dovodil, že napadeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu došlo k porušení práva stěžovatelky na přístup k soudu ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Je tomu tak proto, že se Nejvyšší správní soud při svém rozhodování nezabýval stížní námitkou o prekluzi práva správních orgánů vyměřit daň. Ústavní soud v odůvodnění svého nálezu vyložil pojetí a důsledky institutu prekluze práva, a to nejen na poli práva veřejného. Zdůraznil, že následkem prekluze vždy zaniká subjektivní právo a k tomuto následku je třeba přihlížet z úřední povinnosti. Nemůže proto obstát právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovený v usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1542/2008, z něhož ústavní stížností napadený rozsudek Nejvyššího správního soudu nepochybně vycházel, a podle kterého: „... rozhodnutí jímž je po uplynutí lhůty uvedené v § 47 zákona o správě daní a poplatků doměřena daň, je pouze nezákonné a že k zániku práva vyměřit nebo doměřit daň soud přihlídně pouze k námitce účastníka. Řízení ve správním soudnictví je totiž založeno na dispozitivní zásadě vyjádřené mj. v § 75 odst. 2 s. ř. s. ...“. Pokud proto Nejvyšší správní soud dovodil v předmětné věci, že se námitkou prekluze práva správního orgánu vyměřit daň stěžovatelce, nemůže - s poukazem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. - zabývat, tak pochybil. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana již „neexistujících či fiktivních práv“, a proto nelze prekludovanému právu poskytnout ochranu. Je proto třeba uzavřít, že i v řízení o žalobě proti správnímu rozhodnutí je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k prekluzi práva, a to i v případě, že ji žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po uplynutí lhůty k podání žaloby.

Právní názor, že je správní soud povinen přihlídnout k prekluzi práva daň vyměřit (doměřit) i bez námítky, vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07; 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 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07; ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07 a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Podle předmětného nálezu 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 byl překonán právní názor Nejvyššího správního soudu, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, který byl vysloven 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 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1542/2008.

Jak již bylo vysloveno např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 – 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, oba dostupné na www.nssoud.cz, je Nejvyšší správní soud povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, který je publikován pod č. 1851/2009 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu, také 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 nepřiblížily k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky rádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právním. 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 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 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. 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.“

V této věci stěžovatelka námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před městským soudem neuplatnila, a poprvé tak učinila až v doplnění kasační stížnosti. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň doměřit ve smyslu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se kasační soud 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. Nepřípustným způsobem by tak zasáhl nejen do procesních práv stěžovatelky, ale i finančního ředitelství.

Jakkoliv byl tedy postup městského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal (prosinec 2005), v souladu s tehdejší právní názorem Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64, dostupný na www.nssoud.cz), nelze jej vzhledem ke změně judikatury nadále akceptovat. Nelze ani dovodit, že se městský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup městského soudu, který se prekluzí práva daň vyměřit či doměřit nezabýval, byl z výše uvedených důvodů objektivně nezákonný.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud věcně nepřezkoumal napadený rozsudek v rozsahu přípustných stížných námitek, neboť takový přezkum je možný teprve poté, kdy bude učiněn závěr, že k prekluzi práva vyměřit daň nedošlo. Tuto otázku však musí nejprve posoudit městský soud.

Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž vznesla námitku týkající se nesprávné aplikace ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH ve spojení s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a vyjádřila nesouhlas se stanoviskem správce daně, týkajícím se aplikace ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož tyto námitky nebyly uplatněny v žalobě, Nejvyšší správní soud k nim s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel, neboť se jedná o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohla. Tento závěr pak platí i ohledně námitek, které uvedla v doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 11. 2006, a to s výjimkou námitek prekluze práva vyměřit daň. Pro konstrukci stížnostních námitek je totiž vždy nutno dodržet rámec vymezený v ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nebo v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto nepřihlédl k námitkám týkajícím se sdělování totožnosti svědků a povahy výzev podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků.

Vzhledem k výše uvedenému závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku městského soudu v otázce prekluze práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud tento rozsudek ze dne 13. 12. 2005, č. j. 6 Ca 242/2004 – 49, podle ustanovení § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na městském soudu, aby po té, co umožní žalovanému finančnímu ředitelství vyslovit se k otázce prekluze, vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (Městského soudu v Praze) a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. listopadu 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu