



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 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 246/2004 – 50,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 246/2004 – 50, **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 15. 12. 2005, č. j. 6 Ca 246/2004 – 50, zamítl žalobu společnosti HMB, spol. s r. o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále také „finanční ředitelství“) ze dne 31. 12. 2003, č.j. 11784/03-130, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Brandýse nad Labem – Staré Boleslavi (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2002, č. j. 55217/02/057921/1555, o dodatečném stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 1998 ve výši 614 518 Kč. Městský soud došel k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, resp. neprokázala, že nárok na odpočet DPH u přijatých plnění od společností C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. a Šigstav, spol. 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 jen „zákon o DPH“). Je tomu tak proto, že neprokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění od společnosti C.U.C. Bohemia, spol. s r. o. deklarovaných fakturami č. 6086 a č. 6087 ze dne 9. 11. 1998, jakož i uskutečnění zdanitelného plnění – služby, které jí fakturovala společnost Šigstav, spol. s r. o. dokladem č. 80050 ze dne 26. 10. 1998. Žalobou napadeným rozhodnutím finančního ředitelství proto nebyla porušena práva žalobkyně, a řízení předcházející jeho vydání nevykazuje takové vady, které by mohly mít 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) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že byla zkrácena na svých právech, když jí k žádosti podle ustanovení § 32 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nebyly řádně sděleny důvody rozdílu mezi daní dodatečně vyměřenou a daní, jak byla vyměřena podle daňového přiznání. Pouhý paušální odkaz na zprávu o daňové kontrole považuje za zcela nedostačující, neboť správce daně se nemůže vypořádat se žádostí daňového subjektu čistě formálně. Městský soud však z této vady nevyvodil odpovídající závěry. Správce daně při hodnocení důkazů nevzal též v úvahu zákonné podmínky ustanovení § 19 odst. 2 zákona o DPH, resp. poměr mezi tímto ustanovením a ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže tedy předložila formálně bezvadné daňové doklady (faktury) od společností C.U.C. Bohemia, s. r. o. a Šigstav, spol. s r. o., splnila svou povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a v tomto směru unesla i důkazní břemeno. Pokud správní orgány dospěly k opačnému závěru, měly prokázat, že daňové doklady, jimiž se právo na odpočet DPH prokazuje, nebyly vydány tak, jak je tvrzeno. Jestliže správce daně zpochybňuje i správnost účetnictví a posuzuje úkon jako simulovaný, je povinen současně uvést i rozhodné skutečnosti pro užití této své domněnky. Závěr městského soudu o tom, že neunesla důkazní břemeno, je proto v tomto směru nesprávný. Správce daně také po ní - v rozporu se zákonem a ustálenou judikaturou - vyžadoval prokázání skutečností, na kterých se nepodílela, a o nichž zákonitě nemusela mít informace. Tento postup je v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a sp. zn. IV. ÚS 402/99 i s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004. Není totiž povinna zjišťovat, jakým způsobem pro ni jiná společnost vymáhá pohledávky a není ani objektivně schopna zjistit, z jakých pohnutek její dlužníci plní své závazky, případně kdo pro společnost Šigstav, spol. s r. o. vypracoval projektovou dokumentaci. Nesouhlasí se správními orgány a městským soudem i pokud jde o hodnocení výpovědi svědků V., K., H. a L. Tyto osoby byly přítomny jednání s Ing. T. a jejich svědecké výpovědi nebyly, jak mylně dovodil městský soud, neurčité, neprokazující její tvrzení a neobsahující dostatek pozitivních informací. Naopak, tyto výpovědi prokazují, že Ing. T. zastupoval obě předmětné společnosti a že za ně přebíral i finanční hotovost. Ing. T. měl navíc prokázat, že jí poskytoval daňové poradenství. Městský soud však nesprávně vyložil ustanovení § 8 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že správní orgány nebyly povinny užít vůči němu sankčních mechanismů k vynucení povinnosti podat svědeckou výpověď. Tímto nesprávným postupem jí městský soud znemožnil unést v tomto směru důkazní břemeno. Městský soud ve shodě se správními orgány též nesprávně vyhodnotil i výpovědi svědkyň H. Š. a M. N. (R.). Nevzal totiž v úvahu, že pokud tyto svědkyně tvrdily, že nikoho neznají, o činnosti společnosti Šigstav, spol. s r. o., resp. C.U.C. Bohemia, s. r. o. jim není nic známo a pouze podepsaly prázdné papíry nebo vyplněné faktury, že se jejich výpovědi nápadně shodují. Bylo zřejmě v jejich zájmu, v souvislosti s trestním řízením, popřít spolupráci i existenci příjmů od ní. Městský soud též nesprávně hodnotil i smlouvu uzavřenou mezi ní a společností Šigstav, spol. s r. o., jakož i to, že nikdy netvrdila, že původcem dokumentace je právě tato společnost. Městský soud však v rozporu se zákonem dovodil, že předmětná dokumentace měla být vypracována přímo společností Šigstav, spol. s r. o. Městský soud nesprávně vyhodnotil i výpověď J. H. ze dne 23. 1. 2006, jakož i písemná prohlášení S. a P. L., F. S., P. Z., L. Š. a Z. D. J. H. vypověděl, že prováděl úpravy na projektové dokumentaci označené razítky společnosti Šigstav, spol. s r. o. a Vikfin, spol. s r. o. Totéž prokazují i písemná prohlášení výše uvedených osob. Odmítnutím navržených důkazů – svědeckých výpovědí projektantů – jí bylo fakticky znemožněno unést důkazní břemeno a prokázat rozsah přijatého zdanitelného plnění. Je proto vadné konstatování městského soudu, že nepředložila žádnou dokumentaci, u které by bylo jednoznačně prokázáno,

že byla vypracována nebo zprostředkována společností Šigstav, spol. s r. o. V rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků jí rovněž nebylo umožněno klást otázky svědkům, neboť o výsledku svědků H., L. a F. nebyla informována. Neproběhlo totiž pouze místní šetření, ale jednalo se v podstatě o výsledk svědků. Upozornila na to, že v rámci místního šetření nebyla zjišťována pouze soudem uváděná skutečnost, ale i skutečnosti další, které s ní věcně nesouvisejí. Absence faktur, resp. jejich nenalezení, ještě nemusí být důkazem o tom, že žádná spolupráce se společností Šigstav, spol. s r. o. neprobíhala. Městský soud nesprávně vyhodnotil i výpověď svědka K., pokud dospěl k závěru, že z této výpovědi lze bezpečně usoudit toliko na to, že v roce 1998 bylo propuštěno posledních 6 zaměstnanců, a nikoliv, že docházelo k vymáhání pohledávek. Následně - v doplnění kasační stížnosti - s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05 musela uplatnit námitku prekluze práva daň vyměřit a dále námitky týkající se sdělování totožnosti svědků a povahy výzev podle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků. Ze všech uvedených důvodů proto navrhla, aby byl rozsudek městského soudu zrušen, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatelka byla v průběhu daňového řízení vyzvána k prokázání toho, co sama uvedla v daňovém přiznání, což platí i o nároku na odpočet DPH. Správce daně byl proto oprávněn požadovat prokázání těchto skutečností. Stěžovatelka však nebyla schopna prokázat konkrétní plnění ze zprostředkovatelských smluv se společností Šigstav, spol. s r. o., vážící se ke konkrétnímu obchodnímu případu a vyplacené provizi, ani vymáhání pohledávek, které pro ni měla realizovat společnost Bohemia, s. r. o. Jestliže každá z těchto společností měla pouze jednu jednatelku, nemohl, s ohledem na ustanovení § 134 obchodního zákoníku, vykonávat nikdo jiný úkony související s obchodním vedením. Pokud byly smlouvy a pokladní doklady podepsány, faktury vystaveny a plné moci uděleny bez vůle a vědomí těchto jednatelek, nemohl k nim správce daně přihlížet. K námitce výsledku svědka H. v rámci místního šetření je třeba poukázat na skutečnost, že v případě daně z příjmů právnických osob za rok 1998 byl vydán městským soudem dne 19. 4. 2006 rozsudek sp. zn. 8 Ca 87/2004, který žalobu stěžovatelky zamítl. K tvrzené nezákonnosti postupu správce daně při sdělení rozdílu doměření, je třeba vidět to, že stěžovatelka byla v průběhu daňové kontroly i při jejím projednání seznámena s důkazními prostředky, na jejichž základě dospěl správce daně k závěrům uvedeným ve zprávě. Důvody doměření DPH nebyly a nemohly pro ni být něčím novým. Výpovědi svědků V., H., L. a K. prokazují pouze jednání stěžovatelky s Ing. T., příp. převzetí finanční hotovosti mezi těmito osobami, ale nikoliv to, čeho se týkala, kterých subjektů a jakých konkrétních obchodních případů. Výpověď svědka K. pak nepotvrzuje uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto skutečnost znal tento svědek pouze z účetních dokladů. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem ze dne 22. 2. 2007, č. j. 7 Afs 63/2006 - 100 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 nálezem Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, který je dostupný na www.nalus.usoud.cz. Ústavní soud dovodil, že se Nejvyšší správní soud při svém rozhodování nezabýval stížní námitkou o prekluzi práva správních orgánů vyměřit daň. V odůvodnění svého nálezu odkázal na dřívější nálezy, kterými rozhodl o jiných stížnostech společnosti HMB, spol. s r. o., konkrétně např. na nálezy sp. zn. III. ÚS 1420/07, sp. zn. IV. ÚS 816/07, sp. zn. II. ÚS 1416/07 a sp. zn. I. ÚS 1169/07 a vyslovil, že nemá důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlovat. Poukázal rovněž i na nález Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07 ve vztahu k předcházejícím odmítavým usnesením sp. zn. I. ÚS 355/05

a I. US 668/06. Dále pak uvedl, že „Zamít-li Nejvyšší správní soud předmětným rozsudkem kasační stížnost, aniž by zohlednil relevantní aspekt spočívající v povinnosti přihlídnout k námitce prekluze práva ex offio, resp. podrobit ji svému posouzení, svědčí mu nyní povinnost se touto námitkou řádně zabývat“. Tímto právním názorem je Nejvyšší správní soud vázán.

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 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 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>). Ústavní soud vyložil a uvedl, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. „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 dispoziční 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 ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlídnout 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 (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, 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, 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 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 přihlídnout 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 do procesních práv nejen 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 nedošlo. Tuto otázku však musí nejprve posoudit městský soud.

Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž vznesla námitku týkající se nesprávné aplikace ustanovení § 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 ustanovení § 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 15. 12. 2005, č.j. 6 Ca 246/2004 – 50, 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