



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **SAFINA, a. s.**, se sídlem Vídeňská 104, Jesenice – Vestec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 22. 7. 2008, čj. 4340/08-1300-200121, čj. 4341/08-1300-200121 a čj. 4344/08-1300-200121, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2012, čj. 8 Ca 360/2008 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze 28. 2. 2012, čj. 8 Ca 360/2008 - 62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční ředitelství v Praze svými rozhodnutími ze dne 8. 8. 2005 nařídilo přezkoumání dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem Praha-západ (dále jen „finanční úřad“) dle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“). Důvodem pro nařízení přezkoumání bylo pochybení finančního úřadu, který nesprávně vycházel z předpokladu, že udělená plná moc, na níž je podpis ověřen notářem, je veřejnou listinou. Finanční úřad tak neověřil výpovědi osob, které uskutečnění dodávek popíraly, ani to, zda plátcí daně z přidané hodnoty uvedení na fakturách skutečně provedli dodávky zlata a zda na základě těchto dodávek žalobkyně řádně uplatnila odpočet daně.

[2] Finanční úřad poté vydal nová rozhodnutí, kterými změnil původní dodatečné platební výměry tak, že žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za březen 1999 ve výši 3 876 135 Kč, za květen 1999 ve výši 4 784 897 Kč a za listopad 1999 ve výši 4 007 911 Kč. Finanční ředitelství v Praze dne 22. 7. 2008 rozhodnutími označenými v záhlaví tohoto rozsudku zamítlo odvolání žalobkyně.

[3] Finanční ředitelství v Praze, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Praze, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Praze, tak i jeho kompetenční nástupce, Odvolací finanční ředitelství.

II.

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí o odvolání žalobami u Městského soudu v Praze. Městský soud nejprve usnesením spojil celkem tři žaloby ke společnému projednání. Následně rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žaloby zamítl. Dospěl k závěru, že přezkoumání dodatečných platebních výměrů bylo nařízeno důvodně. Ve věci nevyšly najevo nové skutečnosti, nepřipadala tak v úvahu obnova řízení. Finanční úřad se ve svých prvních rozhodnutích nesprávně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, proto došlo k procesní vadě a zákonné podmínky pro nařízení přezkumného řízení byly splněny. Podpisy na plných mocích nebyly pravé, plnění tak nemohla být uskutečněna dle předložených faktur. Žalobkyně z těchto důvodů neuplatnila nárok na odpočet daně v souladu s § 19 odst. 1 a 2 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Městský soud proto shrnul, že finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, když v rámci přezkumného řízení dodatečné platební výměry změnil.

III.

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti tomuto rozhodnutí městského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatelka především namítala, že se městský soud řádně nevypořádal se všemi námitkami, které uplatnila v žalobách. Soud se tak dle stěžovatelky nezabýval:

- 1) Námitkou, že se žalovaný nevypořádal s jejím tvrzením, že nebyly splněny zákonné podmínky pro nařízení přezkumného řízení. Žalovaný totiž uvedl jediný důvod, a to, že finanční úřad vycházel z nesprávného předpokladu, že plná moc, na níž je podpis ověřen notářem, je veřejnou listinou. Na toto tvrzení stěžovatelka v řízení před žalovaným odvětila, že uvedená listina je skutečně veřejnou listinou, nikdy však netvrdila, že by pravdivost údajů v takové listině uvedených nebylo možné zpochybnit. Předpoklad finančního úřadu, že jde o veřejnou listinu, byl však správný, a jiný důvod žalovaný neuvedl, proto nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkumného řízení.
- 2) Námitkou, že se žalovaný v odvolacím řízení řádně nevypořádal s jejím tvrzením o nezákonnosti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Stěžovatelka v žalobě nesouhlasila s odůvodněním napadených rozhodnutí žalovaného vztahujícím se k důvodu nařízení přezkumného řízení. Zejména měla dojem, že jí žalovaný připisoval tvrzení, která neuvedla.
- 3) Námitkou, že u stěžovatelky byla v důsledku nařízeného přezkumného řízení provedena opakovaná daňová kontrola, že žalovaný k této otázce uváděl nepravdivá nebo nesprávná tvrzení a že pokud v přezkumném řízení vyšly najevo nové skutečnosti, nemohly být použity v neprospěch daňového subjektu.

- 4) Námitkou, že žalovaný nedostatečně odůvodnil svá rozhodnutí ohledně toho, zda a jak měl finanční úřad hodnotit splnění zákonných podmínek pro nařízení přezkumného řízení.
- 5) Námitkou, že se žalovaný nedostatečně vyjádřil k tvrzení stěžovatelky, že jednala v dobré víře, a proto měla být poskytnuta ochrana jejímu legitimnímu očekávání, mj. na základě základních zásad činnosti správních orgánů obsažených ve správním řádu. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí pouze odkázal na rozsah důkazního břemene stěžovatelky dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní.
- 6) Námitkou, že je rozhodnutí žalovaného nedostatečně odůvodněné i ve vztahu k tvrzení stěžovatelky, že se finanční úřad nezabýval nesrovnalostmi v plných mocích vzbuzujících dojem, že plné moci byly zfalšovány, byť na tyto nesrovnalosti stěžovatelka upozorňovala.
- 7) Námitkou, že finanční orgány nepostupovaly správně, když nařídily přezkumné řízení a v jeho rámci dokazovaly a zjišťovaly skutkový stav, mj. i prostřednictvím nezákonné opakované daňové kontroly, přestože šlo o vady řízení na straně finančního úřadu, které by neměly jít k tíži daňového subjektu, a přestože daňová kontrola a zjišťování skutkového stavu může proběhnout pouze na základě nařízené obnovy řízení. Obnova řízení však nařízena nebyla.
- 8) Námitkou, že bylo porušeno právo stěžovatelky na spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny), právo stěžovatelky na stanovení daně jen na základě zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny) a právo na to, aby státní moc byla vůči stěžovateli uplatňována jen v případech a mezích stanovených zákonem a způsobem, který stanoví zákon (čl. 2 odst. 2 Listiny).

[7] Stěžovatelka dále namítala, že městský soud uvedl, že „*skutečnosti známé nebyly správcem daně v předchozím řízení procesně správně zhodnoceny*“, aniž by uvedl, jak finanční úřad tyto skutečnosti zhodnotil a na jaké listině daňového spisu je toto procesně nesprávné zhodnocení uvedeno. Stěžovatelka se tak domnívala, že tvrzení soudu je bez prozkoumání celého daňového spisu nepřezkoumatelné.

[8] Podle stěžovatelky je navíc tvrzení žalovaného o tom, že finanční úřad vycházel z nesprávného předpokladu, že plná moc je veřejnou listinou, zjevnou účelovou nepravdou, která nemá oporu v daňovém spise. Naopak stěžovatelka věřila, že finanční úřad nevycházel z uvedeného předpokladu, ale zohlednil skutečnost, že jednala v dobré víře v pravost veřejných listin (tj. dle stěžovatelky plných mocí). Tvrzení žalovaného tak bylo nesprávné a nemělo podklad ani v daňovém spise ani ve skutečnosti.

[9] Konečně stěžovatelka tvrdila, že soud neposoudil předloženou právní otázku správně, když vůbec nezkoumal, zda stěžovatelka jednala v dobré víře. Ze všech uvedených důvodů navrhla zrušení rozsudku městského soudu.

IV.

IV.1 Vyjádření žalovaného

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že prozkoumání dodatečných platebních výměrů bylo nařízeno důvodně pro nezákonné posouzení udělených plných mocí. Finanční úřad se nechal ovlivnit posudkem profesora D. z roku 2003, který tyto listiny označil za veřejné. Proto

finanční úřad obsah těchto listin považoval za nevyvratitelný, přestože sám zjistil skutečnosti, které jejich obsah vyvracely. V dalším řízení finanční orgány obsah těchto plných mocí spolehlivě vyvrátily a novými rozhodnutími odstranily vady, jichž se dopustil finanční úřad.

[11] Stěžovatelka si neověřila na internetových stránkách pravdivost okopírovaných výpisů z obchodního rejstříku předložených údajným dodavatelem. Pokud by to však udělala, mohla zjistit, že okopírované výpisy z obchodního rejstříku obsahovaly závažné nesrovnalosti v názvech společností, adresách i jménech jednatelů. Stejně tak si mohla ověřit údaje o registraci dodavatelů k DPH v seznamu plátců DPH zveřejněném na internetu, odkud by rovněž zjistila nesrovnalosti. Teprve po seznámení s těmito skutečnostmi stěžovatelka sdělila v řízení domněnku, že byly údaje v plných mocích změněny záměrně, neboť je poskytly osoby nějak spojené s údajnými dodavateli. Tuto domněnku však stěžovatelka ničím nepodložila. Žalovaný se tak domnívá, že nemůže obstát tvrzení stěžovatelky, že byla v dobré víře. Z jejího jednání a předložených dokladů nelze dovodit žádný prvek aktivity, aby se dobré víry mohla dovolávat. Proto se žalovaný ztotožnil s rozsudkem městského soudu v posouzení právní otázky, nepovažoval rozsudek za nepřezkoumatelný, ani se nedomníval, že by městský soud pochybil při posuzování skutkové podstaty.

IV.2 Replika stěžovatelky

[12] Stěžovatelka v replice sdělila soudu, že nadále považuje tvrzení žalovaného o tom, že se finanční úřad nechal ovlivnit posudkem profesora D., za zjevně účelové a dodatečně vymyšlené, aby žalovaný obhájil svůj nezákonný postup. Domnívá se, že význam termínu veřejná listina je mezi pracovníky všech finančních orgánů všeobecně znám. Finanční úřad naopak dle stěžovatelky „objektivně uznal, že stěžovatel jednal v dobré víře v pravost veřejných listin“. Stěžovatelka se proto domnívá, že nařízení přezkumného řízení mělo za účel zvrátit stanovisko finančního úřadu, že stěžovatelka jednala v dobré víře v pravost veřejné listiny, nikoli odstranit neexistující vady původního daňového řízení. Nesrovnalostí v dokladech si nevšiml ani finanční úřad ani notářka ověřující podpisy, byly totiž záměrně nenápadné. Domněnka, že údaje na plných mocích a dalších dokladech byly změněny úmyslně, je logická. I Policie ČR dospěla k závěru, že u zaměstnanců stěžovatelky nešlo o zaviněné porušení jejich povinností. Stěžovatelka tak projevila obezřetnost a vyžádala si od dodavatelů patřičné doklady, pořídila si jejich kopie, ale detailně předložené doklady nezkoumala, protože se řídila notářskými ověřeními. Konečně měl soud uvést, na jaké listině daňového spisu bylo procesně nesprávné zhodnocení provedené finančním úřadem uvedeno. Soud to však neuvedl a ani nemohl, protože žádná listina, na níž by takové zhodnocení bylo uvedeno, neexistuje. Účelové tvrzení o nesprávném zhodnocení důkazních prostředků totiž pochází až od žalovaného.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti ve výše vymezeném rozsahu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku, a to jak z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tak i k námitce stěžovatelky. Pokud by totiž Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným, nemohl by posuzovat další kasační námítky stěžovatelky. Nepřezkoumatelnost měla spočívat v nedostatku důvodů rozhodnutí městského soudu.

[16] Povinnost soudů odůvodnit své rozsudky (ve správním soudnictví viz § 54 odst. 2 s. ř. s.) je jedním z principů představujícím součást práva na řádný proces i právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny, čl. 1 Ústavy) a slouží k vyloučení libovůle při rozhodování. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[17] V rozhodnutí čj. 2 Afs 24/2005 - 44 Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.“ Právě takového pochybení se dopustil městský soud v posuzované věci.

[18] Stěžovatelka na dvanácti stranách každé z žalob namítala například to, že rozhodnutí žalovaného bylo nedostatečně odůvodněno, a proto je nepřezkoumatelné; že rozhodnutí o přezkoumání bylo nařízeno nezákonně; že v jeho důsledku u ní došlo k nedovolené opakované daňové kontrole; že měl finanční úřad vyjádřit ve svém rozhodnutí i právní názor, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkumného řízení; že stěžovatelka byla v dobré víře; že plné moci nebyly v řízení před finančními orgány správně hodnoceny; že vady způsobené finančním úřadem nemohou jít k tíži daňového subjektu; že finanční orgány mohly případně využít pouze obnovy řízení, nikoli však přezkumného řízení; a že finanční úřad nebyl oprávněn na základě přezkumného řízení měnit přezkoumávané rozhodnutí.

[19] Městský soud v napadeném rozsudku podrobně popsal skutkový stav, průběh dosavadních řízení i obsah žaloby a navazujících vyjádření účastníků řízení a ocitoval vybraná ustanovení příslušných zákonů. Vlastním důvodům rozsudku však věnoval pouze čtyři odstavce. V těch zdůvodnil, proč nepřipadala v dané věci v úvahu obnova řízení, dále se však omezil pouze na obecná konstatování, že zákonné podmínky pro nařízení přezkumného řízení byly splněny, nárok na odpočet žalobce neuplatnil v souladu s § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH, důvody pro změnu dodatečných platebních výměrů ve spisu existují a jsou zde zachyceny a finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, když v rámci přezkumného řízení dodatečné platební výměry změnily.

[20] Je tedy zřejmé, že se soud vůbec nezabýval řadou námitek stěžovatelky. Neuvedl ani, že by mu snad o některé z námitek stěžovatelky v daném řízení nepřislušelo rozhodnout, například proto, že se proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání mohla bránit správní žalobou v samostatném soudním řízení (samostatnou přezkoumatelnost rozhodnutí o nařízení přezkoumání daňového rozhodnutí dle § 55b zákona o správě daní vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku čj. 1 Afs 21/2006 - 52). Navíc byla řada námitek stěžovatelky již v minulosti soudy řešena, nejednalo se tedy o otázky nové a městský soud tak mohl hodnocení jednotlivých otázek zestručnit a k tomu odkázat na precedenci (např. k nařízení přezkumného řízení pro vady řízení způsobené správcem daně a možnosti opakované daňové kontroly se vztahuje rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 85/2009 - 104, k povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 7/2006 - 107 a čj. 5 Afs 5/2012-30, k dobré víře v daňovém řízení rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 60/2011 - 94, ke zkoumání dobré víry a využití všech dostupných prostředků

rozhodnutí Nejvyššího soudu sp. zn. 23 Cdo 2569/2010 a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 81/2007 - 42).

[21] Ústavní soud v souvislosti s odůvodňováním rozhodnutí vyslovil, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Tento postup je obzvláště vhodný v případě, kdy jsou žalobní námítka uspořádány nesystematicky, zčásti se překrývají či přímo opakují, jako tomu bylo v posuzované věci. Městský soud však ve svém rozsudku ani nevyvrátil námítka stěžovatelky ani nepředložil „vlastní ucelený argumentační systém“. Lze tedy shrnout, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[22] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud z protokolu o jednání před městským soudem zjistil, že zástupce stěžovatelky během jednání poukazoval na to, že v podaných žalobách stěžovatelka navrhuje nejen zrušení všech rozhodnutí žalovaného, ale i zrušení jim předcházejících rozhodnutí finančního úřadu a rovněž rozhodnutí žalovaného o nařízení přezkoumání. Tento výrok zástupce stěžovatelky městský soud zopakoval i ve vlastním rozsudku při popisu ústního jednání. Petitem jednotlivých žalob se však stěžovatelka domáhala zrušení pouze posledních rozhodnutí žalovaného ve věci. Ze soudního spisu ani rozsudku městského soudu nevyplývá, že by se soud dotázal na upřesnění či si jakkoli jinak ověřil, čeho se vlastně stěžovatelka v řízení domáhala. Pokud by však stěžovatelka žádala např. i zrušení rozhodnutí o nařízení přezkoumání, musel by městský soud posoudit, zda je nutné ve výroku rozhodnout i o odmítnutí takové žaloby pro opožděnost. Tímto pochybením zatížil městský soud své rozhodnutí jinou vadou řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. I z tohoto důvodu je tedy třeba považovat rozhodnutí městského soudu za nepřezkoumatelné.

[23] Dalšími dvěma stížními námitkami stěžovatelky se Nejvyšší správní soud vzhledem k zjištěné nepřezkoumatelnosti rozsudku nezabýval.

[24] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto usnesení krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§110 odst. 1. s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 29. března 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu