



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobce Ing. K. Ž., zastoupeného JUDr. Jaroslavem Rezkem, advokátem se sídlem v Uherském Brodě, Nivnická 1752, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Náměstí Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 5. 2004, čj. 29 Ca 18/2003 – 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobci se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl včasnou kasační stížností shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2002, čj. FŘ-110/3071/02-0107, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Bojkovicích ze dne 12. 3. 2002, čj. 4064/02/337970/3123, kterým byla zamítnuta žalobcova žádost o povolení mimořádného opravného prostředku obnovy daňového řízení dle § 54 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobce podal dne 31. 12. 2001 žádost o povolení obnovy řízení podle § 54 daňového řádu ukončeného

rozhodnutím Finančního úřadu v Bojkovicích ze dne 25. 8. 1998, čj. 9205/98/337970, dodatečným platebním výměrem č. 980000090 na daň z příjmů fyzických osob za rok 1994. Žádost o povolení obnovy odůvodnil tím, že dne 13. 11. 2001 byl usnesením Krajského soudu v Brně sp. zn. 6 To 295/2001 zrušen rozsudek Okresního soudu v Uherském Hradišti ze dne 20. 3. 2001, sp. zn. 1T 441/1999, kterým byl žalobce uznán vinným z trestného činu kráčení daně. Poukázal také na stanovisko vypracované daňovým poradcem Ing. J. Š.. Daňové orgány důvod pro povolení obnovy řízení neshledaly.

Ke stejnému závěru dospěl i krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Uvedl, že citovaným usnesením Krajského soudu v Brně skutečně došlo ke zrušení zmíněného rozsudku Okresního soudu v Uherském Hradišti, kterým byl žalobce uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatků a podobné dávky podle § 148 odst. 1 a 2 písm. c) trestního zákona, protože jako soukromý podnikatel – fyzická osoba podnikající pod obchodním jménem Ing. K. Ž., I. k. I., vystavil za zdaňovací období roku 1994 účetní doklady na údajné reklamace a takto neoprávněně snížil výnosy za zdaňovací období roku 1994 o částku 618 114 Kč a tím i daň z příjmů fyzických osob ve výši 182 440 Kč a dále neoprávněně zkrátil daňovou povinnost na DPH o částku 142 166,20 Kč, čímž způsobil České republice škodu v celkové výši 324 606,20 Kč. Odvolací soud vytkl soudu okresnímu, že v trestním řízení nebyly dostatečně zjištěny základní skutečnosti mající vliv na objasnění skutkového stavu a na správnost skutkových zjištění. Ve věci nebyly provedeny všechny potřebné a dostupné důkazy potřebné k objektivnímu rozhodnutí ve věci. Krajský soud dospěl k závěru, že zmíněné soudní rozhodnutí není novou skutečností nebo důkazem, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí, jak předpokládá § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Usnesení odvolacího soudu se dotýká pouze problematiky trestního řízení vedeného proti žalobci, přičemž trestní a daňové řízení nelze směšovat. Předmětem trestního stíhání je zkoumání, zda žalobce ve větším rozsahu zkrátil daň či vylákal výhodu na dani. Naproti tomu předmětem daňového řízení je stanovení daňové povinnosti žalobci. Závěry odvolacího soudu o nutnosti doplnění důkazního řízení rozhodně nemohou mít bez dalšího podstatný vliv na rozhodnutí vydané v daňovém řízení. Jinak by tomu mohlo být, pokud by soud v trestním řízení zjistil nové skutečnosti či důkazy, které by se přímo dotýkaly již proběhlého procesu dokazování před správcem daně, ale to se v dané věci nestalo. Podotkl ještě, že žalobce proti rozhodnutí o vyměření daně ani nebrojil řádným opravným prostředkem. Splněny nebyly dle soudu ani podmínky obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. c) daňového řádu, protože z obsahu správních spisů nevyplývá, že by v rámci daňového řízení došlo ze strany finančních orgánů k aplikaci § 28 daňového řádu a že by správce daně před vydáním rozhodnutí, kterým byla žalobci vyměřena daňová povinnost, řešil otázku, zda žalobce spáchal trestný čin. S tím vůbec nesouvisí skutečnost, že na žalobce podal trestní oznámení v rámci oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 1 trestního řádu. Žalobu proto zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Přestože je argumentace žalobce obsažená v kasační stížnosti velmi nesystematická až chaotická, dají se z obsahu tohoto podání vysledovat níže uvedené stížní body. Žalobce předně namítal, že pro uplatnění daňových zákonů v daňovém řízení nebyla pro skutečný obsah právního úkonu vzata v potaz skutečnost zpracování znaleckého posudku. V řízení o povolení obnovy řízení se tak nevycházelo z právního a skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí. Trestní řízení bylo zahájeno z podnětu správce daně a je tedy fakticky druhou daňovou kontrolou, neboť se toto řízení týká stejných otázek jako řízení daňové. Rozhodnutí odvolacího soudu tak nastoluje situaci, kdy původní rozhodnutí správce daně je v rozporu se závěry rozhodnutí odvolacího soudu. Žalobce dále poukázal na znalecký posudek Ing. J. Š., který je novým důkazem ve věci a který nemohl v daňovém řízení bez svého zavinění uplatnit. Tento důkaz totiž vyvrací zjištění správce daně v daňovém řízení. Napadený rozsudek krajského soudu je podle žalobce nezákonný. Neodstranil totiž pochybení správce daně, který nepřipustil provedení důkazu novým znaleckým posudkem a obnovu nepovolil. Zdůvodnil také, proč v původním daňovém řízení nevyužil opravný prostředek. Nepředpokládal totiž, že by správce daně mohl postupovat nezákonným způsobem, když povinnost dodržovat zákon pro něj vyplývá z řady ustanovení Ústavy České republiky, Listiny základních práv a svobod a daňového řádu. Nesprávné vyměření daně zjistil až poté, kdy mu bylo sděleno obvinění ze spáchání trestného činu a kdy se obrátil na odbornou pomoc. Trestní i daňové řízení podle něj vycházejí ze stejné podstaty, liší se pouze tím, že v trestním řízení se zkoumá zavinění, v daňovém nikoliv.

Správce daně podle něj postupoval v daňovém řízení podle § 28 odst. 1 daňového řádu, ale z odstavce 2 téhož ustanovení plyne, že si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, že byl spáchán trestný čin. Měl tedy správce daně vyčkat výsledků trestního řízení a teprve poté vydat daňové rozhodnutí. Protože však rozhodl dříve, je zřejmé, že si úsudek o spáchání trestného činu učinil sám. Jestliže odvolací soud v trestním řízení zjistil, že nebyly dostatečně objasněny všechny potřebné skutečnosti, lze z toho dovodit, že nedostatečné zjištění stavu věci provedl i správce daně, jinak by odvolací soud nechal přezkoumat pouze otázku, zda daň byla zkrácena úmyslně. Z odůvodnění jeho usnesení je však zřejmé, že nebyla dostatečně objasněna ani otázka, zda vůbec k tvrzenému zkrácení daně došlo. Protože trestní řízení vycházelo z řízení daňového, je zřejmé, že tato otázka nebyla dostatečně objasněna ani v řízení daňovém. Správce daně tedy postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu a dopustil se tak vady řízení, kterou žalobce v žalobě namítal, ale krajský soud této skutečnosti nedbal. Ze zmíněného znaleckého posudku vyplývá, že ke zkrácení daňové povinnosti nedošlo. Tím je dle žalobce dán důvod pro povolení obnovy řízení, jak jej předvídá § 54 odst. 1 písm. a) daňového

řádu. Postupem daňových orgánů i krajského soudu byla porušena zásada spravedlivého řízení a zásada rovnosti účastníků. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Současně požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný využil svého práva podat ke kasační stížnosti vyjádření. Poukázal na to, že námitka přezkoumání rozhodnutí prvostupňového správce daně s ohledem na znalecký posudek zmiňovaný v kasační stížnosti nebyla uplatněna v žalobě, a podle § 109 odst. 4 s. ř. s., nelze ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, přihlížet. V daném případě došlo v daňovém řízení k dodatečnému vyměření daně žalobci na základě dokazování provedeného v rámci daňové kontroly. Pokud by se žalobce tehdy domníval, že skutkový stav byl zjištěn nedostatečně, mohl svůj nesouhlas se závěry správce daně vyjádřit podáním řádného opravného prostředku, což se nestalo. Žalovaný zdůraznil rozdílnost trestního a daňového řízení, když trestní řízení rozhodně není možno považovat za další daňovou kontrolu. Institut daňové kontroly je možno vykládat pouze v návaznosti na ustanovení § 16 daňového řádu a použití analogie je nutno vzhledem k rozdílnosti podstat obou řízení vyloučit. Za zavádějící považoval žalovaný žalobcovu námitku, že na základě znaleckého posudku vyšla najevo skutečnost mající podstatný vliv na daňové rozhodnutí. Žalovanému také není jasné, na který znalecký posudek žalobce vlastně odkazuje. Zopakoval, že tato skutečnost nebyla v řízení před krajským soudem vůbec namítána. Je tak podle žalobce možné, že oním znaleckým posudkem je míněno odborné posouzení Ing. J. Š. ze dne 23. 9. 2001 vyhotovené výhradně pro potřeby trestního řízení. Dále se žalovaný ztotožnil se závěrem krajského soudu, že zmíněné usnesení odvolacího soudu neobsahuje žádné skutečnosti, které by mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Případné nové důkazy či skutečnosti by totiž z logiky věci měly nasvědčovat tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši. Žádné takové nové skutečnosti či důkazy se však neobjevily. Žalovaný se také ohradil proti názoru žalobce, že porušil § 28 odst. 2 daňového řádu tím, že si měl sám učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin. Ustanovení § 28 daňového řádu je nutno aplikovat za situace, když je otázka spáchání trestného činu pro správce daně otázkou předběžnou, tedy otázkou, na jejímž vyřešení závisí rozhodnutí správce daně ve věci. Takovou otázkou případné spáchání trestného činu žalobcem v předmětném daňovém řízení nebylo. Namítané porušení § 31 odst. 2 daňového řádu plyne z nesprávného a účelového žalobcova tvrzení o vzájemném vlivu daňového a trestního řízení, když toto tvrzení žalobce ani žádným způsobem neprokazuje a nevysvětluje. Proto žalovaný shledal důvody uváděné žalobcem v kasační stížnosti za irelevantní, samotnou kasační stížnost považoval za nedůvodnou, a proto navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Dle § 54 odst. 1 daňového řádu se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem
- c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech, ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

V řízení o povolení obnovy tedy správce daně nezkontroluje, zda v daňovém řízení vydané rozhodnutí je v souladu se zákonem nebo zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. Zkontroluje pouze, zda jsou splněny podmínky stanovené v § 54 daňového řádu. Pokud pak jde o citované ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu, je rozhodující, zda nové najevo vyšlé skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, již v době rozhodování správce daně existovaly. Pokud takové skutečnosti nastaly až po právní moci rozhodnutí, není to důvodem pro obnovu řízení. Nové skutečnosti je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování správce daně již existující, které nově, tj. po právní moci rozhodnutí, jen vyšly najevo a předtím přes svoji existenci nebyly známy ani daňovému subjektu ani správci daně, a nemohly být tedy vzaty v úvahu v daňovém řízení a brány v úvahu při rozhodování.

Žalobce v žalobě argumentoval, že takovou novou skutečností mělo být v jeho případě usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 13. 11. 2001 sp. zn. 6 To 295/2001, kterým byl zrušen rozsudek Okresního soudu v Uherském Hradišti ze dne 20. 3. 2001, sp. zn. 1T 441/1999, jímž byl žalobce uznán vinným trestným činem zkrácení daně, poplatku a podobné dávky dle § 148 odst. 1, odst. 2 písm. c) trestního zákona. Jak je však ze shora uvedené citace a výkladu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu zřejmé, toto usnesení takovým novým důkazem či skutečností být nemůže. Předně v době rozhodování správce daně neexistovalo a z jeho strany tak být zohledněno v žádném případě nemohlo. Již tento důvod je sám o sobě z okruhu nových důkazů či skutečností způsobilých vyvolat obnovu řízení vylučuje. Dále nutno přisvědčit závěrům krajského soudu, že ani z obsahu tohoto usnesení nelze existenci takových důkazů či skutečností dovodit. Tímto usnesením totiž trestní řízení proti žalobci neskončilo. Odvolací soud pouze rozsudek soudu prvního stupně zrušil a vrátil mu věc k novému projednání a rozhodnutí. Nedospěl tedy k závěru o žalobcově nevině, ale toliko usoudil, že je

třeba doplnit důkazní řízení, nic víc. Navíc se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit s názory žalobce obsaženými v kasační stížnosti, že trestní řízení představuje jakousi „druhou daňovou kontrolu“, že z daňového řízení vychází a že zmíněné usnesení odvolacího soudu je v rozporu se závěry řízení daňového. Jak již správně poznamenal krajský soud, obě tato řízení jsou řízeními zcela odlišnými, ať už co do předmětu či do okruhu účastníků. Žalobce se velmi mylí, jestliže dovozuje z hypotetického předpokladu, že nebude-li uznán vinným shora citovaným trestným činem, bude to mít bez dalšího za následek, že závěry správce daně učiněné v daňovém řízení neobstojí. Ale jak už bylo řečeno, taková situace zatím ani nenastala. Zmíněné usnesení odvolacího soudu pouze uzavřelo jednu z procesních etap trestního stíhání žalobce vedeného orgány činnými v trestním řízení, které však stále pokračuje.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s žalobcovým názorem, že správce daně postupoval při vydání dodatečného platebního výměru v rozporu s § 28 daňového řádu. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení si správce daně nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana. Jak je však z obsahu správního spisu zřejmé, takový úsudek správce daně ve správním řízení nečinil, a to prostě proto, že jej činit nepotřeboval a nemusel. Dotčeným platebním výměrem totiž žalobci dodatečně stanovil základ daně, vyměřil daň a daňovou ztrátu u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994. Pro tento závěr tedy nebyla skutečnost, zda žalobce spáchal nějaký trestný čin či přestupek, právně relevantní. Na tom nic nemění skutečnost, že správce daně oznámil orgánům činným v trestním řízení svoje podezření ze spáchání trestného činu, k čemuž byl dle ustanovení § 8 trestního řádu povinován. Tento úkon správce daně s jeho závěry učiněnými v daňovém řízení nijak nesouvisel. V žádném případě tak nebyly u žalobce naplněny podmínky pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. c) daňového řádu.

Pokud jde o důvody pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalobce poukazoval v kasační stížnosti ještě na odborné vyjádření (nikoliv tedy znalecký posudek) daňového poradce Ing. J. Š. ze dne 23. 9. 2001, ve kterém se vyjadřoval k žalobcovu případu. Žalobce jej doložil k žádosti o obnovu řízení, přičemž není zřejmé na čí žádost a za jakým účelem bylo toto odborné vyjádření vypracováno, neboť se o něm nezmiňuje ani odvolací soud ve zmíněném usnesení o zrušení rozsudku trestního soudu prvního stupně. To však není pro posouzení věci podstatné. Důležité je, že žalobce ve své žalobě rozhodnutí žalovaného z tohoto důvodu nenapadal, ač mu v tom nic nebránilo a učinit tak mohl. Dle § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine není kasační stížnost přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ohledně tohoto důvodu tedy žalobcova kasační stížnost přípustná nebyla. Obiter dictum ale Nejvyšší správní soud poznamenává, že z důvodů shora uvedených ani zmíněné odborné vyjádření nebylo způsobilé naplnit

podmínky pro obnovu řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Krajský soud tak uzavřel, že neshledal kasační stížnost důvodnou pro žalobcem namítané důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Žalobce ovšem uplatnil i další kasační důvody. Předně odkázal na ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., aniž by ovšem tento stížní bod nějak blíže konkretizoval a tato stížní námitka tak byla na samé hranici přezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud neshledal, že by skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech. Tento důvod kasační stížnosti by byl důvodný za situace, kdyby součástí správního spisu nebyly podklady, ze kterých správní orgán při vydání rozhodnutí vycházel, nebo za situace, kdyby skutková zjištění byla nedostatečná. Takovou vadou však správní řízení stíženo nebylo. Ostatně ani žalobce v kasační stížnosti nespecifikoval, v čem by skutková zjištění žalovaného měla být neúplná, či které doklady by měly absentovat. Ani z průběhu důkazního řízení nelze dovodit, že by žalobce navrhoval provedení nějakých dalších důkazů. Naopak z obsahu správního spisu lze naznat, že jsou v něm založeny všechny písemné podklady, o které žalovaný své rozhodnutí opřel. V souvislosti s uvedenou stížní námitkou Nejvyšší správní soud rovněž zkoumal, zda skutková podstata, ze které daňové orgány vycházely, nebyla v rozporu s obsahem správního spisu, tedy že by jejich závěry nekorespondovaly s podklady založenými ve správním spise, a také zda při jejím zjišťování nebyl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Ani takové pochybení však neshledal a uzavřel, že důvody kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. v přezkoumávané věci oprávněnými shledány nebyly.

Žalobce dále namítal, že rozsudek soudu je nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., aniž by ovšem podrobněji popsal, v čem tuto nepřezkoumatelnost spatřuje. S ohledem na ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je však Nejvyšší správní soud povinen se touto stížní námitkou zabývat bez ohledu na vymezení důvodů kasační stížnosti stěžovatelem, a proto tak učinil. Rozhodnutí žalovaného však shledal řádně, srozumitelně a logicky odůvodněným, neboť žalovaný se zabýval všemi žalobními body, jak je žalobce v žalobě vymezil a Nejvyšší správní soud v tomto směru pochybení nenalezl. Totéž lze konstatovat i o kasační stížnosti napadeném rozsudku soudu, konkrétně tedy o jeho odůvodnění. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil nejen se závěry krajského soudu, ale i s důvody, které soud k těmto závěrům přivedly. Když ani řízení před soudem nebylo stíženo takovou vadou, která by mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že ani tento stížní bod nebyl vznesen důvodně.

Stížní bod spočívající v žalobcově odkazu na porušení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. pak nemohl mít naději na úspěch, protože dle tohoto

ustanovení lze napadnout nezákonnost toliko rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení. Takové rozhodnutí však krajský soud nevydal.

Nejvyšší správní soud rovněž nepřehlédl, že žalobce také navrhl, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek ve smyslu § 107 s. ř. s. O této žádosti Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, neboť rozhodl přímo ve věci samé.

Z výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 2, 3 (§ 120) s. ř. s., když neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu