



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **P. K.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Richtrem, advokátem se sídlem Slaný, Komenského 37, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2005, č. j. 17893/05-1300 v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 5. 2006, č. j. 15 Ca 255/2005 - 33,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu v Roudnici nad Labem ze dne 27. 8. 2004, č. j. 45868/04/198971/1437, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o povolení obnovy daňového řízení zahájeného na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 31690/01/198930/2401 ze dne 11. 7. 2001. Na základě této zprávy vystavil správce daně dodatečný platební výměr mimo jiné také na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 1999 v celkové výši 96 291 Kč.

Žalobce požádal o povolení obnovy řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť byl rozsudkem Okresního soudu v Litoměřicích ze dne 28. 4. 2004, sp. zn. 4 T 264/2002 zproštěn obžaloby, která mu kladla za vinu, že podal daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období

roku 1999, v němž do svých příjmů zahrnul nižší částky, než ve skutečnosti přijal za prodej osobních automobilů a měl tak neoprávněně zkrátit daň z příjmu fyzických osob o částku 138 825 Kč a současně s tím rovněž daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 1999 v celkové výši 96 291 Kč. Okresní soud v Litoměřicích v odůvodnění zprošťujícího rozsudku uvedl, že v průběhu trestního řízení nebylo prokázáno, že by žalobce přijal vyšší částky za prodej automobilů, z čehož jej vinila obžaloba. Prodej automobilů za vyšší částky měly prokázat pouze vystavené faktury, jejichž věrohodnost však zpochybnila znalkyně z oboru grafologie. Všichni svědci, jimiž byly osoby, které měly automobily od žalobce kupovat, uvedli, že žalobce nikdy neviděli, nikdy mu žádné peníze nepředávali a jeho jméno se dozvěděli až v průběhu trestního řízení. Svědkyně Z. K. uvedla, že v autobazaru kupovala automobil jako nehavarovaný, přičemž znalec v trestním řízení potvrdil výpověď žalobce v tom, že tento automobil dříve havarovaný byl a v takovém stavu jej žalobce prodával. Ani v trestním řízení nebylo zjištěno, kdo havarované automobily opravoval a dále je prodával, nicméně žalobce byl nucen za tyto osoby dodanit jejich zisky.

Žalobce zdůvodnil splnění podmínky podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu tak, že svá tvrzení nemohl dokázat v daňovém řízení, protože tyto důkazy mohly získat jen orgány činné v trestním řízení a nemohly tak být bez zavinění žalobce dříve předloženy.

Žalovaný neshledal, že by po nabytí právní moci předmětných dodatečných platebních výměrů, jimž byla odvolateli vyměřena daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění žalobce nebo správce daně uplatněny již v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí nebo že rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka, křivého znaleckého posudku že nebylo dosaženo jiným trestným činem. Pokud žalobce neprokázal v průběhu daňové kontroly jím tvrzené skutečnosti, k čemuž měl v dané věci dostatek možností, pak v postupu správce daně nelze spatřovat nezákonnost. O oprávněnosti zjištění správce daně v daňové kontrole svědčí i fakt, že se žalobce proti dodatečným platebním výměrům neodvolal.

K důkazům, které žalobce předložil k žádosti o obnovu řízení, žalovaný uvedl, že ani znalecké posudky, ani výpovědi svědků v trestním řízení nelze považovat za nové skutečnosti a důkazy, na jejichž základě by bylo možno povolit obnovu řízení. Z předloženého znaleckého posudku z oboru grafologie provedeného v trestním řízení vyplývá, že doklad č. 8 „Faktura-daňový doklad“ ze dne 10. 4. 1999, která byla zaevidována v účetní evidenci žalobce, nebyla psána stejnou osobou jako daňový doklad za prodej osobního vozu svědku T. J. Ze znaleckého posudku nelze dovodit, že žalobce automobil neprodal a že z prodeje neobdržel příjem. Ze znaleckého posudku provedeného v trestním řízení týkajícího se osobního automobilu svědkyně Z. K. vyplývá pouze to, že tento automobil byl v minulosti poškozen havárií a po té byl opraven. To uvedl žalobce již v průběhu daňové kontroly. Touto skutečností pak není nijak zpochybněno zjištění správce daně o výši uskutečněných zdanitelných plnění prodejem uvedeného vozu. V případě obou znaleckých posudků žalovaný konstatoval, že tyto mohl žalobce nechat vyhotovit již v průběhu daňové kontroly sám a předložit je správci daně jako možné důkazní prostředky; v tomto rozhodování nebyl odkázán pouze na postup orgánů činných v trestním řízení. Žalovaný neuznal námitku žalobce, že vypracování grafologického znaleckého posudku požadoval již v průběhu daňového řízení a správce daně ji odmítl, protože to ze spisu nevyplývá, neboť žalobce pouze uvedl, že rozdíly v písmu neumí vysvětlit.

Žalovaný dále konstatoval, že rozsudek Okresního soudu v Litoměřicích se týká trestněprávní stránky věci a nikoli oblasti daňové; protože každé z těchto řízení vychází z jiných procesních zásad a postupů, nelze dovozovat, že zproštění obžaloby z podezření z trestného činu znamená změnu pravomocně doměřené daně.

Žalobce se žalobou u krajského soudu domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí finančního úřadu a vrácení věci zpět k dalšímu řízení. V žalobě zopakoval své argumenty ohledně splnění důvodů povolení obnovy řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu, jež před tím uvedl ve své žádosti o povolení obnovy řízení. Znovu zdůraznil, že nemohl v průběhu daňového řízení dokázat svá tvrzení o tom, že předmětné osobní automobily neprodával jako opravené a že mu z toho nevznikl žádný zisk, protože tyto skutečnosti mohly prokázat pouze orgány činné v trestním řízení, dále žalobce zopakoval závěry vyplývající z rozsudku Okresního soudu v Litoměřicích.

Krajský soud se zabýval tím, zda jsou dány v předmětné věci důvody pro povolení obnovy řízení podle § 54 daňového řádu, konkrétně zda je tímto důvodem trestní rozsudek Okresního soudu v Litoměřicích, jímž byl žalobce zproštěn obžaloby za trestný čin podle § 148 trestního zákona. V řízení o povolení obnovy správce daně nezkoumá, zda rozhodnutí jím vydané v daňovém řízení je či není v souladu se zákonem, ani neposuzuje, zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. Správce daně se v takovém řízení zabývá pouze tím, zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy a zda tyto nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

S poukazem na ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu krajský soud uvedl, že žalobce v daňovém řízení neprokázal skutečnosti, k nimž byl vyzván a svým zaviněním se dostal do situace, kdy neprokázal svá tvrzení a nevyvrátil a nevysvětlil rozpory zjištěné v průběhu daňové kontroly, což vyplývá ze zprávy o jejím výsledku. Důkazní břemeno bylo v daňovém řízení plně na žalobci, který ani proti dodatečným platebním výměrům nepodal odvolání.

Podle krajského soudu se v případě odůvodnění výše uvedeného rozsudku Okresního soudu v Litoměřicích, na něž se žalobce odvolává, nejedná o nové skutečnosti, které nemohly být dříve žalobcem uplatněny. Na věci nic nemění ani okolnost, že se danou problematikou zabývala i Policie České republiky a Okresní soud v Litoměřicích; případ projednávaný v trestním řízení byl posuzován z hlediska spáchání úmyslného trestného činu a nikoli z hlediska splnění povinností daňovým subjektem.

Krajský soud z uvedených důvodů žalobu zamítl.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž požaduje jeho zrušení a vrácení věci zpět k dalšímu řízení. Jako stížní důvod označil nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Odkázal na skutečnosti uvedené ve své žádosti o povolení obnovy a v žalobě a připomněl výsledek trestního řízení vedeného před Okresním soudem v Litoměřicích, zejména na to, že v tomto řízení nebylo prokázáno, že by přijal finanční částky za prodej opravených tedy bezvadných osobních automobilů, dále že nikdo ze svědků neoznačil žalobce jako osobu, která jím automobil prodala, a konečně na to, že znalecký posudek potvrdil jeho výpověď o tom, že osobní automobil nebyl havarovaný a že grafologický rozbor prokázal, že jedna z faktur nebyla psána žalobcem.

Žalobce se domnívá, že v jeho případě jsou splněny důvody obnovy řízení uvedené v § 54 odst. 1 pod písm. a) i b) daňového řádu. Nové důkazy, které svědčí o tom, že nejednal v rozporu se zákonem, mohly být získány až v průběhu trestního řízení, protože jak orgány policie, tak soud, na rozdíl od žalobce, případně finančního úřadu, mají z důvodu svých pravomocí možnost je získat; jde především o vypracování znaleckých posudků na technický stav automobilů a grafologický rozbor písma na faktuře. Žalobce připomněl, že osoby, které zakoupily opravené osobní automobily, o něž se v daňové kontrole jednalo, vypověděly před dožádaným finančním úřadem jinak, než vypovídaly před orgány policie a před soudem, což umožňuje aplikaci ustanovení § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Žalobce dále napadá závěr krajského soudu o tom, že proti dodatečným platebním výměrům nepodal odvolání, neboť v době, kdy mohl odvolání podat, neznal skutečnosti, které vyplynuly až z trestního řízení a proto nemohlo být jeho případné odvolání úspěšné.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvody kasační stížnosti jsou shodné s námitkami stěžovatele v odvolání, s nimiž se však náležitě vypořádal. Navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uvedených žalobcem v kasační stížnosti a shledal tuto stížnost nedůvodnou.

V kasační stížnosti žalobce namítá, že vypracování znaleckých posudků na technický stav automobilu a grafologický rozbor písma na faktuře mohlo být provedeno až v řízení před orgány činnými v trestním řízení. Přitom nijak blíže nerozvádí, proč orgány činné v trestním řízení mají na rozdíl od žalobce a správce daně možnost tyto důkazy získat. Podle § 31 odst. 1 daňového řádu *dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření dožádaný správce daně*. V daňovém řízení není vyloučeno, aby pro provedení dokazování byly využity znalecké posudky; naopak ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu znalecké posudky jako důkazní prostředky výslovně předpokládá. Ustanovení § 34 odst. 4 daňového řádu pak zakládá povinnost součinnosti třetích osob při daňovém řízení v takovém rozsahu, že *osoby, které mají listiny a jiné věci, jež mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny na výzvu správce daně listiny a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak*. Správce daně tedy měl oprávnění nechat provést grafologický rozbor faktur, popřípadě znalecký posudek na automobil, který byl v majetku svědkyně Z. K., pokud by takové důkazy na základě návrhu žalobce v daňovém řízení připustil. Lze tedy uzavřít, že správce daně má v daňovém řízení shodné možnosti ohledně provedení znaleckých posudků jako orgány činné v trestním řízení.

V daňovém řízení bylo na žalobci, aby prokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, tedy to, zda osobní automobily prodal ze ceny, z nichž při sestavování daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí roku 1999. Žalobce však v žádosti o obnovu řízení neuvedl žádný (objektivní) důvod, proč provedení výše uvedených důkazů nemohl navrhnout v řízení před správcem daně. V kasační stížnosti pak ani nenamítá, že by takový jeho návrh správce daně odmítl. Proti případnému bezdůvodnému odmítnutí žalobcova návrhu na provedení takových důkazů v daňovém řízení ze strany správce daně, nebo i proti jinému pochybení správce daně, jako je například nesprávné hodnocení provedených důkazů, se mohl žalobce bránit podáním odvolání proti dodatečným platebním výměrům. To platí nejen pro provedení důkazu znaleckými

posudky, ale též pro důkazy svědeckými výpověďmi. Žalobce však závěry ani postup správce daně při daňové kontrole nijak nezpochybnil, proti dodatečným platebním výměrům odvolání nepodal.

Jestliže tedy žalobce neunesl v průběhu daňové kontroly důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ohledně skutečností, které uváděl ve svých daňových přiznáních, nelze důkazy následně provedené v trestním řízení, jejichž navržení a provedení v daňovém řízení nic nebránilo, považovat za nové, resp. takové, které nemohly být bez jeho zavinění nebo bez zavinění správce daně uplatněny již v daňovém řízení ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu (obdobně také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2004, č. j. 6 A 86/2002 - 55, dostupný na www.nssoud.cz). V takovém případě nemůže být důvodem povolení obnovy daňového řízení ani výsledný rozsudek trestního soudu vycházející z takových důkazů.

Pokud jde o otázku, zda s ohledem na svědecké výpovědi provedené v trestním řízení, může být dán důvod obnovy řízení podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. b) daňového řádu, je třeba uvést, že tento důvod žalobce navrhl až v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud se tedy s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nemohl při přezkumu napadeného rozsudku tímto důvodem zabývat; svou poznámku k možné aplikaci tohoto ustanovení ve vztahu ke svědeckým výpovědím tedy činí pouze nad rámec rozsahu přezkumu v dané věci. Podle uvedeného ustanovení se řízení obnoví, *jestliže rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem*. Toto ustanovení výslovně předpokládá existenci rozsudku trestního soudu o tom, že byl spáchán trestný čin křivé výpovědi podle § 175 odst. 2 trestního zákona, což vyplývá mimo jiné i z dovětku *jiný trestný čin*, který zcela zřejmě doplňuje pojem křivé výpovědi o kvalifikaci trestného činu. Podle ustanovení § 28 odst. 2 daňového řádu si však správce daně nemůže učinit úsudek o předběžné otázce v tom, *zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek*, a proto podkladem pro jeho rozhodování musí být rozsudek trestního soudu, jímž, byly osoby vyslechnuté jako svědci uznány vinnými z trestného činu křivé výpovědi.

Na okraj lze uvést, že povolení obnovy řízení před správním orgánem z toho důvodu rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem je institutem známým i správnímu řádu (§ 63 odst. 4 zákona č. 71/1967 Sb., nebo § 100 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb.); přičemž citované ustanovení daňového řádu je gramaticky postaveno na v podstatě demonstrativním výčtu trestných činů.

Trestného činu křivé výpovědi podle § 175 odst. 2 trestního zákona se může dopustit ten, *kdo jako svědek (nebo znalec) před soudem, státním zástupcem nebo před policejním orgánem, který koná přípravné řízení podle trestního řádu, anebo před vyšetřovací komisí Poslanecké sněmovny uvede nepravdu o okolnosti, která má podstatný význam pro rozhodnutí nebo pro zjištění vyšetřovací komise Poslanecké sněmovny, nebo takovou okolnost zamlčí*. V dané věci žalobce zpochybňuje svědecké výpovědi učiněné v daňovém řízení, což možnost, že by proti svědkům mohlo být za podání těchto svědeckých výpovědí vedeno trestní řízení pro trestný čin křivé svědecké výpovědi, zcela vylučuje.

Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěry krajského soudu a kasační stížnost žalobce zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný neuplatnil nárok na náhradu nákladů řízení a ani ze soudního spisu nevyplývalo, že by mu nějaké náklady řízení vznikly.

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

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu