



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. Š.**, zastoupeného Mgr. Přemyslem Hašlarem, advokátem se sídlem Tábořská 922, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2 o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2008, č. j. 6 Ca 126/2007 - 94,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále „stěžovatel“) brojí včas podanou kasační stížností proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze („žalovaný“) ze dne 27. 6. 2005, č. j. 4892/05-130. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mladé Boleslavi ze dne 3. 9. 2004, č. j. 91211/04/048911/2009, vydanému v obnoveném řízení, a zároveň proti rozhodnutí ze dne 28. 2. 2003, č. j. 8436/02-130, kterým byla žalovaným nařízena obnova řízení ve věci vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2000.

Citovaným rozhodnutím Finančního úřadu v Mladé Boleslavi byl stěžovateli za zdaňovací období červen 2000 stanoven nadměrný odpočet ve výši 32 520 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl Městský soud v Praze napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel se především domnívá, že nebyly splněny podmínky pro nařízení obnovy řízení. Nesouhlasí s názorem soudu, že pravomocným rozhodnutím ve věci bylo konkludentní vyměření daně samotným stěžovatelem, neboť je třeba v tomto případě respektovat průběh daňové kontroly, která proběhla právě na základě tohoto vyměření daně stěžovatelem. Výsledkem daňové kontroly, resp. řízení o vyměření DPH, bylo vydání platebního výměru ze dne 27. 10. 2000, č. j. 82107/00/048911/2009, jímž byl stěžovateli stanoven nadměrný odpočet DPH ve výši 32 520 Kč. Tento výměr však byl k odvolání stěžovatele zrušen rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 9. 2001, č. j. 7453/01-130, a to z procesních důvodů (porušení práva stěžovatele na součinnost). Stěžovatel se proto domnívá, že výsledkem řízení o vyměření DPH za zdaňovací období červen 2000 nebylo samotné vyměření daně, nýbrž rozhodnutí žalovaného o odvolání proti tomuto výměru.

Pokud tedy bylo řízení o vyměření DPH ukončeno rozhodnutím žalovaného (a nikoliv konkludentním vyměřením daně), není možné je obnovit z důvodů, na základě kterých byla obnova nařízena. V obnoveném řízení nebyly provedeny žádné jiné úkony a žádné jiné důkazy, než svědecká výpověď pana V. L., v ostatním žalovaný vyšel z původního řízení. Stěžovatel se domnívá, že procesní pochybení, které bylo původně důvodem pro zrušení platebního výměru, nebylo v obnoveném řízení zhojeno či odstraněno, a proto byla obnova řízení nařízena neoprávněně. Podle stěžovatele nedošlo ke kumulativnímu naplnění podmínek obnovy řízení, jak jsou uvedeny v ustanovení § 54 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), totiž že (1.) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které (2.) nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a (3.) mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

Výpověď svědka L. není podle stěžovatele novou skutečností (důkazem), neboť tento svědek byl znám již v předchozím řízení, a správce daně měl využít ustanovení § 29 odst. 2 daňového řádu k předvedení tohoto svědka, což neučinil. Podmínky pro obnovu řízení nebyly dále splněny proto, že podle stěžovatele ustanovení § 54 odst. 1 daňového řádu předpokládá mnohost nových důkazů či skutečností, přičemž v daném případě je výpověď svědka pouze jediným důkazem. Tento důkaz navíc nemůže mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, kterým bylo řízení pravomocně ukončeno, neboť tím

je rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 12. 9. 2001, č. j. 7453/01-130, které nebylo vydáno na věcném podkladě.

Stěžovatel dále zpochybňuje důkaz výpovědi svědka V. L., neboť se jedná o osobu trestně stíhanou. Tento svědek by si opačnou výpověď jistě přivodil trestní stíhání, neboť společnost DOOM, s. r. o., kterou zastupoval, nevedla účetnictví, nevykazovala zaměstnance, nepodávala daňová přiznání a nepřiznávala příjmy ke zdanění, a proto nelze očekávat, že svědek vypovídal pravdivě. Stěžovatel se domnívá, že upřednostněním tvrzení člověka trestně stíhaného došlo k porušení čl. 10 odst. 1 Listiny základních práv a svobod o zachování práva na osobní čest, dobrou pověst a dobré jméno. Jak dodává, k vydání rozhodnutí Finančního úřadu v Mladé Boleslavi ze dne 3. 9. 2004, č. j. 91211/04/048911/2009, nebyl zákonný důvod, neboť stěžovatel úspěšně prokázal, že došlo k uskutečnění předmětného zdanitelného plnění.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušit napadený rozsudek Městského soudu v Praze a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že podmínky pro obnovu řízení byly splněny. V daném případě byla obnova řízení nařízena rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 2. 2003, č. j. 8436/02-130. Rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 9. 2001, č. j. 7453/01-130, byl zrušen platební výměr ze dne 27. 10. 2000, č. j. 82107/00/048911/2009, jímž byl stěžovateli stanoven nadměrný odpočet DPH ve výši 32 520 Kč. S ohledem na tuto skutečnost došlo k vyměření nadměrného odpočtu DPH konkludentně ke dni 25. 7. 2000, a to s nadměrným odpočtem ve výši 283 665 Kč. Žalovaný obnovu řízení nařídil, když vyšel najevo důkaz, který nemohl být bez zavinění správce daně uplatněn dříve v řízení a mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Tímto důkazem byla svědecká výpověď pana V. L., jednatele společnosti DOOM, s. r. o., kterého nebylo v průběhu předchozího daňového řízení možné vyslechnout, neboť se mu nepodařilo vůbec doručit předvolání, a to ani veřejnou vyhláškou, neboť se na adrese sídla společnosti nezdržoval a místo jeho pobytu bylo neznámé. Teprve poté, kdy byl tento svědek po úspěšném celostátním pátrání zajištěn Policií České republiky, mohl s ním správce daně za účasti stěžovatele provést svědeckou výpověď.

Podle názoru žalovaného svědecká výpověď zásadním způsobem zpochybnila veškerá tvrzení stěžovatele o spolupráci se společností DOOM, s. r. o., a stěžovatel neprokázal, že ze strany této společnosti k uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého uplatňoval nárok na odpočet DPH, skutečně došlo. Žalovaný má za to, že pokud byla smlouva o dílo uzavřena a faktury za jednotlivé služby vystaveny bez plné moci a bez vědomí a vůle jediného jednatele, nemohl k nim správce daně přihlížet, neboť to nebyly právní úkony provedené společností DOOM, s. r. o.

Žalovaný se ztotožňuje s názorem Městského soudu v Praze, že pravomocným rozhodnutím v dané věci bylo konkludentní vyměření DPH ke dni 25. 7. 2000, kterým správce daně vyměřil stěžovateli nadměrný odpočet ve výši 283 665 Kč. Svědecká výpověď V. L. měla podstatný vliv na výrok tohoto rozhodnutí a proto bylo na místě nařízení obnovy řízení, stejně jako následné stanovení nadměrného odpočtu DPH ve výši 32 520 Kč.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního a soudního spisu vyplývá, že stěžovatel vykázal v přiznání k DPH ze dne 25. 7. 2000 za zdaňovací období červen 2000 nadměrný odpočet ve výši 283 665 Kč, nicméně na základě výsledků vytykácího řízení vyměřil správce daně stěžovateli rozhodnutím ze dne 27. 10. 2000, č. j. 82107/00/048911/2009, daň z přidané hodnoty za toto zdaňovací období se stanovením nadměrného odpočtu ve výši 32 520 Kč. K odvolání stěžovatele žalovaný tento platební výměr rozhodnutím ze dne 12. 9. 2001, č. j. 7453/01-130, zrušil z důvodu, že postupem správce daně došlo ke zkrácení práva žalobce na součinnost, které vyplývá z ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Na základě výpovědi svědka V. L. ze dne 27. 6. 2002 žalovaný rozhodl dne 28. 2. 2003 o nařízení obnovy řízení. V obnoveném řízení pak správce daně rozhodnutím ze dne 3. 9. 2004, č. j. 91211/04/048911/2009, vyměřil stěžovateli za předmětné zdaňovací období nadměrný odpočet ve výši 32 520 Kč z důvodu, že nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění od společnosti DOOM, s. r. o. Z výpovědi svědka V. L. jakožto jediného jednatele této společnosti v rozhodném období totiž vyplynulo, že předmětné faktury nebyly touto společností nikdy vystaveny, společnost neobdržela úhradu za fakturované služby a v roce 2000 žádnou činnost nevykonávala.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele spočívající v nesprávném posouzení toho, zda žalovaný byl oprávněn nařídit obnovu řízení. Stěžovatel především namítá, že pravomocným rozhodnutím, jímž bylo řízení ukončeno, nebylo konkludentní vyměření daně samotným stěžovatelem, nýbrž rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2001, č. j. 7453/01-130, kterým bylo z procesních důvodů zrušeno rozhodnutí správce daně ze dne 27. 10. 2000, č. j. 82107/00/048911/2009, jímž byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 32 520 Kč.

Jak je patrné i z dikce ustanovení § 54 odst. 1 daňového řádu („*řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví...*“), obnovu řízení je nutno vztáhnout na daňové řízení jako celek, nikoliv pouze na řízení o odvolání proti platebnímu výměru správce daně. Za řízení ukončené pravomocným rozhodnutím je proto třeba v posuzovaném případě považovat řízení, jehož cílem a účelem je správné a úplné zjištění a stanovení daňových povinností [§ 2 odst. 1 daňového řádu], nikoliv toliko řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně.

Městský soud v Praze správně konstatoval, že k vyměření nadměrného odpočtu DPH došlo, když na daňovém přiznání podaném stěžovatelem uvedl správce daně, že nárok na odpočet byl vyměřen dne 1. 8. 2000 ke dni 25. 7. 2000 ve výši uvedené stěžovatelem v tomto daňovém přiznání. Důsledkem nabytí právní moci zrušujícího rozhodnutí žalovaného tedy došlo k potvrzení vyměření daně tak, jak bylo uvedeno ve stěžovateli podaném daňovém přiznání. Na základě ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu, podle kterého správce daně postupoval, se totiž v případě, kdy se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání, považuje za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení.

Obnova řízení představuje mimořádný opravný prostředek, jenž umožňuje nápravu skutkových vad řízení již ukončeného, a to za předpokladu naplnění zákonem striktně stanovených podmínek. Podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím obnoví, jestliže 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. Je sice možné souhlasit se stěžovatelem, že řízení ve věci stanovení jeho daňové povinnosti bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 9. 2001, č. j. 7453/01-130, nicméně smyslem obnovy řízení je náprava skutkových vad řízení, jehož cílem bylo v posuzovaném případě správné vyměření daně.

Co se týká námitky stěžovatele, že ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu předpokládá četnost nových důkazů, a proto výpověď svědka jakožto důkaz osamocený není důvodem k nařízení obnovy řízení, Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s konstatováním městského soudu, že takový výklad by odporoval účelu obnovy řízení. Jak uvedl, *„není rozhodující, zda se jedná o jeden důkaz nebo více důkazů...zásadním hlediskem pro daňové řízení totiž je, aby výsledná daňová povinnost byla stanovena ve výši odpovídající skutečnému stavu“*.

Ze spisového materiálu vyplývá, že výpověď svědka V. L. nemohla být z objektivních důvodů v průběhu vyměřovacího řízení získána: místo jeho pobytu nebylo známo a proto nemohl být ani předveden, jak tvrdí stěžovatel. Za rozhodující z hlediska splnění zákonných podmínek pro obnovu řízení považuje zdejší soud v tomto ohledu skutečnost, že se správce daně prokazatelně snažil tohoto svědka kontaktovat a že tento kontakt nebyl úspěšný nelze interpretovat jako liknavost či nedůslednost správce daně – v té době po V. L. neúspěšně pátrala policie. K provedení důkazu svědeckou výpovědí totiž mohlo dojít teprve poté, co byl tento svědek zadržen Policií ČR. Podmínka existence nového důkazu, který nemohl být bez zavinění správce daně uplatněn již dříve v řízení, tak byla podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu bezpochyby splněna, stejně jako podmínka pravděpodobnosti podstatného vlivu tohoto důkazu na výrok rozhodnutí, a sice rozhodnutí o vyměření DPH stěžovateli za období červen 2000. V daném případě totiž bylo prokazováno provedení prací na nemovitosti „Kolomuty“, které byly vyfakturovány firmě DOOM, spol. s r. o., které správce daně zpochybnil, a svědek L. byl v rozhodné době jednatelem této společnosti.

Nutno dodat, že správce daně měl pochybnosti o správnosti odpočtu DPH již po rozhodnutí ze dne 1. 8. 2000 o vyměření daně ve výši přiznané stěžovatelem. Daňový subjekt má přitom prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván [ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu]. Jak vyplývalo z ustanovení § 19 a násl. zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, daňový subjekt má právo uplatnit odpočet na DPH jen za splnění následujících podmínek: v době přijetí zdanitelného plnění je plátcem DPH, přijme plnění od jiného plátce DPH a přijaté plnění použije k podnikání. Tyto skutečnosti je daňový subjekt povinen doložit řádnými daňovými doklady.

Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel neodstranil pochybnosti o tom, že zdanitelná plnění byla provedena plátcem DPH, a s ohledem na zjištěné informace, získané na základě součinnosti třetích osob, vydal správce daně dne 27. 10. 2000 platební výměr, č. j. 82107/00/048911/2009, kterým stěžovateli stanovil nadměrný odpočet ve výši 32 520

Kč. Protože došlo ke zrušení tohoto platebního výměru žalovaným v odvolacím řízení, pro účely obnovy řízení je nutné vycházet z pravomocného rozhodnutí správce daně (zde konkludentní vyměření DPH za zdaňovací období červen 2000 ze dne 1. 8. 2000 ke dni 25. 7. 2000, kterým byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 283 665 Kč), které tímto zůstalo v platnosti. V obnoveném řízení stanovil správce daně stěžovateli rozhodnutím ze dne 3. 9. 2004, č. j. 91211/04/048911/2009, za zdaňovací období červen 2000 nadměrný odpočet ve výši 32 520 Kč, tj. o 251 145 Kč méně oproti nadměrnému odpočtu ve výši 283 665, který si původně nárokoval stěžovatel a následně potvrdil správce daně. Ve výsledku obnoveného řízení se tedy evidentně projevila, jako jedna z podmínek obnovy řízení, schopnost nového důkazu ovlivnit výrok pravomocného rozhodnutí v předmětné věci

Lze shrnout, že bylo-li výsledkem proběhnuvšího daňového řízení pravomocné rozhodnutí a v zákonem stanovené lhůtě [§ 47 daňového řádu] se objevil důkaz nový, který splňoval všechny zákonem stanovené podmínky (nemohl být bez zavinění správce daně uplatněn již dříve v řízení a mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí), žalovaný byl oprávněn obnovu řízení nařídit.

Namítá-li stěžovatel, že důkaz výpovědi svědka V. L. je nevěrohodný, neboť se jedná o osobu trestně stíhanou, Nejvyšší správní soud se stejně jako městský soud nedomnívá, že tato skutečnost automaticky zpochybňuje pravdivost svědkovy výpovědi. V průběhu řízení bylo výpisem z obchodního rejstříku dokázáno, že jediným jednatelem společnost DOOM, s. r. o., od které měl stěžovatel přijmout zdanitelná plnění, byl právě svědek V. L.. Z protokolu o výpovědi svědka je patrné, že stěžovatel ani svědek se navzájem neznali, svědek neznal ani osobu pana Drobného, který měl dle tvrzení stěžovatele společnost DOOM, s. r. o. zastupovat. Jak vypověděl, společnost DOOM, s. r. o. v roce 2000 nevykonávala žádnou činnost a žádná osoba odlišná od osoby jednatele nebyla oprávněna k zastupování této společnosti. Zdanitelná plnění uvedená na fakturách předložených stěžovatelem podle svědka tato společnost neprovedla. Nejvyšší správní soud podotýká, že provedením tohoto důkazu byly prakticky potvrzeny informace zjištěné správcem daně již v původním řízení a v tomto světle je třeba také tento důkaz hodnotit, jak to ostatně správně učinil i městský soud.

Ze všech těchto skutečností je zřejmé, že správce daně oprávněně pochyboval o realizaci vykázaných zdanitelných plnění ze strany společnosti DOOM, s. r. o., přičemž stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že by zdanitelná plnění od tohoto plátce daně skutečně přijal.

Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje se závěry městského soudu, že podmínky pro nařízení obnovy řízení splněny byly a v novém řízení správce daně i žalovaný postupovali správně, když dospěli k závěru, že stěžovatelem vykázaný odpočet DPH byl původně stanoven na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu. Kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) ani b) s. ř. s. tedy naplněny nebyly, a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 2 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný v řízení plně úspěšný sice byl, nevznikly mu však náklady řízení přesahující rámec jeho běžné činnosti a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 9. ledna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu