



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. H.**, .zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2012, čj. 13392/12-3211-010435, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 7. 2013, čj. 10 Af 494/2012 – 50,

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 :

I.

1. Žalobce požádal o obnovu řízení ukončených rozhodnutími ze dne 10. 12. 2009, čj. 6200/09-1300, čj. 6243/09-1300 a čj. 6244/09-1300, jimiž Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zamítlo odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až červen 2005 a září 2005; prosinec 2004; srpen až listopad 2004, leden až březen 2005, červenec 2005 a říjen až prosinec 2005.

2. Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) zamítlo návrh žalobce na obnovu řízení rozhodnutím ze dne 6. 11. 2011, čj. 5935/11-1300.

3. Žalovaný zamítl odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 16. 5. 2012, čj. 13392/12-3211-010435.

II.

4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 17. 7. 2013, čj. 10 Af 494/2012 – 50, zamítl. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

5. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

6. Stěžovatel předeslal, že v první fázi obnovy řízení správce daně zkoumá, zda jsou splněny podmínky pro „otevření“ řízení, přičemž stačí pochybnost o skutkovém stavu, který byl zjištěn v předchozím řízení. Tato nejistota v posuzované věci existovala, bylo proto namístě povolit obnovu řízení.

7. V rámci daňového i soudního řízení stěžovatel tvrdil, že z předložených důkazních prostředků plynou pochybnosti o zjištěném skutkovém stavu. Krajský soud tuto námitku vypořádal podle závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v rozsudcích ze dne 13. 8. 2010, čj. 8 Afs 36/2010 – 107, a ze dne 24. 8. 2010, čj. 8 Afs 37/2010 – 119, a čj. 8 Afs 38/2010 – 101. Stěžovatel však již v rámci původních řízení navrhl provedení důkazu mj. protokolem o svědecké výpovědi J. H. Soud neprovedl tento důkaz a nevyšel ani z protokolů o svědeckých výpovědích v trestním řízení. Závěry Nejvyššího správního soudu proto nelze považovat za nezměnitelné, zejm. při zohlednění obsahu důkazních prostředků předložených stěžovatelem v rámci řízení o povolení obnovy.

8. Zákonná úprava ostatně umožňuje obnovu řízení i v případech, kdy věc již byla přezkoumána soudem. V opačném případě by právní úprava obnovy řízení obsahovala ustanovení obdobné § 121 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel odkázal i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, čj. 2 Afs 51/2006 – 58, č. 1355/2007 Sb. NSS. Závěr krajského soudu o aplikovatelnosti předchozích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i v řízení o mimořádném opravném prostředku byl proto nesprávný.

9. Krajský soud nevyhověl návrhu na provedení svědecké výpovědi J. H. s tím, že tento důkaz mohl být proveden již v původním daňovém řízení. Navržený svědek se ovšem v předmětné době aktivně podílel jako úřední osoba na daňovém řízení. Jeho výsledky by byl proto „procesně zapeklitý“. Navíc by byl pravděpodobně ovlivněn jeho pracovním poměrem se správcem daně. První příležitostí pro provedení výsledku tak bylo hlavní líčení a zároveň tím byl naplněn požadavek novosti.

10. Správce daně je povinen obstarávat si bezprostřední důkazní prostředky. Stěžovatel v daňovém řízení předložil zvukový záznam a přepis protokolu z hlavního líčení. Z nich vyplývaly pochybnosti o předložení záznamní pochybnosti, jak se mělo stát podle spisu. Žalovaný se nesoustředil na obsah důkazních prostředků, ale jejich znevěrohodnění. V daňovém řízení byla zpochybněna hodnověrnost záznamu z hlavního líčení, ale správce daně si neobstaral důkazní prostředek sám. Stěžovateli tak neumožnil prokázat jeho tvrzení ani autenticitu záznamu. Krajský soud pak odmítl vyslechnout J. H. jako svědka s tím, že neprovedení výslechu bylo pochybením správce daně.

11. Stěžovatel poukázal na, z hlediska daňového řízení významné, rozdíly mezi zvukovým záznamem a protokolem z hlavního líčení. Tím vyčerpal své možnosti a správce daně měl provést dokazování. Správce daně tak neučinil, čímž pochybil a porušil ustanovení daňového řádu upravující dokazování. Krajský soud měl pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného zrušit, ale odmítnutím výslechu J. H. ji pouze umocnil. Závěrem stěžovatel navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby provedl důkaz svědeckou výpovědí J. H. Ten měl prokázat, že správci daně nebyla předložena záznamní povinnost.

IV.

12. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Připomněl, že stěžovatel vznesl v řízení před krajským soudem námitku nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro nedostatečnou aplikaci § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu a námitku nesprávného procesního postupu žalovaného, který neprovedl výslech svědka J. H. Krajský soud se s takto vymezeným rozsahem přezkumu beze zbytku vypořádal. Kasační stížnost z uvedeného rámce vykračuje a mimo rámec stanovený v § 75 odst. 2 s. ř. s. zpochybňuje předložení záznamní povinnosti. Tato otázka přitom byla opakovaně řešena i před Nejvyšším správním soudem.

13. Provedl-li krajský soud rozbor skutkového stavu s odkazem na předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, učinil tak při posouzení přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Stížní námitka týkající se věcného posouzení proto vybočuje z předmětu sporu vymezeného žalobními body.

14. K namítanému neprovedení výslechu J. H. žalovaný uvedl, že stěžovatel vytrhuje z rozsudku krajského soudu jen některé otázky, jimiž se tento soud v dané souvislosti zabýval. Základní argumentace soudu vycházela z § 93 odst. 3 daňového řádu. Proto neobstojí ani odkaz stěžovatele na nálezy sp. zn. II. ÚS 232/02, vztahující se k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), který neobsahoval ustanovení obdobné § 93 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel proti této podstatné argumentaci krajského soudu nevznesl žádné námitky. Dále žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 Afs 124/2006 – 59, č. 1887/2009 Sb. NSS. Vyjádřil také pochyby o výslechu svědka za situace, kdy již v původním řízení kasační soud konstatoval, že protokol o hlavním líčení nemůže ničeho změnit na přesvědčivě prokázaném skutkovém stavu.

15. Žalovaný zmínil rovněž procesní postup stěžovatele, na němž demonstroval účelovost jeho jednání a sníženou věrohodnost jeho tvrzení.

16. Závěrem žalovaný požádal o přiznání náhrady nákladů řízení ve výši odpovídající paušálu za každý úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovanému vznikla řada nákladů, které by bylo možné doložit pouze složitým a neefektivním dokazováním. Podle žalovaného lze proto analogicky použít advokátní tarif, který slouží pro obecný výpočet nákladů advokáta a rovněž státního orgánu.

V.

17. V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel znovu zdůraznil význam výsledku J. H. Připomněl také, že správní soudnictví je postaveno na zásadě plné jurisdikce a setrval na návrhu, aby svědka vyslechl Nejvyšší správní soud.

18. Co do nálezu sp. zn. II. ÚS 232/02, ten poukazuje na principy, které jsou v zásadě stejné podle zákona o správě daní i daňového řádu.

19. Stěžovatel se ohradil také proti tvrzení žalovaného o účelovosti stěžovatelových tvrzení a nesouhlasil s tím, že žalovaný uplatnil nárok na náhradu nákladů řízení podle advokátního tarifu.

VI.

20. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

21. Kasační stížnost není důvodná.

22. Stěžovatel odůvodnil návrh na obnovu řízení svědeckými výpověďmi pracovníků správce daně, učiněnými v rámci trestního řízení vedeného se stěžovatelem. Podle stěžovatele z výpovědí J. H. a G. P. vyplynulo, že správce daně neměl v průběhu daňové kontroly k dispozici záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty.

23. V řízení bylo třeba posoudit, zda výpovědi pracovníků správce daně v trestním řízení mohly vést k povolení obnovy řízení podle § 117 daňového řádu.

24. Obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem, kterým se zasahuje do pravomocného rozhodnutí. Situace, kdy obnova řízení může být nařízena nebo povolena, proto musí být skutečně mimořádná a závažnost okolností, pro které má být řízení obnoveno, musí převážet nad zásadou právní jistoty. Obnova řízení neslouží k nápravě vad řízení či nezákonnosti daňového rozhodnutí a nezpochybňuje, že správce daně vycházel v okamžiku vydání rozhodnutí z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Umožňuje pouze to, aby proběhlo nové řízení, ve kterém budou zohledněny skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti, které vyšly dodatečně najevo a které zpochybnily dosud zjištěný skutkový stav (přiměřeně srov. např. rozsudek ze dne 29. 1. 2008, čj. 2 Afs 98/2007 – 91).

25. Krajský soud uzavřel, že pracovníci správce daně mohli být vyslechnuti již v původním daňovém řízení, a jejich výpovědi proto nemohou být důvodem k obnově

řízení. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožnil. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty stěžovatel namítl, že jej správce daně nevyzval k předložení záznamní povinnosti k DPH a stěžovatel ji správci daně nedoložil. Již v původním daňovém řízení tedy stěžovatel tvrdil, že správce daně neměl k dispozici záznamní povinnost k DPH. K prokázání tohoto tvrzení stěžovatel nepochybně mohl navrhnout důkazy, zahrnující i svědecké výpovědi pracovníků správce daně J. H. a G. P. Z obsahu správního spisu nevyplývalo, že by tyto důkazní prostředky nebyly k dispozici již v původním daňovém řízení. Stěžovatel ostatně nic takového netvrdil.

26. Protokol o hlavním líčení, zachycující pozdější výpovědi těchto osob, nemohl být skutečností odůvodňující obnovu řízení ve smyslu § 117 daňového řádu. Má-li být důvodem obnovy řízení výpověď svědka, nebude zpravidla rozhodné, zda se později objevil či vyšel najevo protokol o výsledku tohoto svědka z jiného řízení. Podstatnou je pouze existence a dostupnost svědka. Jinými slovy lze říci, že za skutečnost, pro kterou by mohla být povolena obnova řízení, nemohou být považovány informace zjištěné z výsledku svědka provedeného po skončení daňového řízení, pokud výslech takového svědka mohl být navržen již v průběhu původního řízení. Takový závěr by odporoval smyslu obnovy řízení, jímž je zohlednění skutečností, důkazů a jiných okolností, které vyšly najevo teprve po skončení původního daňového řízení.

27. Krajský soud správně uzavřel, že protokol o hlavním líčení obsahující výpovědi pracovníků správce daně ani jejich případný svědecký výslech nelze považovat za důvod obnovy řízení ve smyslu § 117 daňového řádu. Výsledky těchto svědků totiž mohly být nepochybně provedeny již v původním daňovém řízení.

28. Krajský soud se navíc zabýval obsahem protokolu o hlavním líčení, v jehož rámci byli vyslechnuti pracovníci správce daně. V tomto směru uvedl, že z výpovědí svědků J. H. a G. P. nelze dovodit, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepředložil záznamní povinnost k DPH. Z výpovědí plyne pouze tolik, že svědci výslovně neuvedli, že jim byla záznamní povinnost předložena. Krajský soud uzavřel, že podle rozsudků Nejvyššího správního soudu správce daně měl záznamní povinnost k dispozici a z výpovědí svědků vyslechnutých v rámci trestního řízení zároveň nebylo možno dovodit, že by ji správce daně k dispozici neměl.

29. Kasační soud v této souvislosti doplňuje, že námitka stěžovatele týkající se záznamní povinnosti k DPH, vznesená v původním daňovém řízení, nebyla shledána důvodnou odvolacím orgánem, krajským soudem ani Nejvyšším správním soudem (viz rozsudky čj. 8 Afs 36/2010 – 107, čj. 8 Afs 37/2010 – 119 a čj. 8 Afs 38/2010 – 101 a v nich specifikovaná rozhodnutí krajského soudu a Finančního ředitelství v Českých Budějovicích).

30. Krajský soud tedy na základě závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem shrnul skutkový stav, který byl zjištěn v původním daňovém řízení. Krajský soud, resp. před ním žalovaný tím vymezovali skutkový stav, ze kterého vycházely daňové orgány a soudy v původním daňovém řízení, aby mohli posoudit, nakolik se stěžovatelem předložený důkazní prostředek vztahuje k tomuto skutkovému stavu. Krajský soud stejně jako daňové orgány dospěl k závěru, že z tohoto důkazního prostředku nevyplývá závěr

dovozovaný stěžovatelem, tedy že by správce daně neměl záznamní povinnost k dispozici. Vedle skutečnosti, že se nejednalo o důkazní prostředek, který nemohl být uplatněn již v původním řízení, tedy tento důkazní prostředek ani nemohl ovlivnit skutkové závěry původního řízení.

31. Nejvyšší správní soud přitom znovu připomíná, že uvedený závěr pouze podporuje nosný důvod nepovolení obnovy řízení, totiž to, že výsledky pracovníků správce daně mohly být navrženy a příp. provedeny již v původním daňovém řízení.

32. Důvodem zamítnutí návrhu na obnovu řízení nebyl soudní přezkum předchozích správních rozhodnutí. Proto ovšem stěžovatel také nemohl zvrátit zamítnutí návrhu na obnovu řízení jinak správným tvrzením, že obnova řízení může být povolena i když bylo původní správní rozhodnutí podrobeno soudnímu přezkumu. Ze shora uvedené argumentace je zřejmé, že námitka se mýjela s logikou a důvody zamítnutí stěžovatelova návrhu.

33. V řízení před krajským soudem stěžovatel navrhl provedení výsledku J. H. Krajský soud tento návrh zamítl, protože jej s ohledem na § 117 odst. 1 daňového řádu považoval za irelevantní, resp. protože pracovníci správce daně mohli být k návrhu stěžovatele vyslechnuti již v původním daňovém řízení. V kasační stížnosti stěžovatel v tomto směru namítl, že výslech úřední osoby, která se podílí na daňovém řízení, je „*věcí procesně zapeklitou*“. J. H. nebylo možno vyslechnout v původním daňovém řízení z důvodu pracovního poměru se správcem daně, první příležitostí k provedení tohoto výsledku proto bylo hlavní líčení v rámci trestního řízení.

34. Nejvyšší správní soud této námitce nepřisvědčil. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu je každá osoba povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy, musí přitom vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že jako svědek musí pravdivě vypovídat jakákoliv osoba. Lze proto zopakovat, že pokud měl stěžovatel již v původním daňovém řízení pochybnosti o tom, zda správce daně měl k dispozici záznamní povinnost k DPH, mohl k prokázání svého tvrzení již v tomto řízení navrhnout výslech pracovníků správce daně. Pokud bylo provedení tohoto důkazu v původním daňovém řízení dostupné a možné, nelze se jej dovolávat jako skutečnosti, která by mohla vést k obnově řízení. S ohledem na tento závěr neobstojí ani další stížní námitky, jimiž stěžovatel vytkl správci daně a krajskému soudu, že neprovedli výslech J. H. Ostatně, ze stejných důvodů neshledal důvodným návrh na výslech J. H. v rámci kasačního řízení ani Nejvyšší správní soud.

35. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

36. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývalo, že by mu vznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti, resp. žalovaný vznikl žádných takových nákladů ani

neprokázal. Zároveň nebylo možné přistoupit k analogické aplikaci advokátního tarifu, protože tato norma na náklady žalovaného bez jakýchkoliv pochybností nedopadá a zároveň soud neshledal, že by se jednalo o mezeru v právním řádu, již by bylo třeba vyplnit za pomoci analogie.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. července 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu