



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupíkové v právní věci žalobce: **STARLIFE s. r. o.**, se sídlem Palouky 616, Hostivice, zastoupen JUDr. Jiřím Velíškem, advokátem se sídlem Holečkova 105/6, Praha 5, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 2. 2018, č. j. 30 Af 13/2016 - 67,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 12. 2015, č. j. 152671/15/7100-10110-013663, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil prvostupňové rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 8. 2015, č. j. 27812/15/5200-11433-703604. Tímto rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) zamítlo návrh žalobce na obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím OFŘ ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28743/13/5000-14201-703604, kterým OFŘ rozhodlo o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009 a od 1. 4. 2009 do 31. 3. 2010, vydaným Finančním úřadem pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha-západ dne 27. 6. 2012, pod č. j. 331856/12/060915205669 a č. j. 331658/12/060915205669.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 22. 2. 2018, č. j. 30 Af 13/2016 - 67.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud na úvod předeslal, že předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci nebylo vlastní daňové řízení, resp. rozhodnutí o doměření daně, ale rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení. Žalobce opíral svůj návrh na obnovu řízení o § 117 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle tohoto ustanovení bylo rozhodnutí správce daně vydáno na základě dokladu obsahujícího nepravdivé údaje pouze za situace, kdy se provedené důkazy později ukázaly nepravdivými (později se projevila jejich nevěrohodnost). O takovou situaci se však v posuzovaném případě nejednalo. OFŘ mělo veškeré podklady k dispozici již v odvolacím řízení ve věci vyměření daně z příjmů právnických osob (v podobě a obsahu, které se nijak nezměnily), zabývalo se jimi, hodnotilo je a ve vydaném rozhodnutí o odvolání se vypořádalo s žalobcem předestřenou „překvalifikací“ skutkového stavu a také uvedlo konkrétní důvody, pro které nebyly takto dodatečně předložené listiny osvědčeny jako důkaz. Jejich odlišné hodnocení správcem daně v jiném řízení nelze pokládat za okolnost, která by zakládala důvod pro povolení obnovy řízení.

[4] K otázce dodržení lhůty podle § 118 odst. 2 daňového řádu krajský soud uvedl, že se ztotožňuje s provedeným hodnocením žalovaného. Pokud původní doklady žalobce obsažené v jeho účetnictví neodpovídaly podle názoru žalobce skutečnosti, žalobce toto věděl a této skutečnosti si byl vědom již v době, kdy správci daně tyto nové (opravené) doklady v odvolacím řízení ve věci doměření daně z příjmů právnických osob dodatečně předkládal. Jestliže za důvod pro povolení obnovy řízení nelze považovat odlišné hodnocení skutkového stavu a důkazů v jiném správním řízení, je pak irrelevantní, že žalobci byla dne 5. 12. 2014 doručena rozhodnutí o odvolání ve věci daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ze kterých se měl o zohlednění těchto důkazů a jejich odlišném hodnocení v jiném řízení dozvědět. Od tohoto dne tedy ani nebylo možno odvíjet počátek běhu subjektivní lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení.

[5] Závěrem krajský soud konstatoval, že otázky, zda v původním daňovém řízení ukončeném pravomocnými dodatečnými platebními výměry došlo k řádnému posouzení skutkového stavu a předložených důkazů, zda správní orgány své závěry spolehlivě a v souladu se zákonem odůvodnily a zda žalobce unesl své důkazní břemeno či nikoli, jsou pro toto řízení irrelevantní a že se jimi vzhledem k předmětu tohoto řízení nebyl oprávněn zabývat.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil otázku přípustnosti povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu a související otázku dodržení lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení. Nepravdivým údajem je takový údaj, který je učiněn v rozporu s realitou. Rozhodnou skutečností, která zakládala důvod pro povolení obnovy řízení, není samotná existence dodatečně předložených dokladů, ale

pokračování

skutečnost, že poté, kdy došlo k pravomocnému ukončení řízení ve věci daně z příjmů, považoval tentýž správce daně tyto daňové doklady za pravdivé a původně předložené doklady za nepravdivé. Krajský soud se s tímto argumentem náležitě nevypořádal. Krajský soud dále opomenul stěžovatelem předestřenou judikaturu a nevypořádal některé jeho žalobní námitky, což má za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Podle názoru stěžovatele tím, že správní orgány posoudily stejné skutečnosti v různých daňových řízeních naprosto rozdílně, porušily zásadu legitimního očekávání a právní jistoty. Správní orgány dále nesprávně zaměňovaly jednotlivé důvody obnovy řízení a zcela ignorovaly argumentaci stěžovatele. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil jak napadený rozsudek krajského soudu, tak i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje napadený rozsudek krajského soudu za zcela správný a přesvědčivě odůvodněný. Poukázal na to, že stěžovatel v kasační stížnosti toliko opakuje argumenty uvedené již v samotné žalobě. Kasační stížnost tak neobsahuje nic, s čím by se již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nevypořádal, respektive obsahuje skutečnosti a úvahy pro věc zcela irrelevantní. Žalovaný dále upozornil na logické rozpory v argumentaci stěžovatele. Základní oporu pro podání kasační stížnosti (a rovněž pro podání samotného návrhu na obnovu řízení) představuje tvrzení stěžovatele, podle kterého až v návaznosti na rozhodnutí správce daně ve věci doměření DPH ze dne 4. 12. 2014 s definitivní platností zjistil, jaký je skutečný skutkový stav věci, a že tedy rozhodnutí správce daně ve věci doměření daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období mají být postavena na dokladech obsahujících nepravdivé údaje ve smyslu § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Již na první pohled je však zřejmé, že takovéto tvrzení je zcela účelové, neboť stěžovatel od okamžiku předložení dodatečných důkazních prostředků tvrdil, že tyto jsou správné a podklady předložené dříve správné nejsou. Jako zcela absurdní je v této situaci nutno odmítnout postoj stěžovatele, podle kterého sám až do 4. 12. 2014 nevěděl, které z jím dodaných podkladů má považovat za správné a které za nesprávné, když posléze dodané důkazní prostředky předkládal právě z toho důvodu, aby vyvrátil správnost podkladů původních. Pokud za této situace stěžovatel nesouhlasil s hodnocením důkazů provedeným správcem daně, bylo na něm, aby se proti provedenému dokazování bránil prostřednictvím podání správní žaloby. Pokud tak neučinil, není možné tuto procesní pasivitu následně zhojit za pomoci mimořádného opravného prostředku. Na základě shodného východiska je poté nutno posoudit rovněž dodržení lhůty k podání návrhu na obnovu řízení podle § 118 odst. 2 daňového řádu. I zde je zjevné, že předložil-li stěžovatel nové důkazní prostředky již v rámci odvolacího řízení z toho důvodu, aby vyvrátil správnost podkladů původních, jedná se právě o okamžik, kdy si zároveň musel být vědom skutečností potencionálně odůvodňujících obnovu řízení. Konstrukci vytvořenou stěžovatelem v projednávané věci je tak nutno odmítnout jako účelovou, neboť tato nemá podklad v zákonné úpravě obnovy řízení podle daňového řádu. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a aby mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč.

V.

[9] 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.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Jelikož stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve touto stížní námitkou, protože by bylo předčasné, aby se zabýval právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[12] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho údajnou nepřezkoumatelnost. V této souvislosti je třeba ještě dodat, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že byl krajský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). V tomto ohledu napadený rozsudek krajského soudu plně ob stojí.

[13] Podstatou kasační stížnosti je pak nesouhlas stěžovatele s posouzením právní otázky zákonnosti rozhodnutí o zamítnutí obnovy řízení, ve kterém byla stěžovateli pravomocně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009 a od 1. 4. 2009 do 31. 3. 2010.

[14] Z obsahu správního spisu vyplývá (a rovněž není mezi účastníky řízení sporné), že stěžovatel podal návrh na povolení obnovy řízení dne 12. 1. 2015. Tento návrh opřel o § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu a připojil k němu shodné listinné důkazy, které OFŘ předložil již v průběhu odvolacího řízení ve věci vyměření daně z příjmů právnických osob (konkrétně dne 15. 11. 2013) a následně je dokládal také k podanému podnětu k nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání. Jednalo se o smlouvu o reklamě a propagaci ze dne 22. 5. 2008, dodatek č. 1 ke smlouvě o nájmu ze dne 1. 6. 2008, průvodní dopis R. Š. ze dne 15. 4. 2009 a opravené faktury od R. Š. (vystavené v období roku 2008 a 2009). Z rozhodnutí o odvolání ze dne 25. 11. 2013, č. j. 28743/13/5000-14201-703604, pak vyplývá, že OFŘ se shora uvedenými listinami zabývalo, tyto hodnotilo, se stěžovatelem

pokračování

předestřenou „překvalifikací“ skutkového stavu se vypořádalo a také uvedlo konkrétní důvody, pro které nebyly takto dodatečně předložené listiny osvědčeny jako důkaz (viz str. 19 a 20 rozhodnutí o odvolání).

[15] Podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, *jestliže rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé informace, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku.*

[16] Podle § 118 odst. 2 daňového řádu lze návrh na povolení obnovy řízení podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení.

[17] V daném případě byla daň z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období stěžovateli stanovena na základě daňové kontroly zahájené v lednu roku 2011. Během rozsáhlého dokazování stěžovatel tvrdil, že posuzované náklady za období od 1. 4. 2008 do 31. 3. 2009 v celkové výši 5 800 000 Kč a za období od 1. 4. 2009 do 31. 3. 2010 v celkové výši 1 000 000 Kč jsou náklady na pronájem sportcentra, což doložil fakturami a smlouvou o nájmu ze dne 1. 6. 2008. V tomto smyslu o těchto nákladech také účtoval. Správce daně na základě výsledku daňové kontroly uvedené částky neosvědčil jako náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zvýšil o ně základ daně a doměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob. V průběhu odvolacího řízení stěžovatel předložil doklady nové, zcela překvalifikoval charakter vyloučených nákladů a tvrdil, že se jedná o náklady na reklamu a propagaci, a to na základě smlouvy ze dne 22. 5. 2008. Deklarovaná nesprávnost původně předložených dokladů přitom musela být stěžovateli známa již dříve, neboť dodatečně předložené listinné důkazy vznikly již v roce 2008 a 2009, kdy se měla spolupráce stěžovatele a R. Š. na základě smlouvy o nájmu a smlouvy o propagaci a reklamě uskutečnit. Je tedy zřejmé, že již v této době byly stěžovateli známy všechny rozhodné skutečnosti a nic mu nebránilo v jejich uplatnění. Smyslem obnovy řízení je přitom zohlednit okolnosti významné pro správné zjištění skutkového stavu, které vyšly najevo až dodatečně po vydání rozhodnutí. Pokud stěžovatel za důvod pro podání návrhu na obnovu řízení označil skutečnost, že DPH za stejná zdaňovací období mu byla doměřena se zohledněním těchto nových dokladů, je nutno poukázat na to, že při posuzování daňové účinnosti nákladů a oprávněnosti uplatnění daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění se vychází z různých hmotněprávních předpisů, a nelze proto automaticky předjímat absolutní rovnost mezi daňovou účinností nákladů a oprávněností uplatňování nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Začátek běhu subjektivní lhůty proto nelze stanovit na den 5. 12. 2014, kdy bylo stěžovateli doručeno rozhodnutí o odvolání ve věci DPH. Stěžovatel o existenci doplněných dokladů (a tedy i o tvrzené nepravdivosti původních dokladů) věděl již od počátku daňového řízení (smlouva o reklamě a propagaci je z roku 2008), avšak v řízení ohledně daně z příjmů neunesl dle rozhodnutí OFŘ důkazní břemeno, což nemůže být zhojeno obnovou řízení. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s krajským soudem v tom, že stěžovatel nedodržel subjektivní lhůtu pro podání návrhu na povolení obnovy řízení a že nebyly ani splněny samotné předpoklady pro povolení nebo nařízení obnovy řízení stanovené v § 117 daňového řádu.

[18] Souhrnně vzato se tak Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožnil s hodnocením a závěry krajského soudu v napadeném rozsudku, které považuje za správné a náležitě vyargumentované. To, že s nimi stěžovatel nesouhlasí a má jiný názor, přirozeně samo o sobě neznámá, že je napadený rozsudek nezákonný. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, stejně jako odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, a kdy nyní posuzované kasační námitky jsou ve značné míře opakováním či shrnutím námitek žalobních, Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. K požadavku žalovaného, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení ve výši paušálu stanoveného ustanovením § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, zdejší soud uvádí, že ve správním soudnictví se uplatní konstantní judikatura, podle níž se žalovaným správním orgánům náhrada nákladů řízení zpravidla nepřiznává, a to ani tehdy, nechají-li se zastupovat advokátem (srov. k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, popř. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47, publ. pod č. 3228/2015 Sb., a tam citovanou judikaturu).

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

V Brně dne 2. května 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu