

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **PhDr. L. P.**, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Ve Vinicích 553, Mělník, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2016, čj. 111895/16/7100-10111-011791, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 1. 2019, čj. 62 Af 120/2016-55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 1. 2003 Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město (dále jen „původní správce daně“) vyměřil žalobci na základě pomůcek dodatečně daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 578 804 Kč. Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, které vzal následně zpět, takže dodatečný platební výměr nabyl dne 30. 3. 2003 právní moci.

[2] Žalobce dne 24. 4. 2003 požádal o obnovu řízení, neboť daň mu byla doměřena na základě údajů, které sice byly uvedeny v daňových přiznáních, ale neodpovídají skutečnosti, protože vychází z příjmů, kterých nedosáhl. Žalobce tvrdil, že od roku 1999 pověřil vedením svého účetnictví externí účetní, s níž se dohodl, že se bude rovněž podílet na obchodování v rámci jeho živnosti. Teprve po provedení daňové kontroly a získání

účetních dokladů, které do té doby u sebe měla účetní, žalobce zjistil, že obchody, které měla organizovat, nikdy neproběhly, přestože byly zaneseny v jeho účetnictví. Své účetnictví následně žalobce předal specializované společnosti, která provedla jeho rekonstrukci. Žalobce požádal, aby mu v obnoveném řízení bylo umožněno k důkazu předložit rekonstruované účetnictví, které dokládá jeho skutečnou činnost. Zdůraznil, že příjmů uvedených v daňových přiznáních za roky 1999, 2000 a 2001 nikdy nedosáhl.

[3] Žádost o obnovu řízení původní správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 28. 5. 2003, proti němuž podal žalobce odvolání, které Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo rozhodnutím ze dne 30. 1. 2007. Proti posledně uvedenému rozhodnutí žalobce brojil žalobou u Městského soudu v Praze, který ji zamítl rozsudkem ze dne 30. 3. 2010, čj. 8 Ca 113/2007-24. Následně NSS rozsudkem ze dne 13. 1. 2012, čj. 5 Afs 4/2011-50, zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30. 1. 2007, kterému věc vrátil k dalšímu řízení.

[4] V dalším řízení Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), který byl vázán právním názorem vysloveným v rozsudku NSS čj. 5 Afs 4/2011-50, rozhodnutím ze dne 13. 3. 2013 zamítl návrh žalobce na obnovu řízení, neboť ani po posouzení nově zrekonstruovaného jednoduchého účetnictví, které žalobce předložil, neshledal důvody pro její povolení. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil odvoláním. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 13. 11. 2013 řízení o žádosti o obnovu řízení zastavilo z důvodu prekluze doměřené daně. V přezkumném řízení pak Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 4. 2016 v znění rozhodnutí o opravě zřejmých chyb a nesprávností ze dne 12. 5. 2016 změnilo podle § 123 odst. 1 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, své rozhodnutí ze 13. 11. 2013 tak, že odvolání žalobce se zamítá a rozhodnutí správce daně ze dne 13. 3. 2013 se potvrzuje. Žalobce podal proti rozhodnutí ze dne 15. 4. 2016 odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví.

[5] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u krajského soudu, který jeho žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítl, že krajský soud nerespektoval závěry rozsudku NSS čj. 5 Afs 4/2011-50, zejména nedostatečně vypořádal námitku splnění podmínek pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Stěžovatel uvedl, že pro aplikaci tohoto ustanovení je nerozhodné, zda po vydání dodatečného platebního výměru věděl nebo nevěděl o tom, že toto rozhodnutí bylo vydáno na základě padělaného dokladu, resp. dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, stejně jako je nerozhodné, jestli využil či nevyužil řádný opravný prostředek; takové podmínky dané ustanovení nestanoví. Okamžik, kdy se stěžovatel dozvěděl o tom, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě padělaného dokladu, popřípadě dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, je rozhodný pouze pro posouzení subjektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení. Stěžovatel zdůraznil, že se o skutečnosti, že původní správce daně vydal dodatečný platební výměr na základě dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, dozvěděl teprve v okamžiku jeho doručení. Teprve

pokračování

tehdy bylo zřejmé, že správce daně využil jako pomůcku daňové přiznání, které obsahovalo nepravdivé údaje, neboť bylo sestaveno na základě padělaných dokladů.

[7] Původní správce daně podle stěžovatele zpochybnil pouze náklady, u nichž prokázal, že deklarované obchody neproběhly. Záměrně však pominul tvrzené stěžovatelovy příjmy, ačkoli mu muselo být zřejmé, že jestliže se dotčené obchody na výdajové straně neuskutečnily, nemohl z nich mít stěžovatel žádné příjmy. Na tom nic nemění skutečnost, že je účetní vykázala v jeho účetnictví. Původní správce daně mu však přesto doměřil daň z těchto neexistujících příjmů a jako pomůcky pro stanovení příjmů využil údajů z daňového přiznání. Nepravdivost daňového přiznání přitom sám původní správce daně stvrdil vyloučením nákladů v něm uvedených. Navíc bylo daňové přiznání sestaveno na základě příjmových i výdajových dokladů, které byly z větší a rozhodující části padělány účetní. Původní správce daně, který vycházel z příjmů z daňového přiznání, tedy rozhodl na základě padělaných dokladů. Byly tedy splněny zákonné důvody pro povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

[8] K argumentaci krajského soudu (a finančních orgánů), že proti dodatečnému platebnímu výměru nepodal odvolání, stěžovatel namítl, že o zastavení odvolacího řízení požádal na radu pracovnice původního správce daně Ing. S., která jej informovala, že jeho odvolání bude zamítnuto a je pro něj výhodnější požádat o obnovu řízení. Byl přitom v dobré víře, že tato pracovnice postupuje v souladu se základními zásadami správy daní a dbá jeho práv.

[9] Krajský soud se podle názoru stěžovatele rovněž řádně nevypořádal s námitkou týkající se splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Jako pomůcku totiž původní správce daně použil daňové přiznání, které obsahovalo padělané údaje. Své nižší příjmy prokazoval stěžovatel právě zrekonstruovaným účetnictvím. Žalovaný přitom mylně dovodil, že stěžovatel své původní účetnictví skartoval a zaúčtoval veškeré účetní případy znovu. Rekonstrukce dokladů spočívala ve vyjmutí dokladů padělaných jeho účetní, a to jak na straně výdajů, tak na straně příjmů, takže následně již odráželo skutečnost. Daň proto poté mohla být stanovena dokazováním. Stanovení daně za použití nesprávných pomůcek zvolil původní správce daně svévolně, protože jako pomůcku využil údaje z daňového přiznání pouze na straně příjmů, ačkoli mu muselo být zřejmé, že jde o doklad obsahující nepravdivé údaje.

[10] Stěžovatel navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Podstatou kasační stížnosti je posouzení otázky, zda byly splněny podmínky pro obnovu řízení, anebo zda bylo jejich splnění znemožněno tím, že si byl stěžovatel vědom tvrzeného falšování svého účetnictví již v době, kdy mohl dodatečný platební výměr napadnout řádným opravným prostředkem.

[14] Ve skutkově a právně obdobné věci již NSS rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 25. 7. 2019, čj. 9 Afs 26/2019-27. Desátý senát neshledal důvod se odchýlit od závěrů devátého senátu, které považuje za správné a ztotožňuje se s nimi. Proto z uvedeného rozsudku vychází i v této věci a jeho závěry přebírá.

[15] Ke stěžovatelově námitce proti údajně nedostatečnému posouzení splnění podmínek pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu je třeba nejprve připomenout, že žádost o obnovu řízení byla podána v roce 2003, tedy ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Ten upravoval obnovu řízení v § 54.

[16] Podle § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *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.

[17] Jak uvedl NSS již v rozsudku čj. 9 Afs 26/2019-27, je pravda, že podle přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu platí, že *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.* Citované přechodné ustanovení však neznamená, že pokud by stěžovatel ve své žádosti o obnovu řízení uplatnil důvody, které nebyly obsaženy v právní úpravě účinné v době podání žádosti, bylo by možné tento nedostatek konvalidovat nabytím účinnosti nové právní úpravy, a z nepřípustného důvodu učinit důvod přípustný.

[18] Pokud tedy stěžovatel trvá na tom, že měl krajský soud podrobněji rozebrat, zda doklady obsažené v jeho účetnictví či jeho daňové přiznání lze považovat za doklad obsahující nepravdivé údaje ve smyslu § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu, je třeba připomenout, že zákon o správě daní a poplatků účinný v době podání žádosti o obnovu řízení takový důvod obnovy řízení neznal, takže jej nebylo možno v té době uplatnit. Krajský soud tedy ve svém rozsudku sice nevhodně poukázal na aplikaci důvodů podle § 117 daňového řádu, ale fakticky postupoval správně, pokud se zaměřil na posouzení otázky, zda byly dány ty důvody obnovy řízení, které znal už zákon o správě daní a

poplatků a jimž odpovídaly i důvody podle § 117 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu, tedy že *vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí,* nebo že *rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu*.

[19] K této otázce krajský soud v bodě 29 svého rozsudku uvedl: „*Pokud jde o poukaz žalobce na nepravdivé údaje týkající se jeho příjmů v daňovém přiznání, k tomu správní orgány (odvolací finanční ředitelství) uvedly, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledků daňové kontroly, a pokud žalobce s těmito výsledky nesouhlasil, měl právo použít řádné opravné prostředky. Procesní pasivitu nelze zhojit podáním žádosti o obnovu řízení, jež se opírá o zrekonstruované účetnictví, neboť žalobci nic nebránilo si zrekonstruovat účetnictví již v době, kdy se o aktivitách účetní dozvěděl, kdy podepisoval daňová přiznání a kdy se dozvěděl o částkách, jež mu byly správcem daně poukazovány jako odpočet DPH na jeho bankovní účet a z nichž vyplácel své účetní odměnu.*“

[20] Krajský soud tedy dospěl k závěru, že stěžovatel již v době, kdy dodatečný platební výměr nebyl ještě pravomocný, věděl o tom, že údaje obsažené v jeho účetnictví a v jeho vlastním daňovém přiznání neodpovídaly skutečnosti. Právě jeho povědomost o nesprávnosti či padělání jeho daňových dokladů byla zásadní také podle předchozího rozsudku NSS v této věci. V rozsudku čj. 5 Afs 4/2011-50 totiž NSS dovodil: „*Pokud by totiž vyšlo najevo, že údaje o příjmech uvedené v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001 vycházely z účetních záznamů a dokladů, které byly ve značném rozsahu nesprávné a zfalšované, **aniž by o tom stěžovatel věděl**, nemohly by tyto údaje pravděpodobně tvořit dostatečně spolehlivý podklad pro odhad výše příjmů stěžovatele.*“ (zvýraznil NSS)

[21] Žalovaný a krajský soud se proto správně zaměřili právě na otázku stěžovatelovy vědomosti o nesprávnosti údajů uvedených v jeho účetnictví a daňovém přiznání nesoucím jeho podpis. Krajský soud pak v bodě 30 rozsudku doplnil, že „*pokud jde o argument žalobce, že přístup k účetnictví získal teprve po provedené daňové kontrole, protože mu je v průběhu daňové kontroly odmítala účetní vydat, tak tím spíše mohl žalobce v průběhu daňové kontroly a především v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru argumentovat odkazem na reálně uskutečněné obchodní případy*“. NSS se s tímto závěrem ztotožňuje a ve shodě s krajským soudem dodává, že stěžovateli musel být znám přibližný rozsah jím reálně uskutečněných obchodů, a tedy i jejich rozpor s údaji v daňovém přiznání, takže mohl v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zpochybnit závěry původního správce daně o správnosti výše svých příjmů. V této souvislosti je také vhodné ve shodě s finančními orgány a krajským soudem zdůraznit, že stěžovateli byly na základě jeho daňových přiznání k dani z přidané hodnoty vyplaceny nadměrné odpočty, které několikanásobně přesáhly příjmy, z nichž stěžovatel dle svých tvrzení 10 % odváděl své účetní. Za popsané situace se tvrzení stěžovatele o jeho „nevědomosti“ jeví přinejmenším jako pochybné.

[22] S tímto názorem se ztotožňuje i NSS. Není možné, aby stěžovatel prolomil pravomocné doměření daně žádostí o obnovu řízení pouze na základě skutečností, kterých

si musel být vědom v době, kdy dodatečný platební výměr dosud nebyl pravomocný. Krajský soud přiléhavě uvádí, že stěžovatel se žádostí o obnovu řízení fakticky snaží dosáhnout přezkumu pravomocného dodatečného platebního výměru a suplovat jí odvolání, které však vzal zpět. Tvrzení, podle nějž nelze použít jeho daňové přiznání jako pomůcku pro doměření daně, by mohlo být relevantní v řízení o řádném opravném prostředku (odvolání). Nemůže však obstát jako důvod pro obnovu řízení. Stěžovatel nese odpovědnost za vedení svého účetnictví, a to včetně údajů uvedených v daňovém přiznání (viz rozsudek NSS čj. 5 Afs 4/2011-50).

[23] Namítá-li stěžovatel v kasační stížnosti v souvislosti se zastavením odvolacího řízení, že odvolání vzal zpět na radu pracovnice původního správce daně, nelze ani této kasační námitce přisvědčit. Subjektivní důvody či pohnutky, proč se rozhodl požádat o zastavení odvolacího řízení, nemohou na závěrech finančních orgánů nic změnit. Skutečnost, že daňové přiznání nebylo založeno na pravdivých údajích, mohl stěžovatel v žádosti o obnovu řízení účinně namítat pouze tehdy, pokud by o ní v době vyměřovacího řízení bez svého zavinění nevěděl. Stěžovatel však daňové přiznání podepsal, přestože mu musel být znám přinejmenším přibližný rozsah jím provedených obchodů, jak správně uvedl krajský soud (srov. rozsudek NSS čj. 9 Afs 26/2019-27).

[24] Lze tedy uzavřít, že důvody, o které stěžovatel opřel svou žádost o obnovu řízení, neobstojí. V řízení po předchozím zrušujícím rozsudku NSS bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatelova tvrzení ani předložené zrekonstruované účetnictví neprokazují, že by mu byladaň doměřena podle pomůcek na základě podvrženého nebo padělaného dokladu ve smyslu § 54 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, neboť klíčovým podkladem nebyly doklady ve stěžovatelově účetnictví, jejichž vypovídací hodnotu zpochybnil už původní správce daně při daňové kontrole. Rozhodujícím podkladem bylo naopak stěžovatelem podepsané daňové přiznání. To za podvržený nebo padělaný dokument považovat nelze, respektive ani v žádosti o obnovu řízení ze dne 24. 4. 2003 stěžovatel nic takového netvrdil. Zde pouze uváděl, že mu daň z příjmů fyzických osob *„byla doměřena na základě údajů uvedených v mých daňových přiznáních. Tyto údaje ale neodpovídají skutečnosti“*. Výše však NSS vyložil, že tehdy účinný § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků neznal důvod obnovy řízení založený na tom, že správce daně rozhodl na základě *dokladu obsahujícího nepravdivé údaje*, takže ji o něj v té době nebylo možno opřít.

[25] Nelze také tvrdit, že by ve smyslu písm. a) téhož ustanovení vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu (stěžovatele) uplatněny již dříve v řízení, tedy během samotného doměřování daně. Žalovaný a krajský soud dostatečně prokázali, že stěžovatel si musel být vědom rozporů mezi výší příjmů, která byla uvedena v jím podepsaném daňovém přiznání, a výší příjmů, které začal uvádět následně. K tomu přistupuje i jeho opakovaně zmiňovaná odpovědnost za vedení účetnictví.

[26] Z výše uvedeného je rovněž zřejmá nedůvodnost námitek stěžovatele, že krajský soud (resp. finanční orgány) nerespektoval právní závěry vyjádřené v rozsudku NSS čj. 5 Afs 4/2011-50. K těmto námitkám lze pro úplnost uvést, že stěžovatel se také mýlí, pokud tvrdí, že v tomto rozsudku NSS závazně vyslovil, že rekonstruované účetnictví je skutečností, která odůvodňuje povolení obnovy řízení. NSS totiž uvedl, že touto

pokračování

skutečností pouze „může být“ a finanční orgány se mají v dalším řízení teprve tímto hodnocením (tj. zda jí je, či není) zabývat. To finanční orgány učinily, jak plyne z výše uvedeného.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[28] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 10. prosince 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu