



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Jana Kratochvíla a Zdeňka Kühna ve věci žalobce: **Zdeněk Procházka**, Podkopčí 463, Frenštát pod Radhoštěm, zastoupený advokátem JUDr. Radkem Rozmánkem, Krapkova 280/7 Olomouc, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2018, č. j. 45980/18/5200-10424-711507, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 62/2019-44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2020, č. j. 22 Af 62/2019-44, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční orgány zastavily podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu řízení o návrhu žalobce na obnovu řízení ve věci dodatečných platebních výměrů na DPH a daň z příjmů za rok 2008, neboť již uplynula lhůta pro stanovení daně. Podstatou kasační stížnosti je, zda trestní řízení ohledně transakcí, které byly předmětem dodatečně vyměřené daně, tuto lhůtu podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu stávil, či nikoliv.

[2] Žalobce v roce 2008 jako podnikatel prováděl mimo jiné montérské a svářečské práce pro Arcellor Mittal, a.s. Finanční orgány nepochybnily, že žalobce tuto zakázku uskutečnil. Žalobce tvrdil, že pro tuto zakázku využíval subdodávky, mimo jiné od společností ABRA TECH s.r.o. a JACHATO s.r.o. Finanční orgány však dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že tyto dvě společnosti dodávky žalobci poskytly a inkasovaly žalobcem zaplacenou úhradu. Proto sérií platebních výměrů z roku 2012-2013 doměřily žalobci za rok 2008 daň z přidané hodnoty, neboť neuznaly odpočet za faktury vystavené těmito společnostmi, a daň z příjmů, neboť žalobce neprokázal vynaložení jím tvrzených výdajů těmto společnostem.

pokračování

[3] Finanční orgány zároveň na žalobce podaly trestní oznámení, na základě kterého byl žalobce obžalován z trestného činu krácení daně. Okresní soud v Novém Jičíně rozsudkem ze dne 23. 3. 2015, č. j. 20 T 158/2013-919, žalobce zprostil obžaloby, neboť nebylo prokázáno, že se stal skutek, pro nějž byl obžalován. Okresní soud dospěl k závěru, že žalobce skutečně předmětnou zakázku uskutečnil a pracovali na ní pro něj subdodavatelé. Sice společnosti JACHATO a ABRATECH se žalobcem nespolupracovaly, ale nelze vyloučit, že žalobce sám byl podveden. V souladu se zásadou *in dubio pro reo* okresní soud žalobce zprostil obžaloby. Krajský soud v Ostravě následně dne 11. 11. 2015 odvolání státního zástupce zamítl.

[4] Dne 10. 5. 2016 podal žalobce návrh na obnovu řízení proti všem platebním výměrům, které se týkaly obchodních transakcí z roku 2008 se společnostmi ABRATECH a JACHATO. Namítal, že z provedených důkazů v trestním řízení vyplynulo, že v případě faktur vystavených společnostmi ABRATECH a JACHATO se nejednalo o fiktivní faktury a práce byly provedeny.

[5] Odvolací finanční ředitelství dne 5. 12. 2016 potvrdilo rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o povolení obnovy. Podle žalovaného došlo dne 31. 12. 2013 k prekluzi daňových povinností za rok 2008 a obnovu tedy nelze povolit s odkazem na § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Krajský soud v Ostravě toto rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 15. 5. 2018, č. j. 22 Af 13/2017-23. Podle krajského soudu:

„probíhá-li trestní řízení před soudem o tom, zda obžalovaný z trestného činu tento trestný čin spáchal, jedná se jednoznačně o řízení, ke kterému je příslušný soud ve smyslu § 148 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Otázkou tedy zůstává, zda probíhající trestní řízení před soudem může být řízením o otázce, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Krajský soud má za to, že tomu tak být může, a to právě v případech, kdy je v trestním řízení projednávána otázka, která má jednoznačný vztah k daňové povinnosti daňového subjektu. „Nezbytnost“ pro správné stanovení daně je třeba v této souvislosti chápat tak, že bez projednání předmětných skutečností v trestním řízení soudem by nemohl správce daně dostát své povinnosti stanovené § 1 odst. 2 daňového řádu.“

Krajský soud žalovaného zavázal, aby se v dalším řízení „zabýval všemi podstatnými skutečnostmi pro určení jednoznačného závěru o tom, zda trestní řízení vedené vůči žalobci bylo způsobilé stavět lhůtu pro stanovení daně žalobci.“

[6] Žalovaný v novém rozhodnutí odvolání žalobce opět zamítl. Dospěl k názoru, že obnovu řízení nelze v dané věci povolit, neboť uběhla lhůta pro stanovení daně (§ 119 odst. 4 daňového řádu). Lhůta pro stanovení daně v daném případě skončila 31. 12. 2013. Lhůta se nestavila z důvodu probíhajícího trestního řízení proti žalobci, neboť v něm soud neřešil otázku, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Skutečnost, že žalobce byl zproštěn obžaloby z trestného činu zkrácení daně, nepředstavuje skutečnost nezbytnou pro správné stanovení daně. V trestním řízení nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti či důkazy, které by odůvodňovaly revizi skutkového stavu. Žalovaný v odůvodnění rozebral také jednotlivé výslechy svědků z trestního řízení a dospěl k závěru, že nešlo o žádné nové důkazy nebo skutečnosti, které žalobce nemohl navrhnout či uvést již v daňovém řízení.

[7] Krajský soud v Ostravě i toto nové rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem, který je napaden touto kasační stížností. Krajský soud dospěl k závěru, že pokud byly v trestním řízení zjišťovány skutečnosti, které se zjevně týkaly přijatých i dodaných plnění žalobce ve vztahu k dani z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2008, byl jednoznačně naplněn důvod pro stavení lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, a to vedením trestního řízení před soudem.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalovaný (stěžovatel) se proti rozsudku krajského soudu bránil kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního. Konkrétně vznesl následující kasační námitky:

- 1) Krajský soud stěžovateli nesprávně vytknul, že zcela nerespektoval závazný právní názor vyslovený v předchozím rušícím rozsudku.
- 2) Krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu názoru, že vedení trestního řízení, v němž jsou zjišťovány skutečnosti zjevně související s daňovou povinností subjektu, je bez dalšího důvodem pro stavení lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Podle stěžovatele je nutno posuzovat, zda z trestního řízení vyplynou okolnosti, které budou nezbytné pro správné stanovení daně. Pouze v takovém případě se lhůta pro stanovení daně po dobu dotčeného řízení staví.

[9] Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Se stěžovatelem se shodl na právních východiscích případu. Domnívá se však, že lhůta se v daném případě stavila, neboť v trestním řízení vyšly najevo nové skutečnosti, které jsou zásadní pro správné stanovení daně.

III. Právní hodnocení

[10] K první kasační námitce Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že krajský soud neučinil nerespektování svého předchozího závazného právního názoru nosným důvodem pro zrušení nového rozhodnutí žalovaného. Krajský soud pouze víceméně mimochodem konstatoval, že žalovaný nepostupoval zcela v intencích závěrů vyslovených v rušícím rozsudku.

[11] V prvním rušícím rozsudku krajský soud žalovaného zavázal, aby se zabýval „*všemi podstatnými skutečnostmi pro určení jednoznačného závěru o tom, zda trestní řízení vedené vůči žalobci bylo způsobilé stavit lhůtu pro stanovení daně žalobci*“. Podle prvního rozsudku krajského soudu ke stavení může dojít, pokud je v trestním řízení projednávána otázka, která má jednoznačný vztah k daňové povinnosti daňového subjektu. Správné stanovení daně krajský soud chápal tak, že bez projednání těchto skutečností v trestním řízení by nemohl správce daně dostát své povinnosti stanovené § 1 odst. 2 daňového řádu.

[12] Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný v novém rozhodnutí z právních názorů krajského soudu vycházel. Žalovaný se v novém rozhodnutí zabýval skutečnostmi zjištěnými v trestním řízení a dospěl k závěru, že nejsou nezbytné pro správné stanovení

pokračování

daně. Vyložil také, proč se domnívá, že na věci nic nemění nové ustanovení § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Nakonec se zabýval i jednotlivými výpověďmi svědků v trestním řízení a vysvětlil, proč ani ty na věci nic nemění.

[13] Nejvyšší správní soud poznamenává, že krajský soud nevyslovil v prvním rozsudku žádný závazný právní názor na výklad právních předpisů, který by žalovaný nerespektoval. V prvním rozsudku se krajský soud nevyjádřil tak, že žalovaný nemůže posuzovat naplnění podmínek pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Pokud tak žalovaný učinil, nejednal tedy v rozporu se závazným právním názorem vyjádřeným v rušícím rozsudku.

[14] Žalovaný tedy v novém rozhodnutí nejednal v rozporu s § 78 odst. 5 soudního řádu správního, podle kterého je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku.

[15] Nejvyšší správní soud se následně zabýval hlavní kasační námitkou stěžovatele, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru ohledně výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu.

[16] Podle § 119 odst. 4 daňového řádu lze obnovu nalézacího řízení povolit nebo nařídít, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně. Spornou otázkou mezi stranami je, zda se tato lhůta stavila po dobu probíhajícího trestního řízení proti žalobci ve věci trestného činu krácení daně. Předmětem platebních výměrů, ohledně kterých se žalobce dovolával obnovy řízení, byly stejné obchodní transakce, kterých se týkalo trestní řízení. Pokud by se lhůta nestavila, uplynula by již dne 31. 12. 2013 a obnova řízení by nebyla možná.

[17] Podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neběží lhůta pro stanovení daně po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně. Toto ustanovení pro stavení lhůty upravuje dvě podmínky. Zaprvé musí jít o otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud. V daném případě je zřejmé, že o vině v trestním řízení je příslušný rozhodovat soud. Avšak, zadruhé, musí jít o otázku, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Již zde Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle textu tohoto ustanovení se lhůta nestaví, pokud soud rozhoduje o otázce, která je relevantní pro správné stanovení daně, ani pokud je zásadní, ale pouze pokud je nezbytná. Z použití výrazu „nezbytná“ vyplývá, že musí jít o otázku, bez jejíhož vyřešení nelze daň správně stanovit.

[18] K výkladu tohoto ustanovení se již Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 25. října 2017, č. j. 2 Afs 76/2017-45, bod 19. Zdůraznil, že aplikace ustanovení má své limity, protože soudy řeší mnohé otázky, které mohou mít v konečném důsledku vliv na správné stanovení daně, avšak ne každé takové rozhodnutí může vyvolat stavení lhůty pro stanovení daně. Dotčené ustanovení se proto aplikuje jen v řízeních, která mají zásadní význam pro stanovení daně. Důraz je nutné klást právě na deklarovanou „nezbytnost“. Nebude-li ona nezbytnost dána, nelze hovořit o stavení lhůty pro stanovení daně.

[19] Podstatné v daném kontextu tedy je, zda výsledek trestního řízení je tak zásadní otázkou, že bez něj nelze daň správně stanovit. Nejvyšší správní soud je názoru, že tomu tak obecně není. Zda byl při plnění daňových povinností spáchán trestný čin, není samo o sobě pro správné stanovení daně podstatné, natož nezbytné.

[20] Daňové řízení a trestní řízení mají odlišné účely. Účelem daňového řízení je správně zjistit a stanovit daň. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016-36; či ze dne 28. 2. 2018, č. j. 1 Afs 382/2017-48, bod 23; ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30).

[21] Oproti tomu účelem trestního řízení je, aby trestné činy byly náležitě zjištěny a jejich pachatelé podle zákona spravedlivě potrestáni. Trestní řízení je založeno na zásadě, že vinu je obžalovanému nutno prokázat. Provedenými důkazy tak musí být jednoznačně a s nejvyšším možným stupněm jistoty, který lze od lidského poznání požadovat (tj. mimo rozumnou pochybnost), prokázáno, že to byl obžalovaný, kdo se dopustil trestného činu (nález sp. zn. IV. ÚS 2773/20, bod 59).

[22] Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně připomíná, že trestní a daňové řízení jsou řízeními zcela odlišnými, ať už co do předmětu nebo okruhu účastníků. Trestní řízení a řízení daňové, respektive jejich výsledky, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto*. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že žalobce spáchal či nespáchal nějaký trestný čin (rozsudek ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95; rozsudek ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78).

[23] Z právě uvedeného vyplývá, že probíhající trestní řízení ve věci krácení daně ohledně stejných obchodních transakcí zásadně nestaví lhůtu pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Výsledek trestního řízení není podstatný a ani nezbytný pro správné stanovení daně. V praxi je naopak poměrně časté, že výsledek trestního a daňového řízení bude pro daňový subjekt odlišný. V daňovém řízení není podstatná otázka viny a důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Pro daňové řízení

pokračování

není relevantní, zda došlo k podvodu, či nikoliv. Je to daňový subjekt, který musí prokázat, že splňuje zákonné podmínky pro odpočet DPH, či pro uznání výdajů v rámci daně z příjmů. Probíhající trestní řízení by lhůtu pro stanovení daně podle tohoto ustanovení stálo, pouze pokud by v trestním řízení byly projednávány okolnosti, které jsou nezbytné pro správné stanovení daně, tedy takové, bez kterých daň nelze správně stanovit.

[24] Krajský soud se v napadeném rozsudku však nijak nezabýval otázkou, zda v trestním řízení byly takové okolnosti projednávány. Vyšel z názoru, že jestliže byly v trestním řízení zjišťovány skutečnosti, které se zjevně týkaly přijatých i dodaných plnění žalobce ve vztahu k dani z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2008, byl jednoznačně naplněn důvod pro stavení lhůty ke stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, a to vedením trestního řízení před soudem. Nejvyšší správní soud tento závěr považuje za příliš paušalizující a nesprávný. Jak vyplývá z výše uvedeného, nestačí, že trestní řízení se pouze týká konkrétních plnění, která byla předmětem daňového řízení. Tato kasační námitka je tedy důvodná.

[25] Na druhou stranu Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit s názorem stěžovatele, že podmínka „nezbytnosti“ ve vztahu k probíhajícímu trestnímu řízení se odvíjí od skutečnosti, zda z trestního řízení vplynuly takové okolnosti, které jsou podstatné pro správné stanovení daně. Otázku, zda se v dané věci z důvodu probíhajícího trestního řízení stavila lhůta pro stanovení daně, nelze hodnotit až *ex post* na konci trestního řízení. Smyslem prekluzivní lhůty pro stanovení daně je zajistit právní jistotu (viz např. náleží Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. 9. 2015, bod 36). Takový výklad by otázku uplynutí prekluzivní lhůty činil po dlouhou nejistou. Trestní řízení může trvat i mnoho let. Daňové subjekty i finanční orgány by byly zcela v nejistotě, zda lhůta pro stanovení daně již uplynula, či nikoliv. To by záleželo až na posouzení finančních orgánů po skončení trestního řízení, zda v trestním řízení bylo zjištěno něco zásadního pro správné určení daně. Takový výklad by byl zcela proti smyslu prekluzivní lhůty, která má právě do věci vnést jistotu.

[26] I judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že institutem prekluze je zdůrazněna ochrana právní jistoty a zachování *statu quo* i oproti zásadě správného stanovení daně. Pokud uběhla lhůta pro stanovení daně, nelze v daňovém řízení již výši daně změnit, a to ani s odkazem na základní zásadu správy daní vyjádřenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 - 64).

[27] Stěžovatel také zpochybňuje aplikaci § 148 odst. 4 písm. c) krajským soudem. Podle tohoto ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu trestního stíhání pro daňový trestný čin související s touto daní.

[28] Nové písmeno c) bylo do § 148 odst. 4 daňového řádu vloženo zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015. Toto nové ustanovení nelze použít na případ žalobce, neboť lhůta pro stanovení daně uplynula již dne 31. 12. 2013. Nově zavedený důvod pro stavení lhůty se tedy nemohl uplatnit, protože již neběžela žádná lhůta, kterou by bylo možno stavit.

[29] Nejvyšší správní soud se však nedomnívá, že by v tomto ohledu krajský soud pochybil. Z napadeného rozsudku nevyplývá, že by krajský soud toto ustanovení aplikoval na případ žalobce. Krajský soud k němu pouze „přihlédl“ při výkladu § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu. Jak uvedeno výše, krajský soud však při výkladu tohoto ustanovení pochybil, protože je fakticky vyložil tak, že by nebyl rozdíl mezi tímto ustanovením a nově vloženým písm. c). Podle názoru krajského soudu by každé trestní řízení fakticky stálo lhůtu již podle písm. b) tohoto ustanovení.

[30] Skutečnost, že zákonodárce považoval za nutné přijmout novelu daňového řádu a upravit nový, speciální důvod pro stavení lhůty pro stanovení daně (vedení trestního stíhání pro daňový trestný čin související s daní), je naopak argumentem pro závěr, že § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu neumožňuje výklad, který by měl obdobný účinek. Jak vyplývá z důvodové zprávy k zákonu č. 267/2014 Sb., toto nové ustanovení bylo do daňového řádu vloženo právě proto, že probíhající trestní řízení do té doby zásadně lhůtu pro stanovení daně nestavilo.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost je důvodná, neboť napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky. Proto napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán nyní vysloveným právním názorem (§ 110 soudního řádu správního). Ten lze vyložit tak, že probíhající trestní řízení lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. b) zásadně nestaví. Probíhající trestní řízení lhůtu pro stanovení daně podle tohoto ustanovení staví, pouze pokud v trestním řízení byly projednávány okolnosti, bez kterých nelze daň správně stanovit. Je na krajském soudu, aby posoudil, zda tato výjimečná situace nastala v právě projednávaném případě.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud.

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

V Brně dne 3. listopadu 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu