ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **P. & K., v. o. s.**, zast. JUDr. Petrem Bayerem, advokátem AK Cheb, nám. Krále Jiřího 6, p. s. 133, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** Praha 1, Letenská 15, zast. JUDr. Alanem Korbelem, advokátem AK se sídlem nám. 14. října 3, Praha 5, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2001, č. j. 392/11 182/2001,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žalobce **je povinen** nahradit na nákladech řízení žalovanému k rukám jeho právního zástupce částku 300 Kč do 15ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 28. 5. 2001, č. j. 392/11 182/2001 zamítl žalovaný odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 6. 2000, č. j. 5254/130/2000, kterým byla zamítnuta žalobcova žádost o obnovu řízení, ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8. 2. 1999, č. j. 12098/130/1998, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1995.

V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že Finanční úřad v Aši dodatečným platebním výměrem ze dne 15. 7. 1998, č. j. 16386/98/124970/0211, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1995 v celkové výši 4 194 234,- Kč. Odvolání

žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru co do výše 4 065 973,80 Kč Finanční ředitelství v Plzni zamítlo shora citovaným rozhodnutím ze dne 8. 2. 1999. Podáním ze dne 21. 2. 2000 žalobce požádal o obnovu tohoto řízení podle ustanovení § 54 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon“), když jako důvod a nový důkaz uvedl znalecký posudek znalce z oboru strojírenství ze dne 31. 1. 2000. Finanční ředitelství v Plzni shora citovaným rozhodnutím ze dne 30. 6. 2000 zamítlo žádost o obnovu řízení s odůvodněním vyplývajícím ze zjištění, že podmínky pro povolení obnovy řízení nebyly naplněny. Žalovaný ve svém rozhodnutí dále poukázal na to, že v řízení o povolení obnovy řízení je třeba nejprve zkoumat, zda předložený důkaz splňuje podmínky ustanovení § 54 zákona, a pokud tomu tak není, je v řízení o žádosti o obnovu řízení irelevantní, zda by měl takový důkaz podstatný vliv na výrok rozhodnutí. V souladu s ustanovením § 54 odst. 1 písm. a) zákona se musí jednat o skutečnosti nebo důkazy, které existovaly již v době původního řízení, nemohly být uplatněny, například listiny, které byly vyhotoveny až po vydání původního rozhodnutí. Žalobcem předložený znalecký posudek zpracovaný znalcem z oboru strojírenství ze dne 31. 1. 2000 tedy nebylo možno ve smyslu shora citovaného ustanovení považovat za nový důkaz, který by mohl být hodnocen ve smyslu ustanovení § 2 zákona, neboť podle ustanovení § 56a zákona se v řízení o mimořádných opravných prostředcích vychází z právního i skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku. Žalovaný dále uvedl, že žalobce nepředložil kromě znaleckého posudku žádný další důkaz, prokazující, že správce daně rozhodoval na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, nebo jiného trestného činu (§ 54 odst. 1 písm. b/ zákona). V původním daňovém řízení finanční orgány rozhodly o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty na vstupu ve výši 4 065 973,80 Kč na základě dokladů, kde jako plátce uskutečňující zdanitelné plnění, dodávku ložisek a příslušenství, byl uveden R. M. S., B., když bylo prokázáno, že tato osoba zdanitelné plnění neuskutečnila. Tuto skutečnost však nelze považovat za důkaz neexistence zboží, kterou žalobce v odvolání namítá. V daném řízení bylo totiž rozhodováno na základě žalobcem předložených důkazů o uskutečnění prodeje ložisek a příslušenství společnosti S. a o.s., s. r. o., a to kupní smlouvy ze dne 12. 5. 1995, daňového dokladu č. 10595 ze dne 23. 5. 1995, dodacích listů, pokladních dokladů o provedené úhradě dodávky. Doklady byly zaneseny do účetnictví podle ustanovení § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro zdaňovací období roku 1995. Všechny tyto doklady byly přitom žalobcem vyhotoveny s výjimkou výdajových dokladů S. a o. s., s. r. o. a stvrzeny podpisem jednatele žalobce Ing. P., který také do protokolu o ústním jednání ze dne 15. 4. 1998 uvedl, že sám učinil nabídku prodeje ložisek a příslušenství Ing. K., jednateli S. a o.s., s. r. o., přitom uskutečnění dodávky ložisek a příslušenství nezpochybnil. Žalovaný dále konstatoval, že nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že není v jeho moci zajistit důkazy o tom, že správce daně rozhodoval na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu. Sám správce daně takové důkazy k dispozici nemá, a vzhledem ke skutečnosti, že uvedený obchod byl realizován na základě žalobcem učiněné nabídky a doklady jím byly vystaveny, není ani pravděpodobné, že by tyto důkazy přinesl výsledek trestního stíhání pana Ing. K.

Žalobou podanou proti rozhodnutí žalovaného se žalobce domáhal zrušení tohoto rozhodnutí s tvrzením, že žalovaný porušil ustanovení § 2, § 50 a § 54 zákona. Vytýkal správním orgánům, že nevzaly v úvahu nabídnutý důkaz znaleckým posudkem, a že ho nehodnotily ve vzájemných souvislostech s důkazy, které v daňovém řízení vyšly najevo, a dále, že nepřihlédly ke skutečnostem v odvolání sice neuplatněným, ale majícím podstatný vliv na výrok rozhodnutí, čímž byly porušeny podmínky obnovy řízení. Poukázal

na to, že uzavřel kupní smlouvu s osobou, která se mu prokázala, že je plátcem daně z přidané hodnoty a má právo podnikat podle živnostenského listu ze dne 30. 3. 1993, č. j. ŽÚ 3/708/93, vydaným Živnostenským úřadem v Blatné podnikateli R. M. Po provedeném daňovém řízení se žalobce dověděl některé skutečnosti, získal částečné informace z probíhajícího trestního řízení vůči Ing. K., a později se stalo evidentním, že byl při uzavírání smlouvy uveden v omyl. Tento omyl je podle jeho názoru zřejmě prokazatelný probíhajícím trestním řízením, k němuž však žalobce nemá přístup, avšak provést důkaz spisem bylo povinností žalovaného. Podle žalobce musí platit, že právní úprava týkající se právního úkonu a jeho neplatnosti uvedená v ustanoveních § 34 a § 37 občanského zákona, platí nejen pro obchodněprávní vztahy se zvláštnostmi v ustanovení § 266 – 268 obchodního zákoníku, ale že tato ustanovení platí v oblasti daňového práva. Uvedení účastníka smlouvy v omyl druhým účastníkem tak způsobuje neplatnost celé smlouvy a důsledkem je i to, že nemůže vzniknout povinnost přiznat daň z přidané hodnoty na výstupu. Žalobce proto považuje za rozhodující právě zjištění, zda obchod proběhl, zda byl deklarován či nikoliv, a zda mu vznikla daňová povinnost. Má za neprokázané, že došlo k uskutečnění obchodu a předchozí závěry zpochybňuje právě předloženým znaleckým posudkem, jehož závěr spočívá v informaci znalce, že předložený soupis zboží je neidentifikovatelný a s největší pravděpodobností zboží neexistuje. Tento posudek je třeba hodnotit ve spojení s již provedenými důkazy a s obsahem trestního spisu vedeného Městským soudem v Praze pod sp. zn. 4 T 17/98. Žalobce vyslovil přesvědčení, že v tomto trestním spise jsou zajištěny další důkazy svědčící ve prospěch návrhu na povolení obnovy řízení a zdůrazňoval, že podle ustanovení § 54 zákona musí správce daně poté, co zjistí důvody obnovy trestního spisu, nařídit obnovu řízení z úřední povinnosti. Navrhoval, aby rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc byla vrácena k novému projednání a rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 15. 10. 2001 zdůraznil, že předmětem žaloby je rozhodnutí o mimořádném opravném prostředku, a nikoliv rozhodnutí o vyměření daně ve věci samé. Poukázal na ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona a uvedl, že není-li splněna alespoň jedna podmínka uvedená v tomto ustanovení, pak nelze obnovu řízení povolit. Důvody k odvolání, které se nevztahují k zákonným podmínkám pro povolení obnovy řízení, jsou pro řízení o povolení obnovy irelevantní. Žalovaný dále zrekapituloval průběh řízení a uvedl, že žalobce ve své žádosti o obnovu řízení doložil jako nový důvod a důkaz znalecký posudek ze dne 31. 1. 2000, jehož účelem byla identifikace předmětu zdanitelného plnění. Podle žalovaného ze závěrů znalce nevyplývá, že by zboží neexistovalo. Konstatoval, že finanční ředitelství ve svém rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru, t. j. v daňovém řízení ve věci dodatečného doměření daně, uvedlo, že předmětem plnění bylo zboží specifikované v dodacím listu č. 00183, podle kterého šlo o ložiska, těsnění, pouzdra - vše bez identifikace druhu nebo jiných znaků. Z toho je patrné, že se v případě závěru znaleckého posudku nejednalo o věc novou, do té doby zcela neznámou, jak tvrdí žalobce. Žalovaný poukázal na to, že finanční ředitelství odmítlo znalecký posudek jako důkaz podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona též proto, že znaleckým posudkem nebylo možno zpochybnit to, že žalobce uskutečnil zdanitelné plnění ve prospěch odběratele. Odběratel, S. a o. s., s. r. o., vydaný daňový doklad přijal, jako neopodstatněně účtovanou cenu za neuskutečněné plnění doklad nevrátil, a ani jinak nereklamoval nedostatečnost nebo chybovost dodávky. Žalobce byl přímým účastníkem obchodu, měl možnost si o tomto učinit úsudek, a tvrzení o fiktivním obchodu uplatnit již v průběhu daňového řízení při dodatečném vyměření daně. Důkaz zpracovaný v posudku je věcně neúčinný,

neboť v daňovém řízení není rozhodné, zda zboží bylo prodáno jako nesprávně nebo nedostatečně označené. Další žalobcova tvrzení, vztahující se ke zpochybnění dodatečného vyměření daně považoval žalovaný bez doložení patřičných důkazů za irelevantní, neboť nenaplňují podmínky stanovené pro povolení obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona. Konstatoval, že správce daně si nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek (§ 28 odst. 2 zákona). Správci daně takové důkazy známy nejsou a žalobce žádné takové důkazy nepředložil. Samotná tvrzení žalobce o nepravdách ve výpovědi svědků nebo o podvržených dokladech jsou pro předmětné řízení nedostatečná. Pokud se týká podmínek uvedených v ustanovení § 54 odst. 1 písm. c) zákona, v žádosti nenasvědčuje nic tomu, že by se žalobce domáhal obnovy řízení právě z tohoto důvodu. Žalovaný se pak dále vyjadřoval k tvrzenému porušení ustanovení § 2 zákona a konstatoval, že se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami, a protože neshledal splnění zákonných podmínek nutných k povolení obnovy řízení, rozhodl, jak je ve výroku uvedeno. Uvedl dále, že finanční ředitelství rovněž podle zásad daňového řízení zhodnotilo znalecký důkaz jako důkaz bez podstatného vlivu na výrok rozhodnutí ve věci dodatečného vyměření daně. Navrhoval, aby žaloba byla zamítnuta.

V replice ze dne 12. 11. 2001 žalobce uvedl, že jednatel žalobce, který byl slyšen u soudu jako svědek dne 18. 4. 1999 v trestní věci vedené proti skupině osob podezřelých z daňových a pojistných podvodů, se dověděl skutečnosti, které dříve neznal, a které ho vedly k přesvědčení, že i ve věci žalobce mohlo dojít k omylu, kterého bylo následně využito. Předložený znalecký posudek tak je z tohoto pohledu důkazem novým, dříve neznámým, který může prokázat, že zdanitelné plnění nebylo uskutečněno. Namítal, že správní orgán přehlédl, že osoby, které uvedly žalobce v omyl a prodaly zboží, jsou totožné, či pracují ve shodě s osobami, které zboží měly odebrat. Správní orgán se rovněž nezabýval skutečností dříve zjištěnou, totiž neexistencí dopravní cesty na výstupu. Byl-li však žalobce uveden v omyl na příjmu, tak neexistence dopravní cesty svědčí i o dalším jeho omylu na výstupu.

Ve vyjádření žalovaného ze dne 21. 12. 2001, reagujícího na repliku žalobce, je opětovně zdůrazněno, že znalecký posudek nedokládá neexistenci zboží, pouze hovoří o tom, že ověření věcnosti a správnosti je nulové. Tuto skutečnost správce daně při dodatečném vyměření hodnotil podle zásad daňového řízení, vycházeje ze svědecké výpovědi žalobce ze dne 15. 5. 1998, kde jsou zachyceny rozhodné skutečnosti, ověřující pravost listinných důkazů (kupní smlouva, faktura, dodací list, příjmové a výdajové pokladní bloky) a ze způsobu účtování. Z těchto důvodů žalovaný nepokládá znalecký posudek za důkaz, zakládající naplnění zákonných podmínek k obnově řízení. Podle žalovaného žalobce v okamžiku, kdy nakoupil zboží, nedostatečně označené, kterému ani nerozuměl, za cenu 19 037 246,30 Kč bez DPH a toto zboží dále prodal, vystavil se odpovědnosti za prodej tohoto zboží. Žalovaný setrval na stanovisku, že předložený znalecký posudek, je novým důkazem (který v době rozhodování neexistoval), který ovšem dokládá skutečnost v době rozhodování již známou, ke které bylo v daňovém řízení přihlíženo, a je bez podstatného vlivu na výrok rozhodnutí.

Dnem 1. 1. 2003 nabyl účinnosti zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Podle ustanovení § 130 s. ř. s. řízení podle části páté hlavy druhé občanského soudního řádu přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, v nichž nebylo rozhodnuto do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního tohoto zákona. Podle ustanovení § 132 s. ř. s., nestanoví-li tento zákon jinak, věci správního soudnictví, v nichž nebylo rozhodnuto do dne účinnosti tohoto zákona, v nichž byla

dána věcná příslušnost k řízení vrchním soudům nebo Nejvyššímu soudu, převezme a dokončí Nejvyšší správní soud.

K výzvě Nejvyššího správního soudu žalobce ve vyjádření ze dne 26. 2. 2003 sdělil, že mu nejsou známy žádné osoby, které by rozhodnutím soudu mohly být dotčeny, a rovněž mu nejsou známy osoby na řízení zúčastněné. Žádné další důkazy k prokázání žalobních námitek nemá než ty, které byly označeny v žalobě. Navrhoval připojit trestní spis vedený Městským soudem v Praze pod sp. zn. 4 T 17/98 a měl za to, že těmito důkazy bude prokázáno jeho stanovisko o důvodnosti návrhu na obnovu řízení, neboť znaleckým posudkem ve spojení s trestním spisem bude prokázána dříve neznámá skutečnost, spočívající v tom, že obchod neproběhl, což má vliv na správnost rozhodnutí finančního úřadu. Žalovaný k výzvě Nejvyššího správního soudu plně odkázal na svá vyjádření ze dne 15. 10. 2001 a ze dne 21. 12. 2001. Nesouhlasil s tím, aby ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání.

Z předloženého spisu správního orgánu bylo zjištěno, že v daňovém řízení, které mělo být předmětem obnovy řízení, vycházely finanční orgány z toho, že doklady, podle nichž si žalobce jako daňový subjekt uplatnil daň na vstupech za přijatá plnění v jeho prospěch, nebyly vystaveny plátcem daně. Finanční orgány vycházely z důkazních prostředků, zjištěných podle ustanovení § 31 odst. 4, 8c zákona, na základě kterých zjistily, že žalobce uzavřel dne 9. 5. 1995 kupní smlouvu s osobou, označenou jako R.M. S., N. T. 727, B., která tvrdila, že je plátcem daně z přidané hodnoty, a která se prokázala živnostenským listem, znějícím na jméno R. M. S. Předmětem plnění bylo zboží specifikované v dodacím listu č. 00183, podle kterého šlo o ložiska, těsnění, pouzdra, vše bez identifikace druhu nebo jiných znaků. Za zboží žalobce jako kupující zaplatil kupní cenu v hotovosti na základě vystavené faktury č. 0193/95 ze dne 23. 5. 1995 prodávajícímu R. M. S. v hotovosti celkem 22 547 672,70 Kč (z toho 4 065 973,80 Kč DPH), což bylo prokázáno prvotními účetními doklady (výdajové pokladní doklady a stvrzenky). Datum plnění bylo stanoveno na 23. 5. 1995 v B., ul. M. č. 1102. Ze spisu dále vyplynulo, že kupní smlouvou ze dne 12. 5. 1995 žalobce toto zboží prodal S. a o. s., s. r. o., se sídlem ul. M. č. 1102 v B., zastoupené jednatelem Ing. K., za cenu 23 225 440,50 Kč (z toho 4 188 194,20 Kč DPH), přičemž platba za zboží byla rovněž provedena v hotovosti. Z dalších důkazních prostředků, zejména sdělení Finančního úřadu v Blatné, vyplynulo, že R. M. ukončil podnikatelskou činnost k 30. 11. 1994, že v době výskytu dokladů, které držel žalobce, byl dlouhodobě ústavně léčen, že předmětné doklady nevystavil a peníze nepřijal. Finanční orgány vzaly jako důkaz i znalecký posudek znalce v oboru písmoznalectví, podle kterého podpisy R. M. na předmětných dokladech předložených žalobcem nejsou pravými podpisy této fyzické osoby, a rovněž otisky razítek na konkrétních dokladech nejsou otisky téhož razítka, ale jiného razítka, přičemž ve všech případech jde o kopie otisků nepravých razítek firmy S.. Z těchto, jakož i dalších důkazních prostředků, vzaly finanční orgány za prokázané, že žalobce nedodržel podmínky pro uplatnění odpočtu daně na vstupech stanovených v § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, t. j. že si uplatnil daň na vstupech za přijatá plnění v jeho prospěch, i když doklady nebyly vystaveny plátcem daně. Finanční orgány proto dodatečným platebním výměrem č. 13 ze dne 15. 7. 1998 vyměřily žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1995 ve výši 4 194 234,- Kč, když faktem je, že žalobce rozporoval vyměření daně pouze co do výše 4 065 973,80 Kč.

Z obsahu správního spisu dále plyne, že proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž především nesouhlasil s neuznáním nároku na odpočet daně na vstupu, který byl uplatněn na základě zúčtovaného dokladu č. 0193/95 ze dne 23. 5. 1995.

Namítal, že v tomto účetním dokladu je dodavatel zboží označen názvem S., Na Tržišti 727, 388 01 B., a předmětem plnění bylo zboží specifikované v dodacím listu č. 00183. Dovolával se toho, že při uzavření uvedené kupní smlouvy jednal s osobou, která prokázala právo podnikat, a že je plátcem daně z přidané hodnoty. Navrhoval provedení dalších důkazů, které by se zaměřily na zjištění okolností podnikatelské činnosti R. M. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8. 2. 1999, č. j. 12098/130/1998 bylo odvolání žalobce zamítnuto. Žalobce poté podáním ze dne 21. 2. 2000 požádal o obnovu ukončeného daňového řízení, neboť následně na základě informací o probíhajícím trestním stíhání vůči Ing. K. pro podezření ze spáchání trestného činu pojistného podvodu a trestného činu krácení daně nabyl přesvědčení, že se stal obětí podvodu. Svoji žádost doložil posudkem znalce z oboru strojírenství ze dne 31. 1. 2000, ze kterého vyplynulo, že obchodované zboží (ložiska a příslušenství) nelze podle předloženého dodacího listu vydaného žalobcem ve prospěch S. a o. s., s. r. o., identifikovat. Doklady prokazující, že správce daně rozhodoval na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, nebo jiného trestného činu nepředložil, poukázal však na to, že mohl být obětí trestné činnosti Ing. K. a dalších osob.

Žalobce předložením znaleckého posudku dovozoval (s přihlédnutím k dalším důkazům), že jím lze vyjádřit pochybnosti o vlastní existenci zboží, které mělo být obchodováno. Konstatoval, že pokud takové zboží neexistuje, nemohlo být ani předmětem obchodu, a tím nemohlo být uskutečněno ani zdanitelné plnění na výstupu, za které odvedl daň z přidané hodnoty ve výši 4 188 194,20 Kč. Vyslovil názor, že existují důvody k obnově řízení ve věci dodatečného platebního výměru č. 13 na daň z přidané hodnoty ze dne 15. 7. 1998, jejímž výsledkem bude s přihlédnutím k ustanovení § 16 odst. 8 předposlední věty zákona, dodatečné stanovení daně z přidané hodnoty ve výši 6 039,80 (t. j. doměrek 4 194 234 snížený o daň odvedenou při „prodeji“ tohoto zboží společnosti SOS s. r. o.).

Ze správního spisu lze dále konstatovat, že rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 6. 2000 byla žádost žalobce o obnovu řízení zamítnuta pro nesplnění podmínek uvedených v ustanovení § 54 zákona. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo nyní přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 5. 2001 zamítnuto.

Při jednání před Nejvyšším správním soudem přítomná zástupkyně žalobce odkázala na obsah žaloby a zdůrazňovala, že žádost o obnovu řízení odůvodňuje žalobce dvěma novými důkazy, a to znaleckým posudkem a trestním spisem vedeným u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 4 T 17/98. Vyslovila názor, že kombinace těchto důkazů by měla vést k novému rozhodnutí ve věci. Navrhovala, aby napadené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc byla vrácena správnímu orgánu k dalšímu řízení.
.

Zástupce žalovaného odkázal na vyjádření žalovaného k žalobě, kde je především zdůrazněno, že v dané věci jde o posouzení odvolání o mimořádném opravném prostředku, nikoliv o posouzení pravomocně skončeného daňového řízení. Měl za to, že znalecký posudek není důkazem ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. Navrhl zamítnutí žaloby.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 54 odst. 1 zákona řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se 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.

Nejvyšší správní soud především uvádí, že v posuzované věci v řízení o povolení obnovy, t. j. v iudiciu rescindens, správní orgán, t. j. ani správce daně, nezkoumá, zda v daňovém řízení jím vydané rozhodnutí je v souladu se zákonem, včetně posouzení, zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. V tomto řízení o povolení obnovy se může zabývat pouze otázkami uvedenými v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona, t. j. 1) zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, 2) zda tyto nové skutečnosti nebo důkazy mohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení, 3) zda tyto najevo vyšlé skutečnosti nebo důkazy mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, v posuzované věci jde o řízení ukončené pravomocným rozhodnutím, jímž byla potvrzena správnost dodatečného platebního výměru č. 13, vydaného Finančním úřadem v Aši dne 15. 7. 1998. Tímto dodatečným platebním výměrem byla žalobci podle ustanovení § 46 odst. 7 zákona dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1995 ve výši 4 194 234,- Kč. Důvodem bylo nedodržení podmínek pro uplatnění odpočtu daně na vstupu, stanovených v ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., neboť bylo prokázáno, že doklady, podle nichž si daňový subjekt (žalobce) uplatnil daň na vstupech za přijatá plnění v jeho prospěch, nebyly vystaveny plátcem daně. Konkrétně pak šlo o to, že prodávající, označený jménem R. M. S., nebyl skutečným R. M., podnikatelem, podnikajícím pod IČO xxx, a že se prodávající (dosud nezjištěná osoba) za skutečného R. M. vydávala. Původní obrana žalobce vyjádřená v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru byla postavena na tom (na rozdíl od obnovy řízení), že k obchodní transakci mezi ním a R. M. došlo, když se žalobce dovolával listinných dokladů osvědčujících existenci koupě a následného prodeje zboží specifikovaném v dodacím listu č. 00183. Jak již bylo výše uvedeno, rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8. 2. 1999 bylo odvolání žalobce zamítnuto, přičemž proti tomuto rozhodnutí žalobce žalobu nepodal.

Za této situace žalobce předkládá jako důvod pro povolení obnovy řízení znalecký posudek znalce M. V. ze dne 31. 1. 2000, k jehož vyžádání ho vedly zvláštní okolnosti případu a především zájem na ověření totožnosti zboží samého. V žádosti o povolení obnovy řízení pak žalobce konstatoval, že s přihlédnutím k dosud zjištěným skutečnostem – R. M. zboží nevlastnil a nedodal, Ing. P. zboží neviděl a fyzicky nepřevzal a následně nepředal – znalec konstatuje, že obchod s takto nedostatečně označenými ložisky a jejich příslušenstvím není v zásadě možný, z důvodu nemožnosti ztotožnění zboží, osoby mající vztah k S., s. r. o., nejsou schopny důvěryhodným způsobem prokázat okolnosti příjmu zboží – lze vyjádřit důvodné pochybnosti o vlastní existenci zboží, které mělo být obchodováno. Žalobce tedy poukazuje na znalecký posudek, dospívá k závěru, že pokud takové zboží neexistovalo, nemohlo být ani předmětem obchodu, a tím nemohlo být ani uskutečněno zdanitelné plnění na výstupu, za které žalobce odvedl daň z přidané hodnoty ve výši 4 188 194,20 Kč.

S tímto názorem žalobce nelze souhlasit.

Jak již bylo výše uvedeno, podle ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona, řízení ukončené pravomocným rozhodnutím lze obnovit na žádost příjemce nebo z úřední povinnosti mimo jiné v případě, kdy vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Rozhodující je, že tyto skutečnosti nebo důkazy v době dřívějšího rozhodování již existovaly. Pokud takové skutečnosti nastaly až po právní moci rozhodnutí, není to důvodem pro obnovu řízení. Nové skutečnosti je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově, t. j. po právní moci rozhodnutí jen vyšly najevo a předtím, přes svoji existenci, nebyly známy ani daňovému subjektu ani správci daně a nemohly být tedy vzaty v úvahu v daňovém řízení a brány v úvahu při rozhodování.

Především je nutno zdůraznit, že znalecký posudek je v českém právním řádu důkazem, který se vyžaduje k posouzení skutkového stavu, jestliže takové posouzení závisí na odborných znalostech. Znalec je tedy osobou (fyzickou či právnickou), která prostřednictvím svých odborných znalostí posuzuje skutečnosti, které byly soudem nebo správním orgánem, nebo jiným subjektem určeny, a ve znaleckém posudku sděluje subjektivní výsledek tohoto posouzení. V žádosti o podání znaleckého posudku by měl být proto vymezen úkol znalce, a to určením skutečností, ke kterým se má znalec vyjádřit z hlediska svých odborných vědomostí a schopností. Není přípustné svěřit znaleckému posouzení právní kvalifikaci těchto skutečností, a již vůbec nelze znaleckým posudkem dokazovat, zda k určitému skutkovému ději došlo, či nikoliv.

V posuzované věci plyne z obsahu správního spisu, že úkolem znalce M.V. byla „identifikace ložisek a příslušenství podle přiloženého seznamu“. Podle závěru znaleckého posudku tohoto znalce ze dne 31. 1. 2000 „dodací list takto vystavený a na tak velikou částku je nekonkrétní, nevěcný, cenově nekontrolovatelný a postrádá základní povinné údaje po všech stránkách. Tento dodací list nelze použít k žádnému porovnání z důvodů již uvedených a nemůže sloužit jako příloha k fakturované částce. Rozpis jednotlivých položek (sdružení) pro prodejní účely je prakticky neuskutečnitelný, protože cenové rozdíly za jeden kus jsou značné. Tím ověření věcnosti a správnosti je nulové!“.

Finanční orgány ve svých rozhodnutích o návrhu na obnovu řízení zaujaly zejména názor, že znalecký posudek ze dne 31. 1. 2000 nelze považovat za důkaz ve smyslu ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona. Poukazovaly dále na to, že v řízení o žádosti o obnovu řízení musí být nejprve zkoumáno, zda předložený důkaz splňuje podmínky § 54 zákona, a pokud tomu tak není, je pak v řízení o žádosti o obnovu řízení irelevantní, zda by měl takový důkaz podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí uvedl, že podle § 56a zákona se v řízení o mimořádných opravných prostředcích vychází z právního i skutkového stavu existujícího v době vydání rozhodnutí, které je předmětem mimořádného opravného prostředku. Finanční ředitelství v Plzni shledalo, že žalobcem předložený znalecký posudek nesplňuje podmínky § 54 zákona, přesto se však zabývalo i otázkou, zda by měl tento znalecký posudek podstatný vliv na výrok původního rozhodnutí. I bez tohoto posouzení by však vzhledem k výše uvedenému nemohla být obnova řízení povolena.

Nejvyšší správní soud se s tímto názorem žalovaného ztotožňuje a k věci dále uvádí, že z hlediska významu znaleckého posudku v důkazním řízení uvedeného výše, je možné ze znaleckého posudku M. V. ze dne 31. 1. 2000 vycházet pouze z jeho závěru o tom, že

dodací list č. 00183 je nekonkrétní, nevěcný, cenově nekontrolovatelný a postrádá povinné údaje po všech stránkách. Tento závěr znalce však není novou skutečností, která nemohla být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněna již dříve v řízení. Naopak dodací list č. 00183 zde existoval jako doklad prokazující koupi zboží žalobcem a jeho prodej již od samého počátku daňového řízení. Znamená to tedy, že skutečnost, že zboží, které bylo předmětem obchodní transakce žalobce, nebylo přesně identifikováno v době jeho koupě a následného prodeje, není novou skutečností, ale skutečností, která byla známa jak žalobci, tak i správci daně v době původního řízení, tedy již v roce 1995. Dále nutno uvést, že samotný znalecký posudek vypracovaný dne 31. 1. 2000, tedy po právní moci rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8. 2. 1999, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru, nelze považovat za důkaz, který vyšel nově najevo, a nemohl být bez zavinění daňového subjektu uplatněn již dříve v řízení. To ostatně vyplývá ze samotného charakteru znaleckého posudku, jehož úkolem je odborně posoudit skutečnosti již existující, v daném případě tedy skutečnosti, které existovaly již v době daňového řízení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není znalecký posudek ze dne 31. 1. 2000 a jeho akceptovatelný závěr novou skutečností nebo důkazem, který zde existoval v době rozhodování a který vyšel najevo po právní moci rozhodnutí. Není tedy způsobilý vyvolat úvahu o povolení obnovy řízení v této věci.

Pokud jde o samotný akceptovatelný závěr znaleckého posudku, musel by být (za situace, že by byl uznán důkazem ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a/ zákona), hodnocen v tom smyslu, zda by mohl mít vliv na výrok rozhodnutí. Muselo by jít tedy o takový důkaz, který by osvědčoval takovou skutečnost, která by s určitou pravděpodobností musela zvrátit dosud zastávaný závěr finančních orgánů ve vztahu k ustanovení § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., musel by tedy nasvědčovat tomu, že daňový doklad, jímž žalobce prokazoval daň na vstupu, je dokladem, který byl vystaven plátcem daně z přidané hodnoty. Takovou skutečnost znalecký posudek ze dne 31. 1. 2000 sám o sobě, ale ani ve spojení s jinými důkazy, nemůže osvědčit. Identifikace plátce daně z přidané hodnoty není skutečností, pro jejíž posouzení je třeba odborných znalostí, ale je okolností skutkovou, která posléze může být právně posouzena. Rozhodně však nelze znaleckým posudkem prokazovat, že nedošlo k uskutečnění předmětného obchodu, a to ani jak znaleckým posudkem samotným, tak i ve spojení s ostatními důkazy. Skutečnosti, zda došlo k předmětnému obchodu či nikoliv, jsou okolnostmi skutkovými, které posléze podléhají právnímu posouzení. Jestliže tedy znalecký posudek je vyžadován k odbornému posouzení skutečností již existujících, nemůže sám být důkazem o existenci těchto skutečností, nebo tyto právně hodnotit. Pokud žalobce v podané žalobě namítá, že předmětný znalecký posudek obsahuje informaci zcela novou, že předložený soupis je neidentifikovatelný a s největší pravděpodobností zboží neexistuje, nelze s jeho tvrzením zcela souhlasit. Předmětný znalecký posudek ve svém závěru rozhodně neobsahuje informaci, že zboží s největší pravděpodobností neexistuje. I kdyby takovou „informaci“ znalecký posudek obsahoval, nebylo by možné z takového znaleckého posudku pro jeho nekompetentnost vycházet, neboť by se vyjadřoval k něčemu, k čemu znalec nebyl, a ani nemůže být oprávněn. Případné úvahy o tom, zda zboží existovalo, či nikoliv, nebo zda k obchodu došlo, by mohly být předmětem úvah soudu v občanskoprávním řízení, nikoliv předmětem odborného posouzení znalcem, neboť jde o okolnosti skutkové, které by byly předmětem dokazování o skutkovém stavu a jeho následného právního posouzení soudem, avšak nikoliv odborného posouzení znaleckým posudkem.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že znalecký posudek vypracovaný po právní moci rozhodnutí odvolacího orgánu, jímž byla potvrzena platnost dodatečného platebního výměru, který posoudil identifikaci zboží podle účetního dokladu existujícího v době daňového řízení

jako nedostatečnou, není novým důkazem, jímž by byla prokazována nová skutečnost, která nemohla být bez zavinění daňového subjektu uplatněna již dříve v řízení. Znaleckým posudkem, jehož úkolem bylo odborně posoudit již existující soupis zboží z hlediska jeho řádné identifikace, nelze prokazovat, zda takové zboží existovalo či nikoliv. Existence zboží tvořícího předmět kupní smlouvy je okolností skutkovou, k jejímuž posouzení není znalec odborně posuzující skutečnosti již zjištěné, oprávněn.

Dovolává-li se žalobce toho, že právní úprava týkající se právního úkonu a jeho neplatnosti uvedená v ustanovení § 34 – 37 občanského zákona, platí nejen pro obchodněprávní vztahy se zvláštnostmi v § 266 – 268 obchodního zákoníku, ale že tato ustanovení platí i v oblasti práva daňového, je třeba uvést, že v ustanovení § 37 a následujících občanského zákoníku jsou uvedeny situace, kdy lze právní úkony hodnotit jako absolutně neplatné nebo relativně neplatné. Těmito ustanoveními občanského zákoníku se lze se zřetelem k ustanovení § 266 – 268 obchodního zákoníku a § 1 odst. 2 tohoto zákona řídit i při posuzování právních vztahů upravených obchodním zákoníkem, kromě ustanovení § 49 občanského zákona, jehož použití vylučuje § 267 odst. 2 obchodního zákoníku. Žalobce se tímto zřejmě dovolává absolutní neplatnosti právního úkonu, byť to v žalobě přímo neuvádí, tedy neplatnosti, která nastává ze zákona, ke které jsou státní orgány povinny vždy přihlédnout a které se může každý dovolat. Protože však žalobce přímo neuvádí, zda se dovolává absolutní neplatnosti právního úkonu, kterého, a z jakých důvodů, vycházel Nejvyšší správní soud při posuzování této námitky ze skutečností, které byly v dané věci zjištěny.

Na základě daňové kontroly provedené u žalobce, podle jejichž závěrů byl vydán pravomocný dodatečný platební výměr č. 13 ze dne 15. 7. 1998, bylo zjištěno, že žalobce jednal při uzavření kupní smlouvy ze dne 9. 5. 1995 s osobou, která se vydávala za R. M., bytem P. V. 896, 388 01 B., obchodní jméno R. M. S., s registrací k DPH s účinností od 1. 3. 1993. Z šetření finančních orgánů vyplynulo, že žalobce ve skutečnosti s výše označenou osobou nejednal, avšak identifikaci osoby, s níž žalobce jednal, se dosud nepodařilo zjistit. Tuto skutečnost již nyní nezpochybňuje ani žalobce.

Nejednal-li tedy žalobce s R. M. jako s plátcem daně z přidané hodnoty a jednal-li s neznámou osobou, o níž nelze tvrdit, že byla plátcem daně z přidané hodnoty, bylo by možno dovodit, že žalobce kupní smlouvu ze dne 9. 5. 1995 učinil v omylu o osobě prodávajícího. Tato úvaha by nasvědčovala neplatnosti právního úkonu podle § 49a občanského zákoníku, podle něhož právní úkon je neplatný, jestliže jej jednající osoba učinila v omylu vycházejícího ze skutečnosti, jež je pro jeho uskutečnění rozhodující a osoba, které byl právní úkon určen, tento omyl vyvolala nebo o něm musela vědět. Právní úkon je rovněž neplatný, jestliže omyl byl touto osobou vyvolán úmyslně. Omyl v pohnutce právní úkon neplatným nečiní. Úprava vlivu omylu za předpokladů uvedených v § 49a občanského zákoníku znamená, že by mohlo jít o relativní neplatnost právního úkonu, které je třeba se u soudu dovolat. Podle ustanovení § 40 písm. a) občanského zákoníku totiž platí, že jde-li o důvod neplatnosti právního úkonu podle ustanovení § 49a (a další tam vyjmenovaná ustanovení), považuje se právní úkon za platný, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá.

Dovolává-li se tedy žalobce toho, že jednal v omylu, měl se pro tento důvod dovolávat neplatnosti kupní smlouvy uzavřené dne 9. 5. 1995 s údajným R. M. u soudu, jehož případný výrok o neplatnosti této smlouvy by musely respektovat i finanční orgány v daňovém řízení se

všemi důsledky z takto neplatného právního úkonu vyplývajícími. Jestliže však takto žalobce nepostupoval, nelze se ani k jeho blíže nekonkretizované námitce vyjádřit.

Pokud se snad žalobce chtěl touto námitkou dovolávat absolutní neplatnosti této smlouvy podle § 37 odst. 2 občanského zákoníku, podle něhož právní úkon, jehož předmětem je plnění nemožné, je neplatný, nelze s ním souhlasit. Tvrzená nedostatečná identifikace zboží obsažená v daňovém dokladu č. 00183 neznamená, že zboží neexistovalo, ani to, že předmětem právního úkonu bylo zboží nemožné, případně nesrozumitelné, ve smyslu § 37 odst. 1 téhož zákona. Nutno tedy konstatovat, že uzavřená kupní smlouva o omylu osoby prodávajícího, obsahujícího i omyl o tom, že prodávající je plátcem daně z přidané hodnoty, by mohlo být důvodem relativní neplatnosti takového právního úkonu, které je třeba se dovolat u soudu v občanskoprávním řízení.

Pokud se žalobce dovolává toho, aby znalecký posudek byl hodnocen s obsahem trestního spisu vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 4 T 17/98, je třeba uvést, že žádost o povolení obnovy řízení ze dne 21. 2. 2000 není odůvodňována požadavkem na zajištění spisu 4 T 17/98. V této žádosti je pouze okrajově poukazováno a zcela nekonkrétně uváděno, že zřejmě proti jednateli společnosti S. a o. s., s. r. o., Ing. K. je vedeno trestní řízení. Tvrzení uvedené v žalobě, že v tomto spise jsou zajištěny další důkazy ve prospěch návrhu na povolení obnovy řízení je blíže neodůvodněno. Za situace, kdy z podaného návrhu na obnovu řízení není patrno, že by se žalobce žalobou tohoto důvodu dovolával, a kdy z podané žaloby není alespoň rámcově vymezena souvislost mezi žádostí o obnovu řízení v této věci a trestním řízením vedeným pod sp. zn. 4 T 17/98 u Městského soudu v Praze, nelze se k uvedenému žalobnímu bodu blíže vyjádřit. I za situace, kdy není v dispozici žalobce, aby trestní spis předložil, je třeba, aby provedení důkazu trestním spisem odůvodnil tak, aby mohlo být orgány posuzujícími žádost o obnovu řízení zhodnoceno, zda by zde mohla existovat souvislost mezi návrhem na povolení obnovy řízení a trestním řízením. Byl-li snad jednatel žalobce Ing. P. v této trestní věci vyslýchán, bylo mu jistě i jako svědkovi sděleno, proti komu je vedeno trestní řízení a pro jakou trestnou činnost. Tyto skutečnosti však nejsou přesně uvedeny ani v návrhu na povolení obnovy řízení ani v žalobě. Uvedenou námitku, případně požadavek žalobce proto Nejvyšší správní soud považoval za nedůvodný. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že k dalším skutečnostem, uváděným žalobcem v jeho podáních časově následujících po podání žaloby, nelze s ohledem na ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. přihlížet, neboť podle tohoto ustanovení, věty třetí, lze rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí, nebo ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že ze všech shora uvedených skutečností nelze znalecký posudek ze dne 31. 1. 2000 považovat za novou skutečnost nebo důkaz, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu uplatněný již dříve v řízení, a který mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Protože jiné důvody obnovy řízení ani důvody pro povolení obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. b) a c) nebyly uplatněny, nezbylo než uzavřít, že soud neshledal v postupu žalovaného správního orgánu pochybení a žalobu proto jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Pokud jde o výrok o náhradě nákladů řízení, vycházel soud z ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, takže mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Zástupce žalovaného žádal na nákladech řízení cestovné ve výši jízdného autobusem (Praha

- Brno a zpět po 150 Kč). Úspěšnému žalovanému byly tedy přiznány náklady řízení ve výši 300 Kč a žalobce byl zavázán k tomu, aby na nákladech řízení zaplatil žalovanému k rukám jeho právního zástupce částku ve výši 300 Kč do 15ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 22. 9. 2004

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu