

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **V. S.,** zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 7. 2010, č. j. 10724/10-1300-701922, a ze dne 21. 7. 2010, č. j. 10723/10-1300-701922, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2012, č. j. 30 Af 93/2010 – 37, a ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 92/2010 - 34,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 43/2012 a sp. zn. 1 Afs 44/2012 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 43/2012.

II. Kasační stížnosti **se zamítají**.

III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad ve Valašském Meziříčí (dále též „správce daně“) vydal dne 27. 1. 2009 dodatečné platební výměry č. j. 4766/09/405922801182 a 4770/09/405922801182, kterými žalobci na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za měsíce listopad a prosinec 2003 ve výši 531.339 Kč a 442.611 Kč. Žádostmi ze dne 10. 11. 2009 požádal žalobce o obnovu řízení. Správce daně rozhodnutími ze dne 22. 12. 2009, č. j. 65315/09/405922801182 a č. j. 65316/09/405922801182 žádosti o obnovu řízení zamítl.

[2] Proti zamítavým rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání, která žalovaný v záhlaví popsanými rozhodnutími zamítl.

[3] Žalobce brojil proti rozhodnutím žalovaného žalobami u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který je v záhlaví označenými rozsudky zamítl.

[4] Krajský soud v odůvodnění rozsudků uvedl, že povolit obnovu řízení lze podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků), pokud vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu či správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. V souvislosti s výkladem tohoto ustanovení odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, č. j. 1 Afs 36/2006 – 86.

[5] Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobcem předložené doklady, které měl do své dispozice získat až po vydání dodatečných platebních výměrů (28. 5. 2009, resp. 12. 6. 2009), nepředstavují nové skutečnosti, neboť předmětné doklady byly použity při zpracování daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za listopad a prosinec 2003. Žalobci tedy byly známy již dříve. Soud se také zabýval otázkou, zda se nejedná o nové důkazy, které by žalobce nemohl bez svého zavinění uplatnit dříve. Žalobce blíže neobjasnil, proč neměl důkazy k dispozici, v průběhu daňové kontroly ani netvrdil, že by mu účetní evidence chyběla. Navíc v rámci řízení o žádosti o obnovu řízení netvrdil ani neprokázal, že by účetnictví neměl k dispozici v důsledku cizího zavinění nebo působením vyšší moci. Nebyla tedy splněna ani podmínka, že by zde byly důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny již dříve v řízení.

II.
Kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] V kasačních stížnostech stěžovatel podrobně popsal a zopakoval průběh daňového i soudního řízení. Namítl, že krajský soud vyložil nesprávně zákonné podmínky povolení obnovy řízení. Striktním výkladem dospěl k závěru, který popírá hlavní cíl daňového řízení, totiž správné a spravedlivé stanovení daně.

[7] Podle stěžovatele není rozhodné, zda v průběhu daňového řízení na chybějící doklady výslovně upozornil či nikoli, nebo zda o jejich absenci vůbec věděl. Směrodatné je, zda stěžovatel objektivně mohl či nemohl předložit správci daně předmětné doklady coby důkazní prostředky v rámci vyměřovacího řízení. Žalovaný skutečnost, že stěžovatel objektivně nemohl doklady předložit, žádným způsobem nerozporoval, ani se jí ve svém

rozhodnutí nevěnoval. Argument, že příslušné doklady nebyly v průběhu daňového řízení předloženy, neodůvodňuje zamítnutí obnovy, ba naopak. Krajský soud se touto zásadní námitkou nezabýval.

[8] Stěžovatel odmítá závěr správce daně a žalovaného, že jediným důvodem, proč nepředložil předmětné doklady při daňové kontrole, bylo to, že je odmítl předložit. Takové tvrzení je nepodložené a v rozporu s logikou věci. Ani s touto námitkou se krajský soud nevypořádal.

[9] Dle stěžovatele je zřejmé, že byla naplněna jedna z podmínek § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Co se týče pojmu „zavinění“, nelze jej ztotožňovat s „porušením účetních předpisů“, jak to činí žalovaný i krajský soud. Ti, aniž se nezabývali tím, zda stěžovatel měl objektivní možnost doklady předložit v původním řízení, či nikoli, dospěli k závěru, že pokud měl stěžovatel tyto doklady dle účetních předpisů evidovat, pak je nutně musel mít v tomto řízení fakticky k dispozici. Tato úvaha není logická a neslučuje se dle stěžovatele s tím, jak jsou vymezeny podmínky pro obnovu řízení.

[10] Soud i žalovaný rovněž nesprávně vyložili pojem „nové skutečnosti“; stěžovatel doklady v průběhu řízení neuplatnil a současně jejich absence měla vliv na doměření daně – předložené doklady tedy naplnily parametry „nových skutečností“. Stěžovatel je přesvědčen, že podmínky pro povolení obnovy řízení byly splněny, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem odkázal na odůvodnění napadených rozsudků. Zdůraznil, že stěžovatel věděl o existenci důkazů (dokladů) již při vypracování daňových přiznání, tedy rozhodně i v době vydání dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel je při daňové kontrole nepředložil, čímž porušil svou povinnost podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a současně povinnost zakotvenou v § 31 odst. 9 cit. zákona. Žalovaný dále odmítá názor stěžovatele, že jeho „zavinení“ nelze ztotožňovat s porušením účetních předpisů. Stěžovatel je plátce DPH, který má podle § 12 odst. 4 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty povinnost uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně po dobu deseti let od konce kalendářního roku, ve kterém vznikla daňová povinnost. V daném případě je tedy jednoznačné, že stěžovatel porušil svou povinnost; nejedná se tedy o skutečnosti, které by stěžovatel nemohl ovlivnit bez svého zavinění, jak je tomu např. u odcizení či znehodnocení daňových dokladů. Stěžovatel správce daně neupozornil na existenci předmětných dokladů, ačkoli o nich věděl. V rámci daňové kontroly nevyužil ani jiných důkazních prostředků, kterými by svá tvrzení doložil. Neuvedl ani, že mu část jeho účetní agendy schází.

[12] S ohledem na uvedené žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti zamítl.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti stěžovatele, které zdejší soud vede pod sp. zn. 1 Afs 43/2012 a 1 Afs 44/2012, skutkově i právně souvisejí, rozhodl soud podle § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s. výrokem I. tohoto rozsudku o jejich spojení ke společnému projednání.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasačních stížností napadené rozsudky v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudků krajského soudu pro nedostatek důvodů [důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; *III.A*] a následně vypořádal námitky týkající se nesprávného výkladu § 54 odst. 1 písm. a) krajským soudem [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; *III.B*].

[16] Nejvyšší správní soud na tomto místě předestírá, že o obdobných otázkách v jiné věci stěžovatele, již rozhodoval. Byť se v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 1 Afs 28/2012 jednalo o daň z příjmu fyzických osob, podstatou sporu bylo též posouzení naplnění podmínek pro povolení obnovy daňového řízení na základě totožných argumentů stěžovatele. Nejvyšší správní soud v této věci rozsudkem ze dne 6. 6. 2012, č. j. 1 Afs 28/2012 - 40, kasační stížnost zamítl. Soud nevidí důvodu, proč by se měl od argumentace obsažené v posledně citovaném rozsudku odchylovat, a proto z ní v podstatné části vychází i v nyní souzených věcech.

III.A
Nepřezkoumatelnost rozsudků krajského soudu

[17] Stěžovatel v kasačních stížnostech namítá, že krajský soud se některými z žalobních námitek nezabýval. Konkrétně jde podle stěžovatele o žalobní námitku, že v dané věci bylo směrodatné, zda stěžovatel mohl objektivně předložit správci daně dotčené doklady, nikoli zda stěžovatel v daňovém řízení na chybějící doklady upozornil a o absenci dokladů věděl. Podle stěžovatele krajský soud nevypořádal ani námitku, že neschopnost předložit v daňovém řízení požadované doklady svědčí o tom, že daňový subjekt je skutečně neměl k dispozici, nikoli o tom, že je odmítl předložit.

[18] Tato kasační námitka není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud již v minulosti mnohokrát vyslovil, jakým způsobem jsou krajské soudy povinny vypořádat žalobní námitky a jaké jsou požadavky na kvalitu odůvodnění rozhodnutí krajských soudů, aby je bylo možno označit za přezkoumatelná. V této souvislosti je nutno připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), v němž uvedl, že „[n]*edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda*

vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 (publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), pak zdejší soud judikoval, že „[n]*ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“.

[20] Podle krajského soudu je podstatné, že předmětné účetní doklady stěžovatel použil při zpracování daňových přiznání za období listopad a prosinec 2003. Byť soud výslovně neuvedl, že (slovy stěžovatele) objektivní neschopnost předložit doklady v daňovém řízení není pro posouzení věci relevantní, z odůvodnění rozsudků jasně a srozumitelně plyne, které skutečnosti považoval krajský soud při posouzení existence důvodů pro povolení obnovy řízení za směrodatné (použití dotčených dokladů v daňových přiznáních, neexistence tvrzení o absenci části účetní evidence, porušení povinností vztahujících se k uchování účetních záznamů podle zákona o účetnictví a zákona o dani z přidané hodnoty). Ze stejného důvodu nemůže být důvodná ani druhá námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Podle krajského soudu pro posouzení věci totiž nebylo podstatné, zda stěžovatel dotčené účetní doklady odmítl předložit, či je nepředložil, neboť je fyzicky neměl k dispozici. Krajský soud vyjádřil, co bylo podstatné pro posouzení důvodnosti návrhu na povolení obnovy, a zdůraznil, že pokud stěžovatel nevěděl (slovy stěžovatele nebyl „objektivně schopen předložit“), kde se část jeho účetnictví nachází, stalo se tak jeho zaviněním spočívajícím v porušení zákona o účetnictví a zákona o dani z přidané hodnoty. Z odůvodnění napadených rozsudků je zřejmé, proč soud nepovažoval právní argumentaci stěžovatele za důvodnou.

[21] Rozsudky krajského soudu tedy vzhledem k výše uvedenému ve spojení se shora citovanou judikaturou netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

III.B
Výklad § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků

[22] Stěžejní stěžovatelovou námitkou je chybný výklad § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků provedený žalovaným i krajským soudem, v důsledku něhož nebyla stěžovateli povolena obnova řízení o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 2003.

[23] Žalobami napadená rozhodnutí vydal žalovaný 21. 7. 2010, relevantní právní úpravu obsahoval v té době § 54 odst. 1 písm. a) zákon o správě daní a poplatků a zněla následovně: „*Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže 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.*“

[24] Správce daně, který o žádostech stěžovatele o povolení obnovení řízení rozhodoval, musel tedy zvážit několik aspektů relevantních v daném případě, aby mohl podle tohoto ustanovení obnovu řízení povolit. Dospěl-li by totiž k závěru, že některá ze zákonných podmínek splněna není, neměl by možnost obnovení řízení povolit. Musel mít jisto v tom, zda řízení, jejichž obnovy se strana domáhá, byla ukončena pravomocným rozhodnutím (o tom v dané věci není sporu), dále zda vyšly najevo (tedy projevily se v intelektuální sféře stěžovatele či správce daně) nové skutečnosti, které nemohly být uplatněny dříve v řízení. Musel tedy posuzovat novost skutečností; jimi se rozumí takové skutečnosti, které sice již v době původního rozhodování o věci existovaly, avšak nemohly být (právě pro svoji pozdější projevenou novost) v řízení uplatněny. Stěžovatel tedy o nich nemohl v době, kdy původní řízení probíhala, vůbec vědět (staly se pro něho později novými) a nemohl je právě proto ani uplatnit.

[25] Ze správního spisu soud ověřil, že daňový subjekt podal za zdaňovací období listopad a prosinec 2003 řádná daňová přiznání, v nichž si vyčíslil vlastní daňovou povinnost ve výši 92.987 Kč a 239.403 Kč. Daňovou kontrolou (zahájenou v roce 2006) správce daně prověřoval správnost přiznané daně. Po několika výzvách k doplnění důkazů k jeho tvrzením vydal správce daně rozhodnutí, jímž (v rozsahu neprokázání tvrzení) žalobci doměřil daňovou povinnost. Žalobce (po zastavení odvolacích řízení - rozhodnutími ze dne 16. 4. 2009) dodal správci daně část dokladů s tím, že je nalezl až nyní, neboť byly založeny nedopatřením u dokladů jiného daňového subjektu. Poté, co mu správce daně sdělil, že po zastavení řízení již nelze důkazy doplňovat (odvolací řízení již neběží), požádal žalobce dne 26. 11. 2009 o obnovení řízení.

[26] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem žalovaného i krajského soudu, kteří posoudili jako chybné tvrzení stěžovatele, že nalezené doklady omylem připojené k dokladům jiného daňového subjektu jsou novum v řízení a odůvodňují tak obnovení řízení. Naopak, doložené doklady je nutno posoudit jako skutečnosti, které objektivně existovaly, stěžovatel o nich věděl a mohl a měl je uplatnit již v původním řízení o dani. Skutečnost, že je stěžovatel neměl k dispozici či je nemohl nalézt, není důvodem podřaditelným pod zákonem stanovené podmínky pro povolení obnovy řízení. Již z popisu průběhu řízení o dani za zdaňovací období listopad a prosinec 2003 je tak zřejmé, že vycházel-li stěžovatel při zpracování daňových přiznáních za listopad a prosinec 2003 z „nalezených“ dokladů, pak nelze tvrdit, že se jedná o nové skutečnosti či důkazy, které vyšly najevo až v roce 2009, kdy stěžovatel o obnovení řízení požádal. Jednalo se zcela zjevně o skutečnosti, které byly stěžovateli známy již v roce 2003, byly dokonce v řízení i uplatněny, neboť se staly součástí tvrzení obsaženého v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zmíněná zdaňovací období. Již v tomto ohledu nejsou splněny zákonné podmínky pro zahájení obnoveného řízení.

[27] Aby mohl správce daně povolit obnovení řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, muselo by se jednat o skutečnosti, které stěžovatel buď vůbec neznal, nebo by je bez svého zavinění nemohl v řízení uplatnit. Jak bylo uvedeno shora, nelze přitakat námitce splnění podmínky, že by uváděné skutečnosti (soubor dokladů) stěžovatel vůbec neznal, neboť mu sloužily jako podklad pro zpracování daňových přiznání za listopad a prosinec 2003; tyto skutečnosti tedy znal a také je v řízení (v daňových přiznáních) uplatnil. Nejvyšší správní soud se ztotožnil i se závěrem žalovaného

i krajského soudu, že měl-li stěžovatel zákonem stanovenou povinnost (jako účetní jednotka) uschovat účetní doklady po dobu pěti let následujících po daném účetním období a zajistit jejich ochranu (§ 31, § 33 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), pak neměl-li stěžovatel doklady ve své dispozici a nemohl je proto správci daně předložit, jedná se o porušení jeho povinností zákonem stanovených a tedy o jeho zaviněné jednání. Skutečnost, že stěžovatel nevěděl, kde se doklady po tuto dobu nacházely, nelze podřadit rovněž pod zákonnou podmínku pro obnovení řízení, totiž, že je nemohl v řízení uplatnit bez svého zavinění.

[28] Z důvodů shora uvedených proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalovaný ani soud nepochybili při zodpovězení otázky, zda nastaly u stěžovatele podmínky pro obnovení řízení o dani z přidané hodnoty zdaňovacích období listopad a prosinec 2003.

IV. Závěr

[29] Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěry krajského soudu a kasační stížnosti žalobce zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[30] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech. Žalovanému v tomto řízení žádné náklady nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 11. července 2012

JUDr. Marie Žišková

předsedkyně senátu