

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **PhDr. L. P.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízeních o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Ca 112/2007 - 24, č. j. 8 Ca 113/2007 - 24 a č. j. 8 Ca 114/2007 - 27,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 4/2011, sp. zn. 5 Afs 1/2012 a sp. zn. 5 Afs 2/2012 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 5 Afs 4/2011.

II. Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Ca 112/2007 - 24, č. j. 8 Ca 113/2007 - 24 a č. j. 8 Ca 114/2007 - 27, **se ruší**.

III. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30. 1. 2007, č. j. 996/07-1100-107110, č. j. 997/07-1100-107110 a č. j. 998/07-1100-107110, **se ruší** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 35 400 Kč, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Alexandra Klimeše, advokáta.

Odůvodnění:

Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Prahu - Jižní Město ze dne 27. 1. 2003, č. j. 8913/03/011913/7435, č. j. 8929/03/011913/7435 a č. j. 8980/03/011913/7435, byla žalobci doměřena za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001 ve výši 548 410 Kč, 793 111 Kč a 536 709 Kč. Proti uvedeným dodatečným platebním

výměrům podal žalobce odvolání, které ovšem vzal svým podáním ze dne 22. 4. 2003 zpět. Dnem zpětvzetí odvolání nabyly dodatečné platební výměry právní moci.

Podáním ze dne 24. 4. 2003 požádal žalobce o obnovu řízení ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001. Jako důvod uvedl, že mu daň byla doměřena na základě údajů uvedených v daňových přiznáních, které ovšem neodpovídají skutečnosti, neboť vycházejí z příjmů, kterých nedosáhl. Žalobce pověřil od roku 1999 vedením svého účetnictví externí účetní. Zároveň se s účetní dohodl, že se bude podílet na uskutečňování obchodů v rámci jeho živnosti. Až po provedení daňové kontroly a získání účetních dokladů, které do té doby měla u sebe účetní, žalobce zjistil, že obchody, které měla organizovat účetní, nikdy neproběhly, přestože byly zaneseny v účetnictví žalobce. Své účetnictví následně předal specializované společnosti, která provedla jeho rekonstrukci. Z tohoto důvodu žalobce požádal, aby mu bylo v rámci obnoveného řízení umožněno předložit ke kontrole rekonstruované účetnictví, které dokládá jeho skutečnou činnost. Příjmů uvedených v daňových přiznáních za roky 1999, 2000 a 2001 totiž nikdy nedosáhl a činnosti, které byly zachyceny v jeho účetnictví, nikdy neuskutečnil.

Správce daně žádost o obnovu řízení ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001 rozhodnutími ze dne 28. 5. 2003, č. j. 84714/03/011938/7235, č. j. 87917/03/011938/7235 a č. j. 87918/03/011938/7235, zamítl, neboť shledal, že nebyly naplněny podmínky pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 zákona o správě daní.

Proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí žádosti o obnovu řízení podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 30. 1. 2007, č. j. 996/07-1100-107110, č. j. 997/07-1100-107110 a č. j. 998/07-1100-107110, zamítl.

Tato rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobami. Městský soud tyto žaloby rozsudky ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Ca 112/2007 - 24, č. j. 8 Ca 113/2007 – 24 a č. j. 8 Ca 114/2007 – 27, zamítl. V odůvodnění rozsudků městský soud uvedl, že akceptoval tvrzení žalobce o tom, že nevěděl o klamavém jednání účetní a že nebyl informován o skutečném stavu účetnictví ani o zfalšování účetních dokladů. Ovšem podle § 5 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále jen „zákon o účetnictví“), nese daňový subjekt odpovědnost za věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost svého účetnictví i tehdy, jestliže jeho vedení svěří jiné osobě. Na jeho účetnictví se podle městského soudu v takovém případě pohlíží, jako by je vedl sám. V daném případě je tedy třeba hledět na věc tak, že žalobce sám nesl odpovědnost za řádné vedení účetnictví a případné vady spočívající v evidování fiktivních obchodních případů a vyhotovování nepravdivých účetních dokladů jdou plně k jeho tíži, jako kdyby je evidoval, resp. vyhotovil sám. Jakkoliv je tedy možné, že byl ze strany své účetní oklamán, je tato skutečnost relevantní jen ve vztahu mezi ním a účetní a do vztahu ke správci daně se nijak nepromítá. Za této situace se městský soud ztotožnil s názorem správce daně, že okolnosti uvedené v žádosti o obnovu řízení nejsou z hlediska možné obnovy řízení relevantní, neboť se dovolávají podvodného jednání účetní, která však jednala z pověření žalobce a její úkony jsou proto považovány za úkony samotného žalobce. Žalobce se tedy nemůže dovolávat vad a nesprávností účetnictví, které sám vedl a za které nese odpovědnost. Na základě tohoto závěru soud shledal nedůvodnými veškeré žalobní námitky, které byly

založeny na tvrzení žalobce, že neznal pravý stav svého účetnictví. Soud nepřisvědčil ani námitkám, podle nichž se žalovaný v napadených rozhodnutích nevypořádal se všemi „žalobními námitkami“ (míněny patrně odvolací důvody – pozn. NSS). S touto výtkou městský soud sice souhlasil, ovšem jednalo se podle jeho názoru pouze o vadu řízení, která nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Takový stav nemohl podle městského soudu nastat, protože žalobcem uvedené důvody nemohly být zákonným podkladem pro nařízení obnovy řízení.

Proti uvedeným rozsudkům městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnosti, které opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítá, že městský soud posoudil věc podle § 5 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví, který na danou věc nedopadá. Externí účetní totiž vedla stěžovateli účetnictví, ale vedle toho s ní stěžovatel uzavřel ústní mandátní smlouvu o zastupování při sjednávání a realizaci zakázek. V rámci této činnosti údajně zhotovovala účetní doklady, které neodpovídaly uskutečněným obchodním případům. Obě činnosti uvedené účetní je podle stěžovatele nutno oddělovat. Stěžovatel mohl zjistit podvodné jednání účetní, pokud by mu vedla pouze účetnictví, protože by neodpovídalo jeho podnikání. Účetnictví však odpovídalo dokladům, které účetní získala. Vzhledem k tomu, že se stěžovatel na falšování dokladů nepodílel, neodpovídá za ně ani podle zákona o účetnictví.

Za nesprávný považuje stěžovatel i názor městského soudu, že obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní se nelze domáhat, pokud doklad zfalšoval či podvrhl daňový subjekt. Takové podmínka podle něj v tomto ustanovení uvedena není.

Vzhledem k tomu, že městský soud na základě nesprávného posouzení uvedené právní otázky odmítl veškeré žalobní námitky stěžovatele, aniž se zabýval jejich obsahem, namítal stěžovatel, že napadené rozsudky jsou nepřezkoumatelné. Za nesprávný považuje stěžovatel také závěr městského soudu, podle něhož vada správního řízení spočívající v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami stěžovatele, nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Postup žalovaného, jenž se nevypořádal se všemi důvody odvolání, je v rozporu s § 50 odst. 7 zákona o správě daní.

Žalovaný ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem uvedl, že předmětem sporu v daném případě bylo, zda písmoznalecký posudek o pravosti podpisu stěžovatele na podaných daňových přiznáních byl novým důkazním prostředkem splňujícím podmínku pro povolení obnovy řízení ve věci doměření daně. Podle názoru žalovaného k naplnění podmínek pro obnovu řízení nedošlo. Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že měl s účetní, kterou pověřil vedením svého účetnictví, uzavřenu i ústní mandátní smlouvu o zastupování při sjednávání a realizaci jeho zakázek, uvedl žalovaný, že tato skutečnost nemá vliv na odpovědnost stěžovatele za věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost vedeného účetnictví. Žalovaný má proto za to, že argumentace městského soudu zákonem o účetnictví je pro daný případ relevantní.

Podle § 39 odst. 1 s. ř. s. samostatné žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání. Vzhledem k tomu, že všechny shora uvedené věci jsou pro skutkové i právní stránce obdobné, rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 39 odst. 1 ve

spojení s § 120 s. ř. s. o spojení všech řízení o jednotlivých kasačních stížnostech do jednoho řízení, neboť takový postup je pro projednání těchto věcí procesně efektivnější.

V této souvislosti je třeba uvést, že městský soud po provedení úkonů podle § 108 s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2011, předložil Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnosti proti rozsudkům městského soudu společně jako jedinou věc. Z tohoto důvodu byla u zdejšího soudu zaevidována pod sp. zn. 5 Afs 4/2011 pouze kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Ca 112/2007 – 24. Do soudního spisu byly přitom založeny i spisy městského soudu ve věcech sp. zn. 8 Ca 113/2007 a sp. zn. 8 Ca 114/2007. Po zjištění tohoto stavu byly uvedené dvě věci zaevidovány pod samostatnými spisovými značkami, a to kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Ca 113/2007 – 24, pod sp. zn. 5 Afs 1/2012, a kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Ca 114/2007 - 27, pod sp.zn. 5 Afs 2/2012. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud také na skutečnost, že účastníci řízení byli přípisem ze dne 18. 1. 2011, č. j. 5 Afs 4/2011 – 45, řádně poučeni o složení senátu rozhodujícího v této věci a o svém právu vznést námitku podjatosti. Z tohoto důvodu již Nejvyšší správní soud nepoučoval znovu účastníky o těchto okolnostech v řízeních vedených pod sp. zn. 5 Afs 1/2012 a sp. zn. 5 Afs 2/2012, neboť již byla účastníkům dána možnost vyjádřit se ke složení senátu a s ohledem na následné spojení věcí do jednoho řízení by bylo takové další poučení nadbytečné.

Nejvyšší správní soud dále přezkoumal formální náležitosti kasačních stížností a shledal, že kasační stížnosti byly podány včas, neboť byly podány ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), byly podány osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z nichž napadené rozsudky vzešly (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přezkoumal kasační stížnosti v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadená rozhodnutí městského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnosti jsou důvodné.

Pro posouzení věci je rozhodné, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001 byla stěžovateli doměřena za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní, neboť stěžovatel nesplnil svoji povinnost prokázat svá tvrzení o daňových povinnostech, jež uvedl v daňových přiznáních, a zároveň nebylo možné stanovit daňové povinnosti dokazováním, neboť stěžovatel nepředložil správci daně v úplnosti řádně vedené účetnictví. Předložené účetní doklady a záznamy správce daně neuznal, neboť podle jeho názoru vznikly důvodné pochybnosti o jejich úplnosti, věrohodnosti, průkaznosti a správnosti, a uzavřel, že daňové povinnosti budou stanoveny za užití pomůcek.

Z úředního záznamu ze dne 7. 1. 2003, č. j. 823/03/011938/7235, který je součástí správního spisu, dále vyplývá, že správce daně využil jako pomůcky ke stanovení daňových povinností příjmy uvedené v daňových přiznáních stěžovatele za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001 a výdaje stanovil paušální částkou 25 % z příjmů podle § 7 odst. 9 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen

„zákon o daních z příjmů“). Takto stanovená daň za uvedená zdaňovací období byla stěžovateli následně pravomocně doměřena.

Žádost o obnovu řízení stěžovatel opřel především o skutečnost, že mu daň byla doměřena na základě údajů z daňových přiznání, které neodpovídaly skutečnosti, neboť vycházely z příjmů, kterých nedosáhl. Podle stěžovatele měla jeho účetní zahrnout do účetnictví účetní doklady o obchodních případech, které však ve skutečnosti nebyly realizovány a o nichž nevěděl. Až po provedení daňové kontroly stěžovatel údajně zjistil, že část jeho účetnictví byla zřejmě zfalšována. Své účetnictví následně předal specializované společnosti, která provedla jeho rekonstrukci. V žádosti o obnovu řízení zároveň požádal, aby mu bylo v rámci obnoveného řízení umožněno předložit ke kontrole rekonstruované účetnictví, které dokládá jeho skutečnou činnost. Příjmů uvedených v daňových přiznáních totiž nikdy nedosáhl a činnost, která je zachycena v jeho dosavadním účetnictví, nikdy nevykonal. V průběhu řízení o odvoláních proti rozhodnutím o zamítnutí žádosti o obnovu řízení pak stěžovatel k prokázání těchto tvrzení navrhl zejména provedení výslechu účetní a předložil žalovanému kopii posudku soudní znalkyně z oboru písmoznalectví Mgr. Jindry Železné ze dne 10. 2. 2005, kopii protokolu Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město ze dne 6. 9. 2003, č. j. 125559/03/011934/2487, o výslechu svědka J. K. a kopii protokolu Finančního úřadu v Otrokovicích ze dne 13. 11. 2003 o ústním jednání a výslechu svědka R. M.

Důvody pro povolení obnovy daňového řízení byly v době rozhodování finančních orgánů taxativním způsobem vymezeny v § 54 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o správě daní. Cílem tohoto ustanovení bylo umožnit nové, správné a spravedlivé rozhodnutí ve věci, pokud při původním rozhodování nebyly ze stanovených důvodů dostatečně objasněny veškeré skutkové okolnosti, které mohly mít vliv na výsledné rozhodnutí finančních orgánů. Na tomto místě je nezbytné zdůraznit, že v řízení o povolení obnovy se nezkoumá, zda rozhodnutí vydané v původním řízení je v souladu se zákonem nebo zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. Správce daně se může zabývat toliko otázkou, zda jsou pro povolení obnovy řízení dány zákonem taxativně vymezené důvody a zda jsou splněny i ostatní zákonné podmínky pro povolení obnovy, tedy zejména, zda dosud neuplynuly lhůty pro povolení obnovy.

V daném případě s ohledem na stěžovatelem uvedené skutečnosti a důkazy přicházejí v úvahu důvody podle § 54 odst. 1 písm. a) a b) zákona o správě daní. Podle těchto ustanovení 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.

Za dané situace bylo tedy na finančních orgánech, aby se se stěžovatelem uvedenými skutečnostmi a navrženými důkazy řádně vypořádaly a posoudily, zda

odůvodňují obnovu řízení, která byla ukončena pravomocným doměřením daně. Posuzování splnění podmínek pro obnovu řízení je přitom třeba jednotlivě zkoumat u každé skutečnosti a každého důkazu, jimiž se dokládá žádost o obnovu řízení, a to z toho pohledu, zda tyto skutečnosti a důkazy odůvodňují povolení obnovy řízení či nikoliv (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2003, č. j. 6 A 59/2000 - 57, publikovaný pod č. 154/2004 Sb. NSS).

Jak již bylo uvedeno, správce daně v daném případě dospěl k závěru, že s ohledem na závažné nedostatky v účetnictví stěžovatele nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto přistoupil k vyměření daně na základě pomůcek. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že za těchto okolností tvrzení stěžovatele, že jeho účetnictví neodpovídá skutečnému stavu a že bylo zfalšováno, nemůže než potvrdit závěr správce daně o tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a že daňovou povinnost za jednotlivá zdaňovací období nebylo možno z tohoto důvodu stanovit dokazováním. Stěžovatel již v žádosti o obnovu řízení uváděl skutečnosti, z nichž vyplývá, že doklady a záznamy v jeho účetnictví byly nesprávné, neúplné a nevěrohodné. Z tohoto důvodu také musel nést nepříznivé následky spojené s tím, že nepředložil správci daně v průběhu daňové kontroly řádně vedené účetnictví a neunesl tak své důkazní břemeno k prokázání tvrzení, která byla uvedena v daňových přiznáních za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001. Tyto nepříznivé následky spočívaly především v tom, že správce daně přistoupil za podmínek uvedených v § 31 odst. 5 zákona o správě daní ke stanovení daně za použití pomůcek, neboť stěžovatel nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností své zákonné povinnosti a zároveň daň nebylo možné stanovit dokazováním.

Pro oprávnění správce daně přistoupit podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní k vyměření daně podle pomůcek přitom nebylo rozhodné, zda to, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a že nebylo možné stanovit daň dokazováním, zavinil (ať již ve formě úmyslu nebo nedbalosti) sám daňový subjekt, nebo případně jiná osoba. Podstatná pro tuto otázku je právě jen skutečnost, že byly, bez ohledu na zavinění, dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V tomto směru lze akceptovat argumentaci městského soudu, že podle § 5 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví stěžovatel nesl daňovou odpovědnost za řádné vedení svého účetnictví, i přestože fakticky jeho účetnictví vedla jeho bývalá účetní. Z hlediska oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek skutečně není rozhodné, kdo vedl účetnictví stěžovatele.

Není rozhodné ani to, zda bývalá účetní vykonávala pro stěžovatele vedle vedení účetnictví i jiné činnosti při sjednávání zakázek a zda v rámci této činnosti vystavovala účetní doklady na neexistující obchody. Ani protiprávní jednání třetí osoby spočívající ve zfalšování účetních dokladů, které byly zahrnuty do účetnictví daňového subjektu, totiž nezbavuje daňový subjekt odpovědnosti za řádné vedení účetnictví v tom smyslu, že daňový subjekt nese daňové následky, pokud účetnictví řádně vedeno není. Této odpovědnosti se nelze zbavit tvrzením, že původcem nepravých účetních dokladů, které měly prokazovat pouze předstírané obchody, nebyl daňový subjekt, ale jiná osoba. Byť se tedy Nejvyšší správní soud, jak vyplývá z dalšího výkladu, v podstatných rysech rozešel s argumentací městského soudu, nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, podle níž stěžovatel neodpovídá za daňové následky spojené s nesprávným vedením účetnictví, neboť se na

falšování účetních dokladů nepodílel. Uvedenou stížní námitku proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou.

Tyto závěry ovšem ještě nemohou tvořit dostatečný podklad pro závěr o nedůvodnosti žádosti o obnovu řízení. Stěžovatel totiž v žádosti o obnovu řízení primárně tvrdil, že mu daň byla doměřena na základě údajů o příjmech, které neodpovídaly skutečnosti. Jako pomůcky pro stanovení příjmů totiž správce daně použil výši příjmů uvedenou v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001. Tato daňová přiznání však vycházela z účetních záznamů, které byly podle stěžovatele zmanipulovány jeho bývalou účetní, což podle svého tvrzení zjistil až po provedení daňové kontroly. Skutečné roční příjmy stěžovatele podle jeho tvrzení dosahovaly pouze výše v řádu 100 000 Kč. Navíc v případě daňového přiznání za rok 1999 stěžovatel tvrdil, že jej ani nepodepsal, což dokládal znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví.

V případech, kdy byla daň stanovena za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní, mohly být důvodem pro obnovu řízení i takové okolnosti, které mohly mít podstatný vliv na volbu a spolehlivost pomůcek, podle nichž správce daně stanovil výši daně. Při výběru pomůcek pro stanovení daně měl sice správce daně relativní volnost a záleželo na jeho úvaze, jaké pomůcky pro tyto účely zvolí. Správní uvážení ovšem nebylo absolutní, neboť postup správce daně nemohl být svévolný nebo diskriminující. Z § 31 odst. 7 zákona o správě daní vyplývalo, že daň musela být i na základě pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak muselo vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemohl být považován postup, který zcela zřejmě nemohl vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahoval závažné početní chyby nebo vycházel kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporoval elementárním zásadám logického myšlení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb.NSS).

Správce daně a žalovaný se tedy měli zabývat též otázkou, zda nové skutečnosti a důkazy, na něž stěžovatel poukazoval v žádosti o obnovu řízení, nesplňovaly některou z podmínek pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 zákona o správě daní z toho důvodu, že by mohly mít podstatný vliv na posouzení výběru a způsobu použití pomůcek pro stanovení daně. 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. Stěží lze totiž akceptovat, že by za situace, kdy správce daně dospěl k názoru, že daň nelze stanovit na základě účetních záznamů a dokladů předložených stěžovatelem, bylo možné použít při stanovení daně jako pomůcku údaje o výši příjmů uvedené v daňových přiznáních, která vycházejí z těchto účetních záznamů a dokladů, přestože by vyšlo následně najevo, že tyto záznamy a doklady byly ve značném rozsahu nesprávné a zfalšované.

Těmito otázkami se však správce daně nezabýval a jeho argumentace spočívající pouze v tvrzení, že se stěžovatel nezbavil odpovědnosti za vedení účetnictví tím, že pověřil

jeho vedením jinou osobu, je v daném ohledu přinejmenším nepřiléhavá a neúplná. Odpovědnost daňového subjektu za řádné vedení účetnictví totiž obecně netvoří překážku pro případnou obnovu řízení, pokud dodatečně vyjdou najevo skutečnosti, které by mohly podstatným způsobem ovlivnit již pravomocné rozhodnutí o doměření daně, a jsou přitom splněny ostatní zákonné podmínky pro obnovení řízení. Nedostatky v účetnictví daňového subjektu, pokud se tvrzené skutečnosti nepodařilo daňovému subjektu prokázat jinými důkazy, jdou sice k tíži daňového subjektu, neboť mohou mít důsledek v podobě buď dodatečného vyměření daně dokazováním, nebo, není-li vzhledem k charakteru a rozsahu těchto nedostatků možné stanovit daň dokazováním, ke stanovení daně podle pomůcek. Tato skutečnost však ještě neznamená, že by nové skutečnosti nebo důkazy, které by vyšly bez zavinění daňového subjektu najevo až po pravomocném doměření daně, nemohly vést při splnění ostatních zákonných podmínek k novému posouzení věci. Takový závěr by byl v rozporu s dikcí § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní.

Obdobně nelze souhlasit se závěrem městského soudu, že by z odpovědnosti stěžovatele za řádné vedení jeho účetnictví podle § 5 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví bylo možné dovozovat, že je na stěžovatele třeba hledět tak, že je sám původcem zfalšování nebo podvržení účetních dokladů a že by navíc z tohoto důvodu bylo vyloučeno použití § 54 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní. Takové závěry překračují rozsah § 5 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví a jeho význam pro daňové řízení.

Správce daně se nevypořádal ani s tvrzením stěžovatele, jenž v žádosti o obnovu řízení uvedl, že své účetnictví předal specializované společnosti, která provedla jeho rekonstrukci, a požádal, aby mu bylo umožněno předložit rekonstruované účetnictví ke kontrole v rámci nového řízení. V této souvislosti bylo namístě posoudit, zda se nejedná o nový důkaz ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu uplatněn již dříve v řízení a jenž by mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Byla-li totiž daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, mohly by se nově vyskytnuvší důkazy stát důvodem pro povolení obnovy řízení, neboť před tím, než se správce daně rozhodne pro náhradní způsob stanovení daně (za užití pomůcek), musí mít postaveno najisto, že za dané důkazní situace skutečně není možné stanovit daň dokazováním. Proto je nutno zkoumat při rozhodování o žádosti o obnovu řízení i to, zda by nové důkazy či skutečnosti mohly zvrátit posouzení podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, č. j. 1 Afs 36/2006 - 87, publikovaný pod č. 1078/2007 Sb. NSS). Správce daně však takto nepostupoval a vůbec se nevypořádal s otázkou, zda by rekonstruované účetnictví představovalo nový důkaz odůvodňující obnovu řízení či nikoliv.

Přestože stěžovatel již v odvolání proti rozhodnutím správce daně namítal, že se správce daně nevypořádal s důvody, které stěžovatel uvedl v žádosti o obnovu řízení, nezabýval se ani žalovaný posouzením důvodů obnovy z uvedených hledisek. Žalovaný posuzoval toliko dílčí otázku, zda lze za důvod pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní považovat písmoznalecký posudek, který jako nový důkaz nepravosti jeho podpisu na daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1999 předložil stěžovatel, a dále otázku, zda lze za důvod obnovy řízení podle § 54 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní považovat daňová přiznání. Za nesprávný přitom považuje Nejvyšší správní soud názor žalovaného, že dodatečné platební výměry v daném případě nejsou rozhodnutí učiněná na základě řádných daňových přiznání stěžovatele. Jak již bylo totiž uvedeno,

správce daně při stanovení výše daně použil jako pomůcku pro určení výše příjmů stěžovatele údaje uvedené v daňových přiznáních za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001.

Za situace, kdy se správce daně nedostatečně vypořádal s důvody, jež stěžovatel uvedl v žádosti o obnovu řízení, a tato skutečnost byla v odvolání namítána, se měl žalovaný s tvrzenými důvody obnovy sám vypořádat v rámci odvolacího řízení. Neučinil-li tak, jsou jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v žalobě důvodně namítal, měl městský soud tato rozhodnutí pro uvedenou vadu zrušit. Tato stížní námitka je tedy důvodná. Za dané situace by již bylo nadbytečné, aby se Nejvyšším správní soud zabýval zbývající námitkou stěžovatele týkající se tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek městského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s ve znění účinném od 1. 1. 2012]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by městský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. tak, že rozhodnutí žalovaného sám zrušil pro vady řízení a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti a zároveň rovněž o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení o žalobách a o kasačních stížnostech, které důvodně vynaložil. V řízení o kasačních stížnostech vznikly stěžovateli náklady v podobě zaplacení soudních poplatků za podání kasačních stížností ve výši 3 x 3000 Kč. Stěžovatel dále vyčíslil náklady právního zastoupení v každé z věcí spojených v řízení o kasačních stížnostech částkou 7200 Kč [3 x 2100 Kč jako odměnu advokáta za 3 úkony – převzetí a příprava zastoupení, sepsání právního rozboru věci a podání kasační stížnosti, a 3 x 300 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů, vše podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a uvedl, že advokát stěžovatele není plátcem DPH. Pokud jde o úkon spočívající v sepsání právního rozboru věci podle § 11 odst. 1 písm. h) advokátního tarifu, stěžovatel nedoložil, že jeho advokát skutečně tyto úkony provedl a vypracoval pro stěžovatele ve všech věcech spojených v řízení o kasačních stížnostech písemný právní rozbor. Výdaje za tyto tvrzené úkony proto nelze považovat za prokázané a důvodně vynaložené náklady řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu při spojení dvou nebo více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno zákonem, se zvyšuje mimosmluvní odměna náležející ve věci s nejvyšší tarifní hodnotou o polovinu mimosmluvní odměny, jež by jinak náležela v

ostatních spojených věcech. Vzhledem k tomu, že všechny věci mají v tomto případě stejnou tarifní hodnotu podle § 9 odst. 3 advokátního tarifu, stanovil Nejvyšší správní soud výši odměny advokáta v jedné věci v plné výši a v ostatních věcech v poloviční výši takto: 2 x 2100 Kč a 4 x 1050 Kč za dva úkony právní služby v každé ze spojených věcí - převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Náhradu hotových výdajů advokáta v řízení o kasačních stížnostech stanovil Nejvyšší správní soud takto: 6 x 300 Kč za dva úkony právní služby v každé ze spojených věcí (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy činí důvodně stěžovatelem vynaložené náklady řízení o kasačních stížnostech 19 200 Kč.

Pokud jde o řízení o žalobách před městským soudem, vznikly stěžovateli náklady v podobě zaplacení soudních poplatků za podání žalob ve výši 3 x 2000 Kč. Stěžovatel byl v řízení před městským soudem ve všech třech věcech zastoupen daňovým poradcem. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle advokátního tarifu (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Stěžovatel vyčíslil v každé z posuzovaných věcí náklady na zastupování částkou 5600 Kč (5000 Kč jako tarifní odměnu za dva úkony právní služby a 2 x 300 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů) a zároveň sdělil, že zástupce stěžovatele pro řízení o žalobách není plátcem DPH. Vzhledem k tomu, že částka vyčíslená stěžovatelem jako odměna za zastupování překračuje výši odměny stanovenou v advokátním tarifu, stanovil Nejvyšší správní soud výši odměny zástupce v jedné věci takto: 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby - převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Ačkoli řízení o jednotlivých žalobách před městským soudem probíhala odděleně, Nejvyšší správní soud přihlédl k tomu, že se jednalo, až na drobné odlišnosti, o věci skutkově i právně v podstatě totožné a tomu odpovídala i podání stěžovatele, a tudíž Nejvyšší správní soud za použití § 12 odst. 2 advokátního tarifu snížil mimosmluvní odměnu ve zbývajících dvou věcech o polovinu, tj. tak, jako by se o žalobách vedlo společné řízení. Celkem tedy odměna zástupce ve zbývajících dvou věcech činí 4 x 1050 Kč. Náhradu hotových výdajů zástupce v řízení před městským soudem stanovil Nejvyšší správní soud takto: 6 x 300 Kč za dva úkony právní služby v každé ze spojených věcí (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy činí důvodně stěžovatelem vynaložené náklady v řízení o žalobách 16 200 Kč.

Celkem tedy Nejvyšší správní soud přiznal stěžovateli na náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech a řízení o žalobách částku ve výši 35 400 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. ledna 2012

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu