

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Ludmily Valentové, v právní věci žalobce: **PRODUKT SYSTEMS s.r.o.,** se sídlem Pražská 250, Sušice II, zastoupen JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 10. 2011, č. j. 9 Ca 74/2009 – 48,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 20. 01. 2009 č. j. 39/80076/2008-391 bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 06. 2008 č. j. 4873/08-1200-400933, kterým nebyla povolena obnova řízení ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1997 vydanému dne 23. 4. 2007 pod č. j. 23312/07/135970/1642. Dalším rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 20. 1. 2009 č. j. 39/78546/2008-391, bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 6. 2008, č. j. 5492/08-1200-400933, kterým nebyla povolena obnova řízení ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1998 vydanému dne 23. 4. 2007, č. j. 23317/07/135970/1642. Napadeným rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 20. 1. 2009 č. j. 39/79217/2008-391, bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne

20. 6. 2008, č. j. 5493/08-1200-400933, kterým nebyla povolena obnova řízení ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1999, vydanému dne 23. 4. 2007, č. j. 23323/07/135970/1642.

Tato rozhodnutí napadl stěžovatel správní žalobou u Městského soudu v Praze (dále „městský soud“). Městský soud žalobu zamítl a zdůraznil, že již v daňovém řízení byla namítána existence těch skutečností, jimiž posléze stěžovatel zdůvodnil návrh na obnovu řízení ve věci určení jeho daňové povinnosti v letech 1997, 1998 a 1999. Správnost těchto rozhodnutí o vyměření daní z příjmů, stejně jako procesního postupu správce daně, a to i se zohledněním namítané existence uvedených důkazů, byla prověřena v obou stupních správního řízení; posouzena byla také krajským soudem a následně Nejvyšším správním soudem. Důvody významné z hledisek, které zákon vyžaduje pro úspěšný návrh na obnovu daňového řízení, městský soud neshledal. Zejména považoval za významnou tu skutečnost, že v řízení nevyšly najevo žádné nové skutečnosti a důkazy, které by nebyly uplatněny v původním řízení.

I. Kasační námitky stěžovatele a vyjádření žalovaného

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Nezákonnost rozsudku spatřuje v nesprávném posouzení existence nových skutečností nebo důkazů (§ 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění v rozhodné době (dále „zákon o správě daní“), dále v nesprávném posouzení možnosti uplatnění nových skutečností nebo důkazů před skončením daňového řízení a v nesprávném posouzení schopnosti nových skutečností a důkazů ovlivnit výrok rozhodnutí v daňovém řízení. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odůvodnil stěžovatel tvrzením, že učinil vše, aby prokázal řádné plnění svých daňových povinností, přesto bylo daňové řízení v jeho neprospěch ukončeno bez ohledu na avizované důkazy, a to bez stanovení lhůty pro jejich předložení. Uvedeným postupem došlo k takovému porušení zásad daňového řízení v ustanovení § 2 odst. 2, 3 zákona o správě daní, pro které měl městský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel odůvodnil kasační stížnost takřka identicky, jako předcházející opravné prostředky v různých druzích řízení, jak o vyměření daně samotné, tak o povolení obnovy daňového řízení. Zpochybňoval také zákonnost získaných podkladů pro dodatečné vyměření daně a dovolával se toho, že plnění od jeho obchodního partnera ve Spolkové republice Německo směřovalo vůči jiným firmám; v jeho účetnictví se příjem tohoto plnění neobjevil.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve odvolal na odůvodnění napadeného rozsudku městského soudu. Dále uvedl zásadní argumentaci, kterou jednak popírá splnění základní podmínky obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, neboť žádné z uváděných listin nespadají do kategorie nově najevo vyšlých skutečností nebo důkazů. Všechny byly v různém stupni známé a k dispozici již v průběhu řízení o dodatečném vyměření daně, tedy nebyla splněna ani podmínka, že tyto listiny nemohly být předloženy již v některé z fází daňového řízení. Žalovaný upozornil také na to, že důkazní síla listin byla zásadně ovlivněna tím, že se týkala činnosti subjektů, které

v ČR neexistují. Takové listiny nebylo možné jako důkazy ve prospěch stěžovatele využít. Jako bezcenné nebyly využity vůbec, rozhodnutí o vyměření daně se o ně neopírají, a proto nemohou mít vliv na výrok zmíněných rozhodnutí také z tohoto důvodu. Žalovaný poukázal rovněž na to, že postup správních orgánů a respektování práv stěžovatele v průběhu daňového řízení byly přezkoumány v řízení před Krajským soudem v Plzni a Nejvyšším správním soudem, které postup finančních orgánů v řízení a dokazování shledaly v souladu se zákonem.

II. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel brojí proti rozsudku městského soudu argumentací, která byla zčásti uplatněna a vypořádána v řízení o dodatečném vyměření daně, jehož obnovy se stěžovatel domáhá. Městský soud potvrdil rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti třem rozhodnutím správce daně o nepovolení obnovy řízení, ve kterých byla stěžovateli doměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období let 1997, 1998 a 1999; tato rozhodnutí o vyměření daně jsou v právní moci. Klíčovou otázku řízení představuje tedy posouzení existence podmínek pro povolení obnovy daňového řízení dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní.

Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neodůvodňuje stěžovatel zcela jednoznačně. V každém případě vytýká zásadní vady původnímu řízení o určení daně, zatímco „*nepovolení žádané obnovy řízení již pak bylo zcela očekávatelné, protože správce daně si jen sám sobě pokryl svůj nezákonný postup.*“

Nejvyšší správní soud předesílá, že obnově řízení obecně nelze přičítat hodnotu ani předběžného závěru o správnosti řízení o výši daně, jehož obnovy se navrhovatel domáhá. Ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní (*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*) předpokládá splnění kumulativně tří podmínek.

Prvou z nich je existence nových skutečností nebo důkazů. V tomto směru je judikatura správních soudů dlouhodobě stabilní, viz například rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 06. 2007, č. j. 9 Ca 285/2005 - 34: „*Novou skutečností, představující důvod pro povolení obnovy řízení ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, může být pouze skutečnost existující již v době původního rozhodování správce daně o daňové povinnosti žalobce, která v souhrnu s dalšími skutečnostmi vytváří skutkový stav, jenž zde byl v době vydání rozhodnutí, k němuž se mimořádný opravný prostředek upíná (viz § 56a odst. 1 daňového řádu), a která nově, to jest až po právní moci tohoto rozhodnutí, vyšla najevo,*

když předtím nebyla známa ani žalobci, ani správci daně, a nemohla být proto správcem daně při rozhodování vzata v úvahu.“ Jedná se o judikaturu souladnou také s autentickým pojetím podmínek obnovy správního řízení obecně, ze které úprava tohoto institutu v daňovém řízení vychází, viz důvodová zpráva k zákonu č. 337/1992 Sb, § 54 uvádějící, že obnova řízení představuje „*mimořádný opravný prostředek, který má umožnit nápravu skutkových zjištění, z nichž se při vydání napadeného rozhodnutí vycházelo. Navržená zásada vychází z obdobné úpravy obsažené v zákoně o správním řízení.*“

Při hodnocení podmínky novosti navržených důkazů v nyní posuzované věci nelze přehlédnout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2011, č. j. 7 Afs 52/2010 - 262, ze kterého je patrné, které skutečnosti byly stěžovateli známé již v době řízení o dodatečném vyměření daně. To je skutečnost významná pro exaktní závěr, v jakém rozsahu lze nyní namítané skutečnosti a důkazy považovat za nové ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní. Již v řízení o dodatečném vyměření daně stěžovatel namítal sporný základ získání a užití podkladových materiálů ze Spolkové republiky Německo, z jejichž podnětu tehdy řízení proběhlo. Tato námitka byla v samé podstatě vyvrácena zjištěním, že se jednalo o předání listin v souladu s čl. 26 Smlouvy mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, publikované pro Českou republiku pod č. 18/1984 Sb. Zda měla zjištění na území České republiky sloužit pro nějaké řízení na území Spolkové republiky Německo, není v nyní posuzované věci vůbec relevantní. Existence těchto podkladů se podílela jen na zpochybnění účetnictví stěžovatele, neboť obsahovala údaje o plnění v jeho prospěch, která nebyla v účetnictví stěžovatele podchycena. Teprve na základě dalšího dokazování dospěl správce daně k závěru, že původní přiznání stěžovatele k dani z příjmů právnických osob nevycházelo z úplných podkladů o skutečné výši základu daně a daně samotné.

Další novou skutečnost mají dle stěžovatele představovat listiny obsahující údaje o subjektech, kterým mělo být (také) směrováno plnění ze strany německého partnera stěžovatele společnosti KVH Hartung, GmbH. V zásadě byla i tato okolnost uplatněna v původním řízení, důležité je ovšem zejména to, že uvedené listiny jako důkaz neobstojí, neboť uváděné subjekty, příjemci plnění z Německa, vůbec neexistují a listiny tak neposkytují vlastně žádnou použitelnou a důkazně hodnotitelnou skutečnost. O takových listinách lze mít důvodné pochybnosti, a protože stěžovatel, nositel důkazní povinnosti, žádné další důkazy na podporu listinami tvrzené skutečnosti nepředložil, nelze takové listiny považovat za způsobilé „*mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí*“. Byť správce daně tyto listiny jako důkazy tudíž použít nemohl, vycházel z jiných důkazů. Takový závěr je obecně významný (bez ohledu na nepoužitelnost uvedených konkrétních listin) pro hodnocení existence další podmínky pro povolení obnovy řízení před správními orgány, kterou je potenciál novot mít „*podstatný vliv na výrok rozhodnutí*“. Nikoli totiž každá skutečnost nebo důkaz existující v době původního řízení automaticky znamená povolení obnovy řízení. Vedle uvedeného formálního kriteria musí být vždy splněno ještě kriterium materiální, a to že tyto skutečnosti nebo důkazy mohou (ne „musí“) odůvodňovat jiné řešení otázky, které byla předmětem původního řízení. Tato podmínka však splněna nebyla, respektive splněna uvedenými listinami být ani nemohla. Jiné důkazy ovšem stěžovatel nepředložil a důkazní zjištění, ke kterému dospěl správce daně na základě jiných důkazů tak nemohlo být zpochybněno.

Z uvedeného se podává, že kasační námitka stran nových důkazů a skutečností neobstojí, neboť tvrzené skutkové novoty byly již uplatněny a vypořádány nebo představují nezpůsobilá tvrzení či důkazy a jako novoty nejsou v nynějším řízení použitelné.

Stěžovatel namítá rovněž nesprávný postup správce daně při určení daně dokazováním s použitím problematických podkladů. To vše se ovšem týká původního řízení o dodatečném vyměření daně, kde všechny relevantní skutečnosti byly tedy zohledněny a vypořádány. Tyto námitky by se jistě mohly týkat podmínek dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, avšak pouze za předpokladu jejich oprávněnosti z hledisek významných podle tohoto ustanovení. To co nyní stěžovatel uvádí, však není ani nová skutečnost ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní ani skutečnost, kterou by dříve nemohl uplatnit. Pro úplnost tento soud dodává, že stěžovatel v „Doplnění č. 2“ odvolání proti výměrům na daň z příjmů právnických osob, které bylo správci daně doručeno 6. 12. 2007, namítal existenci nějakých plateb v letech, 1997, 1998 a 1999 firmou KVH Hartung GmBH ve prospěch příjemců v České republice (odlišných od stěžovatele), avšak uvedení příjemci nebyli identifikováni a jiné důkazy stěžovatel nenavrhl a rovněž ani netvrdí, že by existovaly.

Další podmínkou úspěšnosti návrhu na povolení obnovy řízení je to, že účastník řízení, o jehož obnovu usiluje, nemohl uplatnit nové skutečnosti bez svého zavinění; v tomto případě proto, že mu správce daně neumožnil předložit listinné důkazy, které se pokusil získat ze zahraničí. Ani toto tvrzení nemůže obstát. Ze správního spisu vyplývá docela zřetelně, že stěžovatel na podporu vlastního tvrzení (o správnosti účetnictví) již 22. 9. 2006 sdělil, že si vyžádal a obdržel listiny ze Spolkové republiky Německo. Protože listiny nepředložil, byl právem správcem daně vyzván, aby tak učinil, a to ve lhůtě 15 dnů (výzva ze dne 30. 10. 2006). Ani na tuto výzvu ovšem stěžovatel nereagoval předložením listin, nýbrž sdělením o nesouhlasu německého obchodního partnera s použitím listin v České republice. Zároveň sdělil, že se pokusí listiny získat v průběhu odvolacího řízení ve lhůtě, kterou si sám určil. Nakonec předložil shora uvedené důkazně bezcenné listiny až po vydání odvolacího rozhodnutí (6. 12. 2006). Z uvedeného přehledu je zřejmé, že stěžovatel měl možnost předložit veškeré důkazy na podporu vlastních tvrzení, neučinil tak ve lhůtě určené správcem daně a dokonce ani ve lhůtě, kterou navrhl sám.

Stěžovatel neuvádí jiné skutečnosti významné pro odlišné posouzení možnosti splnit povinnost daňového subjektu dokazovat jím tvrzené skutečnosti v daňovém řízení. Daňové řízení je založeno na zásadě, podle které každý daňový subjekt má povinnost přiznat daň ve správné výši a také povinnost veškerá svá tvrzení prokázat. Je tedy v tom směru nositelem důkazního břemene. Toto své břemeno daňový subjekt plní v rámci dokazování, které provádí správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. K rozložení důkazní povinnosti se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil, např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, nebo č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, ze dne 30. 8. 2005, vše příst. na www.nssoud.cz. K naplnění povinnosti prokazovat tvrzené skutečnosti měl stěžovatel vytvořen správcem daně odpovídající prostor, který nevyužil.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní správce daně zejména prokazuje takové skutečnosti, jimiž vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, vedeného daňovým subjektem. Je tedy povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné, že splnění povinnosti daňového subjektu předložit k prokázání vlastních tvrzení účetnictví neznamená, že by správce daně nemohl ve vztahu k takovým tvrzením prokazovat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost nebo nesprávnost takového účetnictví daňového subjektu. Správce daně přitom nemusí prokázat, že údaje 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 účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Pokud správce daně existenci takových skutečností prokáže, unese své důkazní břemeno a je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností nebo svá tvrzení korigoval. Takový postup správce daně je rovněž v souladu i se stabilní judikaturou Ústavního soudu, viz např. nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, v němž Ústavní soud vyslovil, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní, požaduje-li prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

V daném případě měl správce daně na základě listinných podkladů získaných od německých finančních orgánů a svědeckých výpovědí oprávněné pochybnosti o úplnosti a správnosti stěžovatelova účetnictví. Proto stěžovatele vyzval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Důkazní břemeno stíhalo stěžovatele, bylo tedy na něm, aby navrhl důkazy, kterými by uvedené pochybnosti správce daně vyvrátil; jak již bylo uvedeno, toto důkazní břemeno neunesl, přestože k tomu měl správcem daně vytvořený dostatečný prostor.

Jakkoli kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. není formulován jednoznačně, pokud směřoval k vadám původního řízení o určení dodatečné daně nelze se jím zabývat, neboť stejná tvrzení byla již vypořádána v řízení o vyměření daně, které je pravomocně skončeno. Pokud by tato námitka poukazovala na vady řízení, které předcházelo rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení, neobstojí ze stejných důvodů viz výše.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá posouzení této věci konstatováním, že ani jedna z námitek dle kasační stížnosti stěžovatele není oprávněná. Vzhledem k tomu kasační stížnost zamítl dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný a právo na náhradu nákladů řízení mu proto nepřísluší ze zákona. Žalovanému není právo přiznáno, neboť mu žádné náklady, nad rozsah vyplývající z jeho úřední činnosti, nevznikly.

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

V Brně dne 27. června 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu