

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **RNDr. P. H.**, zastoupeného JUDr. Petrem Procházkou, advokátem se sídlem Nám. Svobody 12, Brno, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2011, čj. 35746/11-3121-010728, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 5. 2014, čj. 22 Af 38/2012 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Generální finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“) zamítlo rozhodnutím ze dne 22. 12. 2011, čj. 35746/11-3121-010728 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání RNDr. P. H. (dále jen „žalobce“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9. 8. 2011, čj. 5390/11-1102-806032, jímž byl zamítnut návrh žalobce na obnovu řízení dle § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve věci daně z příjmu fyzických osob za rok 2006.

[2] Finanční úřad ve Frýdku-Místku na základě daňové kontroly vydal dne 5. 8. 2010 dodatečný platový výměr čj. 111022/10/362914806251, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 5 250 483 Kč. Zároveň bylo žalobci sděleno penále ve

výši 1 050 096 Kč. Odvolání žalobce bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 21. 4. 2011, čj. 8705/10-1102-806032, zamítnuto.

[3] Na základě zjištění učiněných v rámci daňové kontroly Finanční úřad ve Frýdku-Místku uložil žalobci rozhodnutím ze dne 1. 2. 2011, čj. 6056/11-362931803522, pokutu za porušení pravidel účtování. K odvolání žalobce bylo rozhodnutí o pokutě zrušeno rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 12. 5. 2011, čj. 2300/11-1202-807675, a řízení o pokutě bylo zastaveno. Důvodem rozhodnutí odvolacího orgánu bylo, že finanční úřad nezjistil úplně a dostatečně den, ke kterému došlo k porušení pravidel účtování. Odvolací orgán dospěl k závěru, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření sankce za správní delikt.

[4] Žalobce podal dne 7. 7. 2011 návrh na obnovu řízení, kterým byla vyměřena daň z příjmů. Odůvodnil jej tím, že řízení o deliktu je kauzálně propojeno s řízením o doměření daně a rozhodnutí o zastavení řízení o pokutě je novou skutečností podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 9. 8. 2011, čj. 5390/11-1102-806032, zamítlo návrh žalobce na povolení obnovy řízení, neboť žalobce neprokázal splnění žádné z podmínek pro obnovu řízení stanovených v § 117 odst. 1 daňového řádu. Důvodem zastavení řízení o deliktu bylo, že nebyl zjištěn úplně a dostatečně den, kdy došlo k porušení zákona o účetnictví, nikoli neexistence důvodů pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti. Žalovaný zamítl odvolání žalobce proti zamítnutí návrhu na obnovu řízení.

II.

[5] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud žalobu zamítl.

[6] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou. V odůvodnění rozsudku soud citoval znění § 117 odst. 1 daňového řádu, které obsahuje taxativní výčet důvodů obnovy řízení. Rozhodnutí v řízení o deliktu za porušení pravidel účtování bylo vydáno až po pravomocném skončení vyměřovacího řízení, již proto nemůže být samo o sobě novou skutečností nebo důkazem podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, neboť skutečnosti nastalé až po skončení řízení o věci samé nemohou být důvodem jeho obnovy. Krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobce týkajícím se dokazování, neseznámení se zjištěnými skutečnostmi a absence důkazů, neboť bylo zřejmé, že žalobce netvrdí okolnosti odůvodňující zahájení obnovy řízení, nýbrž poukazuje na vady vyměřovacího řízení. Ty však nemají místo v řízení o obnově.

III.

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[8] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě, kterým bylo zastaveno řízení o pokutě, není důvodem obnovy vyměřovacího řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[9] Namítl, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku *„chybně až zmatečně“* vylíčil průběh dosavadního řízení před správním orgánem ve věci uložení pokuty. Podle krajského soudu bylo rozhodnutí o uložení pokuty zrušeno a řízení o pokutě zastaveno

proto, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření sankce za správní delikt. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasí a krajskému soudu *„vytýká tuto zmatečnost“*.

[10] Stěžovatel tvrdil, že rozhodnutí o uložení pokuty a řízení, které předcházelo jeho vydání, trpí vadami. Rozhodnutí o uložení pokuty bylo zrušeno pouze proto, že prvoinstanční orgán rozhodoval na základě neúplně a nedostatečně zjištěného stavu věci. Výrok o zastavení řízení o pokutě vychází z toho, že odpovědnost účetní jednotky zanikla a sankci již nelze pravomocně uložit. Správný výklad předmětného rozhodnutí a jeho odůvodnění má dle stěžovatele *„určující význam pro navazující řízení.“*

IV.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podrobně popsal průběh předcházejících řízení a ztotožnil se se závěry krajského soudu.

[12] Zopakoval, že důvodem zrušení rozhodnutí o uložení pokuty bylo to, že finanční úřad nezjistil úplně a dostatečně den, kdy došlo k porušení pravidel účtování, a uplynula tak prekluzivní lhůta k uložení sankce. Žalovaný setrval na přesvědčení, že uvedená skutečnost nemůže být důvodem obnovy řízení.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatel namítl, že soud *„zcela chybně až zmatečně“* popsal dosavadní průběh řízení. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné připomenout, že zmatečnost jako samostatný důvod kasační stížnosti je upravena v § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. K výkladu tohoto pojmu existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Uvést lze např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 As 29/2008 – 50 dostupný na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: *„Pod tento pojem totiž v řízení podle soudního řádu správního spadají jen vady taxativně vypočtené v zákoně – tedy případy, kdy chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka v důsledku trestného činu soudce. (Srov. naproti tomu občanský soudní řád, který pod zmatečnost zahrnuje i jiné porušení procesních práv účastníka – konkrétně práva jednat před soudem podle § 229 odst. 3 o. s. ř. Definice zmatečnosti v soudním řádu správním je však komplexní, a ostatně soudní řád správní nepřipouští ani přiměřené použití ustanovení čtvrté části občanského soudního řádu, v níž je upravena žaloba pro zmatečnost, resp. vymezen pojem zmatečnost.)“* Namítl-li stěžovatel v kasační stížnosti *„zmatečnost“* odůvodnění rozsudku krajského soudu při rekapitulaci řízení před správními orgány, nejedná se o zmatečnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V kontextu uplatněné kasační námitky se spíše jeví, že stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[16] K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nesrozumitelnost se Nejvyšší správní soud v minulosti mnohokrát vyjádřil. Například v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs

47/2003 – 130, uvedl, že „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ Není pochyb, že rozsudek krajského soudu, v nyní posuzované věci, je srozumitelný a je z něj bezpečně zřejmé, jak krajský soud rozhodl.

[17] Bezpečně zřejmé je rovněž to, proč tak krajský soud rozhodl. Je k dispozici bohatá soudní judikatura i k otázce nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nedostatek důvodů. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 – 64, a ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 – 245, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené, či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Ani o tento případ se v souzené věci nejednalo.

[18] Finanční úřad ve Frýdku -Místku uložil stěžovateli na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole pokutu za porušení pravidel účtování, neboť měl změnit po uzavření účetních knih a po schválení účetní závěrky za účetní období roku 2006 zůstatky účtů pohledávek a závazků v hlavní účetní knize. Stěžovatel toto rozhodnutí napadl odvoláním, o němž rozhodlo Finančního ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 12. 5. 2011, čj. 2300/11-1202-807675, a zrušilo rozhodnutí o uložení pokuty. Nezpochybnilo, že došlo k porušení pravidel účtování, avšak konstatovalo, že nebyl spolehlivě, přesně a bez pochybností určen den, kdy k němu došlo.

[19] Řízení před správními orgány ve věci uložení pokuty je v odůvodnění rozsudku krajského soud popsáno jasně a nezavdává žádných pochyb, že krajský soud bezpečně věděl, z jakých důvodů bylo zastaveno řízení o pokutě za nesprávné účtování. Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil námitce stěžovatele, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je „*chybné*“ a „*zmatečné*“. Rozsudek krajského soudu netrpí žádnými vadami, které by jej činily nepřezkoumatelným.

[20] Rozhodné však bylo, zda vůbec mohlo rozhodnutí o sankci za porušení pravidel účtování představovat důvod pro obnovu řízení ve věci samé – řízení o vlastní daňové povinnosti (o dani z příjmu za zdaňovací období roku 2006). Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu, že tomu tak nebylo.

[21] Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ve věci správního deliktu nemohlo být samo o sobě novou skutečností nebo důkazem podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí nebo správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Rozhodnutí o deliktu bylo vydáno až po pravomocném skončení vyměřovacího řízení a je tedy skutečností nastalou až po skončení řízení o daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 9. 2004, čj. 7 A 88/2001 - 55, publikovaném pod č. 446/2005 Sb. NSS, ve vztahu k podmínce novosti uplatněných skutečností či důkazů: *„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, tj. 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.“*

[22] Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru krajského soudu, že ani nedostatečné zjištění skutkového stavu v řízení o uložení pokuty by nemohlo být v daném případě důvodem obnovy řízení o daňové povinnosti podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Stěžovatel tedy shledává důvod obnovy řízení nikoli v existenci skutkových okolností týkajících se věci samé, které objektivně existovaly v době vyměřovacího řízení, ale konstruuje je z postupu správce daně v jiném řízení, nadto ve stavu, který nepochybně nastal až poté, kdy bylo vyměřovací řízení pravomocně ukončeno. Pokud měl výhrady ke skutkovým zjištěním či právnímu posouzení doměření daně, měl je uplatnit v odvolání proti tomuto doměření, popř. v řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu v uvedeném řízení. Rozhodně však nemohou být důvodem obnovy řízení, tím spíše, pokud je stěžovatel nepodřazuje s potřebnou argumentací pod některý z důvodů takového postupu.

[23] Obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem, který zasahuje do právní jistoty, neboť při ní dochází k přezkumu rozhodnutí, které již nabylo právní moci. Je proto vyhrazena jen pro úzký okruh případů taxativně vypočtených v § 117 odst. 1 daňového řádu. Při rozhodování o obnově řízení správce daně posuzuje pouze otázku, zda existuje některý z těchto důvodů. Jinými okolnostmi se zabývat nemůže. V rozsudku ze dne 28. 5. 2008, čj. 1 Afs 59/2008 – 60 k tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že se nelze *„zabývat tím, zda v původním rozhodnutí byla správně vyložena hmotněprávní norma, zda tomuto rozhodnutí předcházelo řádně vedené řízení, nebo jaký dopad mělo toto rozhodnutí na práva a povinnosti účastníků.“* Žalobu proti rozhodnutí o obnově řízení a žalobu proti rozhodnutí ve vyměřovacím řízení nelze zaměňovat, neboť, jak Nejvyšší správní soud vyjádřil v citovaném rozhodnutí, *„každé řízení slouží k přezkumu jiných úkonů a postupů správce daně, a námitky, jež lze účinně uplatnit buď v tom, nebo v onom řízení, nelze libovolně směšovat.“*

[24] Krajský soud proto postupoval správně, pokud žalobu zamítl.

[25] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že po podání žaloby v této věci byla rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 19. 3. 2012, čj. 216412-1102806032, nařízena obnova tohoto řízení z moci úřední. Obnova byla nařízena v návaznosti na usnesení

Policie ČR ze dne 15. 1. 2012, kterým bylo odloženo oznámení správce daně o zločinu „zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby“, kterého se mohl dopustit stěžovatel. Vyvstala otázka, jaký vliv měla tato skutečnost na řízení o žalobě před krajským soudem v této věci. Mohlo by se jevit, že účelu, který stěžovatel požadoval v žádosti o obnovu řízení ze dne 7. 7. 2011, bylo dosaženo – obnova byla nařízena. Krajský soud však postupoval správně, pokud v řízení pokračoval a o žalobě rozhodl. Žalobou napadené rozhodnutí nebylo formálně zrušeno ani následným rozhodnutím o nařízení obnovy z moci úřední, ani soudním rozhodnutím. Úkolem soudu bylo posoudit jeho zákonnost, především to, zda stěžovatelem uváděné důvody lze považovat za důvody, pro které lze řízení obnovit. Krajský soud správně uzavřel, že tomu tak nebylo a Nejvyšší správní soud přisvědčil tomuto názoru. Nic na tom nemění ani fakt, že v mezidobí byla obnova nařízena z moci úřední s odkazem na postup Policie ČR ve věci trestního oznámení správce daně.

[26] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože podle obsahu spisu mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. ledna 2015

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu