

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Ondřeje Mrákoty a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **J. Č.,** zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství,** se sídlem Lazarská 15/7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 3. 2016, č. j. 31 Af 71/2014 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 2014, č. j. 39875/14/7001-21001-010435.

[2] Citovaným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a současně bylo potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 11. 2013, č. j. 27284/13/5000-14305-711478, kterým byl zamítnut návrh stěžovatele na obnovu řízení ukončených rozhodnutími Finančního ředitelství v Praze ze dne 3. 4. 2009, č. j. 884/09-1300-20121, č. j. 887/09-1300-200121, č. j. 886/09-1300-200121 a č. j. 885/09-1300-200121, která nabyla právní moci dne 7. 4. 2009. Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty (DPH) vydaným Finančním úřadem v Berouně (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období: březen 2004 (ve výši 1 020 330 Kč), duben 2004 (ve výši 705 615 Kč), únor 2005 (ve výši 159 204 Kč) a březen 2005 (ve výši 427 722 Kč).

[3] Důvodem vydání dodatečných platebních výměrů byly výsledky daňové kontroly provedené správcem daně v roce 2007 a popsané ve zprávě o daňové kontrole,

č. j. 103683/07/026930/3893; z ní je zřejmé, že podstatnou část doměřené DPH činí stanovení daně na výstupu z bezúplatného dodání agrochemikálií odběrateli – společnosti Greys group, s. r. o., za účelem likvidace, u nichž nebylo prokázáno, že měly prošlou expirační lhůtu a že byly skutečně zlikvidovány.
[4] Dne 1. 2. 2013 podal stěžovatel návrh na obnovu uvedeného daňového řízení, který následně doplnil podáním ze dne 10. 4. 2013, v němž konstatoval, že agrochemické přípravky, které měla odebrat společnost Greys group, s. r. o., byly převedeny do skladu Chodouň a Hostomice. K jejich odvozu však nedošlo. Přípravky byly zlikvidovány až v roce 2012. Současně přiložil kopie dokladů o likvidaci těchto přípravků a dodal, že o „dodanění“ tohoto zboží – tedy doměření DPH se dozvěděl až dne 14. 1. 2013.

[5] Odvolací finanční ředitelství návrh na obnovu řízení zamítlo. Konstatovalo přitom, že stěžovatelem předložené doklady neprokazují, že agrochemikálie zlikvidované v roce 2012 jsou tytéž, které měly být bezúplatně předány společnosti Greys group, s. r. o. I pokud by však byl stěžovatel schopen prokázat, že se jedná o tytéž agrochemikálie, nepředstavovala by tato skutečnost důvod pro obnovu řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Nejedná se totiž o novou skutečnost nebo důkaz ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu. Jestliže stěžovatel tvrdí, že zboží nebylo odvezeno, je zřejmé, že tato skutečnost mu musela a měla být známa; ostatně sám stěžovatel neuvádí, že by se jednalo o skutečnost, s jejíž existencí v průběhu daňového řízení nebyl obeznámen. Na základě toho považovalo Odvolací finanční ředitelství za bezpředmětné zabývat se dodržením šestiměsíční (subjektivní) lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení, která počíná běžet ode dne, kdy se navrhovatel (zde: stěžovatel) dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Přesto – v návaznosti na tvrzení stěžovatele ohledně toho, kdy se dozvěděl o doměření DPH – připomnělo, že stěžovatel byl řádně seznámen s výsledky daňové kontroly; na zprávě o daňové kontrole je vedle podpisu správce daně také podpis zástupce stěžovatele a seznámení s výsledky kontroly osvědčují i další listiny ze spisového materiálu.

[6] Tyto závěry potvrdil i žalovaný, který zamítl odvolání stěžovatele, v němž namítal, že se o novou skutečnost jedná, neboť předložené důkazy prokazují, že nedošlo k odvozu uvedených agrochemikálií. Poukázal i na rozpornost tvrzení, že nebyla prokázána totožnost agrochemikálií s tím, že i kdyby tomu tak bylo, stejně by se nejednalo o důvod pro obnovu řízení. Namítl rovněž, že prioritně měla být řešena otázka zachování lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení, teprve poté bylo možné se zabývat důvody návrhu.

[7] Dle rozhodnutí žalovaného doklady, které byly vydány až po 8 letech od konce zdaňovacích období dotčených návrhem na obnovu řízení, nemohou být důkazem, který nebyl bez zavinění správce daně nebo stěžovatele uplatněn v původním daňovém řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, protože v době tohoto řízení neexistovaly. Současně žalovaný zmínil, že přiložené seznamy agrochemikálií neodpovídají množství, resp. hmotnosti agrochemického odpadu deklarovaného na předložených fakturách, které stěžovatel považuje za důkazy rozhodné pro obnovu řízení. Již z tohoto důvodu tedy nelze dovodit totožnost agrochemikálií na seznamu a na fakturách. Navíc sám stěžovatel tvrdil v roce 2006 až 2009, že agrochemikálie zlikvidoval a jeho následné tvrzení o tom, že likvidace proběhla v roce 2012, samo o sobě nemůže být důvodem pro nařízení obnovy řízení, jak již bylo uvedeno výše. Jde o tvrzení či skutečnost, která nemohla být v původním řízení uplatněna, neboť v té době ještě nenastala. Proto žalovaný neshledal

splnění podmínek pro obnovu řízení s tím, že v takovém případě nelze přistoupit ani k časovému testu a zkoumat, zda byla dodržena šestiměsíční lhůta daná § 118 odst. 2 daňového řádu.

[8] Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou. V ní poukázal na nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí – žalovaný se dle jeho názoru nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Dále stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného pro jeho nezákonnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky nových skutečností jako podmínky pro povolení obnovy řízení.

[9] Krajský soud nyní napadeným rozsudkem podanou žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), neboť neshledal ani jeden ze dvou základních žalobních bodů jako důvodný.

[10] Nejprve krajský soud odmítl tvrzení, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné, neboť z jeho obsahu je patrné, že se žalovaný zabýval všemi odvolacími námitkami. A pokud jde o námitku týkající se lhůty pro podání návrhu na obnovu řízení, souhlasil krajský soud s žalovaným, že její věcné vypořádání by bylo za dané procesní situace nadbytečné. Nejsou-li dány věcné důvody pro obnovu řízení, tak ani její včasné podání nemůže být důvodem pro povolení obnovy řízení. Z hlediska věcného posouzení základní právní otázky – tedy splnění podmínek pro obnovu řízení, pak krajský soud zdůraznil následující.

[11] Smyslem obnovy řízení, jakožto mimořádného opravného prostředku, je zohlednit skutečnosti významné pro správné zjištění skutkového stavu, které vyšly najevo až dodatečně po vydání rozhodnutí, avšak v době daného daňového řízení již existovaly. V daném případě se ovšem o takové skutečnosti nejedná, neboť nastaly až v roce 2012, tj. po právní moci rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze. Současně krajský soud upozornil na to, že okamžikem zdanitelného plnění bylo již samotné (bezúplatné) předání agrochemikálií společnosti Greys group, s. r. o., nikoli jejich likvidace. Předání zboží přitom v daňovém řízení sám stěžovatel potvrdil a správce daně měl tuto skutečnost podloženou i dokumenty získanými v rámci daňové kontroly. Na základě toho tedy krajský soud uzavřel, že stěžovatelem tvrzené skutečnosti nepředstavují tzv. nové skutečnosti ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu a tudíž nebyl dán důvod pro povolení obnovy řízení.

[12] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. z důvodu jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky.

[13] Stěžovatel nejprve stručně shrnul, čeho se podanou žalobou domáhal a jak krajský soud rozhodl. Dle jeho názoru nesprávně posoudil otázku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Konkrétně se jedná o tvrzení stěžovatele, že nemůže obstát odůvodnění žalovaného ohledně rozdílné hmotnosti argochemikálií za situace, kdy případné rozdíly by byly důvodem pro dodatečné vyměření DPH. Dle stěžovatele nelze jen z důvodu případných rozdílů v množství agrochemikálií dospět k jednoznačnému závěru popírajícímu jejich totožnost (totožný totiž není pouze jejich rozdíl). S tímto se žalovaný nevypořádal, své rozhodnutí tak zatížil vadou v podobě nepřezkoumatelnosti,

což krajský soud nesprávně posoudil. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se k předložené kasační stížnosti nevyjádřil.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a stěžovatel je ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podstatou věci je posouzení důvodnosti návrhu na obnovu daňového (nalézacího) řízení, v němž byla stěžovateli na základě výsledků daňové kontroly pravomocně (v roce 2009) doměřena DPH (v celkové výši 2 312 871 Kč), jejíž podstatnou část tvořila DPH z bezúplatného dodání agrochemikálií společnosti Greys group, s. r. o. Stěžovatel totiž při nákupu uvedeného zboží uplatnil nárok na odpočet DPH a při jeho následném bezúplatném dodání DPH neodvedl, přestože k tomu byl povinen. Na základě toho mu byla DPH doměřena, s čímž nesouhlasil a podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, která byla zamítnuta shora citovanými rozhodnutími Finančního ředitelství v Praze.

[18] Tato rozhodnutí posléze stěžovatel napadl žalobami, které byly odmítnuty usneseními Městského soudu v Praze ze dne 28. 3. 2013, č. j. 7 Ca 185/2009 - 50, a č. j. 7 Ca 186/2009 – 50, a ze dne 18. 4. 2013, č. j. 8 Ca 167/2009 – 73, a č. j. 8 Ca 168/2009 – 71. Proti těmto usnesením podal stěžovatel kasační stížnosti, které Nejvyšší správní soud zamítl rozsudky ze dne 28. 11. 2013, č. j. 7 Afs 35/2013 – 31, č. j. 7 Afs 36/2013 – 25 a č. j. 7 Afs 46/2013 – 24, s výjimkou kasační stížnosti proti usnesení č. j. 8 Ca 167/2009 – 73, kdy řízení o ní zastavil usnesením ze dne 11. 7. 2013, č. j. 7 Afs 45/2013 – 14. Vedle soudního přezkumu usiloval stěžovatel též o přezkoumání předmětných daňových rozhodnutí dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, které však Ministerstvo financí nepovolilo, a to rozhodnutím ze dne 27. 10. 2009, č. j. 49/71456/2009-491.

[19] Situaci se stěžovatel snažil zvrátit též podáním návrhu na povolení obnovy řízení, který založil na tvrzení, že zboží (agrochemikálie), které měla odebrat společnost Greys group s. r. o. bylo převedeno do skladu, avšak k jeho odvozu nedošlo a zboží bylo zlikvidováno až v roce 2012; k tomu přiložil evidenční listy pro přepravu nebezpečných odpadů po území České republiky, jakož i seznamy konkrétního zboží s prošlou expirací a daňové doklady vydané v roce 2012 – faktury č. 2150328282 a č. 2150322168.

[20] Odvolací finanční ředitelství návrh stěžovatele zamítlo, neboť neshledalo podmínky pro obnovu řízení, což následně na základě odvolání stěžovatele potvrdil i žalovaný. Ve svém rozhodnutí se vyjádřil ke všemu podstatnému a neopomenul ani otázku totožnosti likvidovaného zboží. Jednalo se přitom o reakci na odvolací námitku, kterou stěžovatel rozporoval předchozí závěr Odvolacího finančního ředitelství rozhodujícího v prvním

stupni. Nicméně z jeho strany, stejně jako ze strany žalovaného šlo spíše o doplňující argumentaci, na které rozhodně důvody zamítnutí návrhu stěžovatele nestály. Oba správní orgány totiž shodně vyšly z toho, že i kdyby se jednalo o totožné zboží, stále by nebyla splněna podmínka v podobě nové skutečnosti nebo důkazu dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Obdobně přistoupil k posouzení věci i krajský soud, s jehož závěry Nejvyšší správní soud souhlasí a konstatuje, že nepovažuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné.

[21] Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí správního orgánu představuje závažnou vadu, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.) nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem žádnou z naznačených vad v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaného neshledal. Naopak z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je jednoznačně seznatelné, které otázky považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež v napadeném rozhodnutí vyslovil, je zřetelná. Žádný předpis nepředepisuje žalovanému, aby vypořádával námitky ve stejné struktuře, v jaké podal žalobce odvolání. Je pouze na žalovaném, aby námitky vypořádal, logicky odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů, což se v projednávaném případě stalo.

[22] Ve své podstatě zde jde o stále stejnou a tutéž námitku týkající se splnění podmínek pro povolení obnovy řízení. Této námitce se žalovaný ve svém rozhodnutí (na str. 3 – 5) věnoval – a to ve světle všech námitek uplatněných v odvolání, proti nimž postavil svůj vlastní argumentační rámec; v něm neopomněl ani aspekt totožnosti zboží (agrochemikálií), který zpochybnil s odkazem na neodpovídající množství (hmotnost) uvedenou na seznamech a na předložených fakturách, které stěžovatel považuje za rozhodné pro obnovu řízení.

[23] K tomu považuje Nejvyšší správní soud za nutné poznamenat, že mu není jasné, jaké rozdíly v množství, resp. hmotnosti agrochemického odpadu měl žalovaný vlastně na mysli, když ze stěžovatelem přiložených dokladů k návrhu na povolení obnovy řízení vyplývá následující:

- faktura č. 2150328282 za odstranění odpadu vystavená dne 9. 10. 2012 společností AVE CZ odpadové hospodářství s.r.o.: pod položkou materiál a množství je uvedeno „*agrochemické odpady a 10,742 T*“;
- seznam vyřazeného zboží stěžovatele v litrech nebo kilogramech uvádí v součtu: „*10 741,96*“;
- faktura č. 2150322168 za odstranění odpadu vystavená dne 13. 9. 2012 společností AVE CZ odpadové hospodářství s.r.o.: pod položkou materiál a množství je uvedeno „*agrochemické odpady a 8,995 T*“
- seznam vyřazeného zboží stěžovatele v litrech nebo kilogramech uvádí v součtu: „*8 994,75*“.

[24] Zjevně tedy v případě obou vystavených faktur došlo k zaokrouhlení (směrem nahoru) u výsledné položky zjištěné na seznamu stěžovatele. Nelze proto podle názoru

Nejvyššího správního soudu říci, že množství zboží na seznamech a fakturách neodpovídá. Opak je pravdou, což podporují i stejné seznamy a stěžovatelem vystavené dodací listy vůči odběrateli – společnosti Greys group, s. r. o. v roce 2004 a 2005, které jsou založené ve správním spise. Zpochybnit totožnost zboží způsobem, kterým k tomu přistoupil žalovaný, tedy není možné. Nicméně nejedná se o takovou vadu řízení, která by měla mít ve výsledku vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nosné důvody jeho rozhodnutí jsou totiž zcela jiné a spočívají v tom, že stěžovatelem uplatněná tvrzení a důkazy nepředstavují „*nové skutečnosti nebo důkazy*“ dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Jinými slovy – i kdyby byla doložena totožnost předmětného zboží (agrochemikálií), důvody pro povolení obnovy řízení v daném případě dány nebyly.

[25] Důvody pro obnovu řízení jsou vždy důvody skutkové (nikoli právní); těchto důvodů může být celá řada, přičemž stěžovatel ve svém návrhu uplatnil důvody spočívající ve skutkových novotách, které je obecně potřeba podřadit pod § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, dle kterého platí, že: „[ř]*ízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se 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*“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[26] Pro povolení obnovy řízení na základě návrhu stěžovatele tak bylo zapotřebí kumulativního splnění několika podmínek:

(i) musely vyjít najevo nové skutečnosti (či důkazy), za které lze považovat pouze takové, které existovaly již v době dřívějšího rozhodování;
(ii) tyto nové skutečnosti (či důkazy) nemohly být uplatněny v původním řízení bez zavinění příjemce rozhodnutí a
(iii) mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí

[27] Zjednodušeně řečeno, z hlediska splnění podmínek pro povolení obnovy řízení ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu je nutno, aby se jednalo o důležité (rozhodné) skutečnosti, které nemohly být uplatněny dříve v rámci původního daňového řízení, ačkoli v tu dobu už existovaly. O takové skutečnost se v nyní souzené věci nejedná, jak správně dovodil krajský soud, s jehož závěry se zdejší soud ztotožňuje.

[28] Z návrhu na obnovu řízení není zcela zřejmé, co konkrétně stěžovatel považoval za „*nové skutečnosti či důkazy*“. Vezme-li však Nejvyšší správní soud v úvahu, že by onou novou skutečností měla být tvrzená a dokládaná likvidace zboží až v roce 2012, je zjevné, že se jedná o skutečnost, která v době původního daňového řízení neexistovala, a jako taková důvodem pro povolení obnovy řízení být nemůže [není splněna podmínka ad (i)]. Vyjde-li Nejvyšší správní soud z toho, že by novou skutečností snad mělo být to, že nedošlo k odvozu zboží, je potřeba připomenout, že tato skutečnost je ve zjevném rozporu s tím, co stěžovatel tvrdil a dokládal v průběhu celého daňového řízení – viz stěžovatelem vystavené dodací listy vůči společnosti Greys group, s. r. o., jakož i potvrzení ze dne 3. 5. 2004 a ze dne 10. 5. 2005, jimiž jmenovaná společnost deklarovala odběr (odvoz) agrochemikálií. Nicméně i kdyby skutečně k odběru zboží nedošlo, jak tvrdí stěžovatel v návrhu na obnovu řízení, je nepochybné, že tato skutečnost mu byla nebo minimálně musela být známa a měl ji uplatnit již v rámci původního daňového řízení. Pokud tak stěžovatel neučinil, nemůže se nyní důvodně dožadovat obnovy řízení [není splněna

podmínka ad (ii)]; k podmínce, podle které se musí jednat o skutečnosti či důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny v řízení dříve – viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 2 Afs 11/2017 – 24.

[29] Na základě shora popsaných důvodů lze tedy uzavřít, že žalovaný se ve svém rozhodnutí řádně vypořádal s podstatou věci v návaznosti na odvolací námitky stěžovatele. Rozhodnutí žalovaného tudíž není nepřezkoumatelné a není ani nezákonné, neboť i když se námitkou totožnosti zboží žalovaný vypořádal nesprávně, resp. v rozporu se spisem, nejedná se o takovou vadu řízení, pro kterou by bylo nutné rozhodnutí žalovaného zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení (viz výše).

[30] Nejvyšší správní soud proto podanou kasační stížnost vyhodnotil jako nedůvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* ji zamítl.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 12. září 2018

Mgr. Ondřej Mrákota
předseda senátu