

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupen JUDr. Radkem Foralem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 220, Napajedla, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2020, č. j. 30 Af 16/2018 - 27

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55410/17/5100 - 41456 - 712211, žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 7. 2. 2017, č. j. 193724/17/3311 – 50523 - 706583, kterým bylo zastaveno řízení o návrhu na obnovu daňového řízení, a to tak, že původní důvod zastavení dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“) byl změněn na § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“), zamítl v záhlaví označeným rozsudkem (dále též „napadený rozsudek“). Je třeba předeslat, že žalobce se domáhal obnovy řízení, kterým mu byla doměřena daň z přidané hodnoty. Za důvod, pro který mělo být řízení obnoveno, žalobce považoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 63/2013.

Z něj podle žalobce vyplývá, že v daňovém řízení prokázal oprávněnost daňových výdajů – dodávek dřevní hmoty od dodavatele S., což předtím v daňovém řízení správce daně neuznal. Žalobce v návrhu na obnovu řízení rovněž zmínil svůj předchozí návrh ze dne 18. 6. 2014 na přezkoumání rozhodnutí, kterým mu byla doměřena daň z příjmů za shodná zdaňovací období. Tomuto návrhu bylo správními orgány vyhověno. Tyto okolnosti bylo třeba podle žalobce hodnotit jako nové skutečnosti, které mají vliv nejen na výsledky kontroly daně z příjmů, ale i na oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH. Okolnost, že dřevní hmotu nakoupil od p. S., je třeba považovat za novou okolnost, která má zásadní význam jak pro rozhodnutí o dani z příjmů, tak o dani z přidané hodnoty.

[3] Krajský soud zdůraznil, že předmětem řízení nebylo vlastní daňové řízení, ale rozhodnutí o zastavení řízení o návrhu na obnovu řízení. Správní orgán zkoumal pouze to, zda jsou naplněny podmínky, za kterých se obnova řízení povolí. Nejprve bylo třeba posoudit dodržení lhůty k podání návrhu. Ta je stanovena na 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Správce daně dovodil, že tato lhůta nebyla dodržena. Za novou skutečnost či důkaz bylo žalobcem označeno výše označené soudní rozhodnutí, resp. úvahy v něm obsažené. V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí žalobce uvedl, že předpokládal, že finanční úřad obnoví řízení z moci úřední.

[4] Krajský soud shrnul základní myšlenky rozsudku sp. zn. 7 Afs 63/2013, který se týkal manželky žalobce. Původní stanovisko správních orgánů a krajského soudu stálo na tom, že manželka žalobce nevyvrátila pochybnosti správce daně o původu zboží a výdajů na jeho pořízení, ačkoli existence zboží a jeho následný prodej nebyly sporné. Samotná existence zboží totiž nic nevypovídá o tom, od koho bylo zboží získáno a za jakou cenu. Tvrzený dodavatel byl totiž od 9. 11. 2004 v konkurzním řízení, které nebylo ukončeno a nesměl tudíž provozovat podnikatelskou činnost. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem nesouhlasil. Existence konkurzního řízení a z toho plynoucí absence oprávnění k podnikatelské činnosti nepostačovala k tomu, aby bylo nezvratným způsobem zpochybněno předložené účetnictví. Probíhající konkurzní řízení nemohlo p. S. fakticky zabránit ve výkonu podnikatelské činnosti, to vše za situace, kdy manželka žalobce dřevní hmotu skutečně měla a prodávala ji svým odběratelům, kteří za ni platili.

[5] Krajský soud odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, podle kterého se žalobce s rozsudkem Nejvyššího správního soudu seznámil nejpozději 18. 6. 2014, neboť jak sám v návrhu uvedl, toho dne podal na základě uvedeného rozsudku návrh na přezkoumání rozhodnutí, kterými mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 - 2008. S tím krajský soud souhlasil a připomněl, že rozhodnutí, kterým byla v rámci přezkumného řízení žalobci změněna daň z příjmů, nabylo právní moci 19. 11. 2014. Krajský soud proto přisvědčil závěru, že návrh na obnovu řízení byl podán po marném uplynutí lhůty pro podání návrhu. Probíhající řízení o přezkumu daňové povinnosti nemá na běh lhůty vliv. Nebyla rovněž dána povinnost žalovaného zahájit řízení o obnově z moci úřední.

III.

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Stěžovatel je přesvědčen, že zákonná subjektivní lhůta k podání návrhu na obnovu řízení nemohla začít běžet od 18. 6. 2014,

protože výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu došlo pouze ke zrušení předchozích správních a soudních rozhodnutí, a to navíc k jinému subjektu (D. K.), nikoli přímo vůči stěžovateli. Na základě uvedeného rozsudku podal stěžovatel skutečně návrh na přezkoumání rozhodnutí, kterými mu byla doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2006 – 2008. Protože nebylo vůbec jasné, zda bude návrhu na přezkoumání rozhodnutí vyhověno, nemohl stěžovatel současně podat návrh na obnovu řízení, protože *„již probíhalo řízení o přezkoumání předmětných rozhodnutí*". Pokud by návrhu na přezkum vyhověno nebylo, zůstala by v platnosti rozhodnutí týkající se daně z příjmů a bylo by nelogické domáhat se obnovy ve věci daně z přidané hodnoty. Mezi rozhodnutími o dani z příjmů a o dani z přidané hodnoty je proto přímá vazba. Musel proto vyčkat, jak bude rozhodnuto o dani z příjmů a teprve poté se mohl nově domáhat zrušení rozhodnutí o doměření DPH.

[7] Zákonná šestiměsíční lhůta proto nezačala plynout od 18. 6. 2014, protože stěžovatel vůbec nebyl účastníkem řízení o přezkumu (*pzn. NSS:* míněn patrně soudní přezkum završený rozsudkem 7 Afs 63/2013) ve věci daně z příjmů (týkalo se jeho manželky), a proto se uvedeného dne nemohl seznámit s tímto rozhodnutím. Protože nemohl předjímat výsledek řízení ohledně platnosti či neplatnosti původních rozhodnutí na daň z příjmů fyzických osob, musel vyčkat na jeho právní moc a teprve poté podat návrh na obnovu řízení. Zákonná lhůta k podání návrhu na obnovu řízení proto začala plynout až právní mocí nových rozhodnutí týkajících se přezkumu daně z příjmů. Lhůta proto marně neuplynula.

[8] Zásadu, že za důvod obnovy řízení nelze považovat nové rozhodnutí, nelze podle stěžovatele aplikovat zcela bezvýjimečně. Stěžovatel neměl jinou možnost než se domáhat obnovy s odkazem na uvedené rozhodnutí, resp. důvody v něm uvedené, protože teprve až z nich plyne, že uplatnil nárok na odpočet zcela důvodně a oprávněně. Pokud by tak neučinil, nadále by existovala rozhodnutí o doměření povinnosti k DPH, ačkoli splnil veškeré podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Pokud finanční úřad zrušil s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu rozhodnutí týkající se daně z příjmů, měl současně zrušit i rozhodnutí o doměření DPH, a to případně i v rámci jednoho řízení. Takový postup považuje stěžovatel za nesprávný a jsoucí v rozporu s daňovým řádem. Chybně tak byla posouzena včasnost návrhu na obnovu řízení i celkový postup správce daně.

IV.

[9] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Závěr krajského soudu o počátku běhu lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení byl postaven na vyjádření samotného stěžovatele. Je nepodstatné tvrzení, že stěžovatel nebyl účastníkem řízení o přezkoumání rozhodnutí týkajících se jeho manželky; stěžovatel s ní provozoval podnikatelskou činnost, a uvedené rozhodnutí se tak evidentně mohlo dostat do jeho dispozice. Tím stěžovatel popírá předchozí tvrzení a navíc nevysvětluje, jak se mělo uvedené rozhodnutí do jeho dispozice dostat. I kdyby však uvedená lhůta měla začít běžet až od právní moci rozhodnutí vydaných v přezkumném řízení (od 19. 11. 2014), došlo by i tak k jejímu nedodržení, protože návrh na obnovu řízení byl podán až 1. 11. 2016.

[10] Žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, že vedení přezkumného řízení nemá vliv na běh zákonné lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení podle § 118 odst. 2 daňového řádu. Opačný názor není v souladu s právní úpravou a soudní judikaturou. Jeho přijetí by znamenalo vážný zásah do právní jistoty účastníků. Ačkoli může existovat skutková souvislost mezi různými daňovými řízeními, byť odlišných účastníků, bylo by narušení právní jistoty zcela bezprecedentní, protože taková provázaná řízení mohou probíhat řadu let. Tím by byla devalvována právní moc i legitimní očekávání účastníků daňového řízení.

[11] Žalovaný připomněl, že v řízení o návrhu na povolení obnovy řízení bylo lze řešit pouze otázku zákonnosti zastavení řízení ve věci návrhu na povolení obnovy řízení, nikoli otázky týkající se zákonnosti dodatečných platebních výměrů na DPH, dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob ani přezkumných řízení, jimiž byly naposledy uvedené platební výměry změněny. Pokud stěžovatel s rozhodnutími ve věci vyměření daně nesouhlasil, měl proti nim podat odvolání či se bránit ve správním soudnictví. Žalovaný však nemohl v rámci přezkumného řízení ve věci rozhodnutí o dani z příjmů přezkoumat i dodatečné platební výměry na DPH, protože ta nebyla správním soudem prohlášena za nezákonná ani nicotná a nebyla proto předmětem tohoto řízení.

V.

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

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejprve je třeba připomenout výchozí premisu, jíž je rozhodování o kasačních stížnostech ovládáno. Podle ní předurčují obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost relativně kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, a ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[15] Podle § 117 odst. 1 daňového řádu 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 bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku, rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu

předcházející řízení. Podle § 118 odst. 2 lze podat návrh na povolení obnovy řízení do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení.

[16] Stěžovatel se již dříve v minulosti domáhal obnovy řízení, pokud jde o tytéž daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za shodná zdaňovací období, jakož i přezkoumání rozhodnutí podle § 121 daňového řádu. V případě přezkoumání rozhodnutí nebyl podnět shledán důvodným (vyrozumění ze dne 1. 6. 2012, č. j. 8392/12-1301-707271). Pokud jde o obnovu řízení, ve věci rozhodoval v poslední instanci Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 7. 2015, č. j. 6 Afs 202/2014 - 25, kterým zamítl kasační stížnost stěžovatele. V uvedené věci shrnul judikaturu a citoval komentářovou literaturu k východisku, že na rozsudky je třeba nahlížet nikoli jako na důkazy (okolnosti osvětlující skutkový stav věci) či nové skutečnosti představující důvod pro povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ale jako na rozhodnutí, jež obsahují právní úvahy a názory toho kterého soudu. Na tato východiska, která jsou účastníkům známa, lze i nyní odkázat a doplnit, že jde o obecné principy týkající se obnovy řízení jako mimořádného opravného prostředku a soudní judikatura z nich vychází nejen v daňových věcech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 As 14/2020).

[17] Podanou kasační stížnost lze v obecné rovině charakterizovat jako součást kontinuální polemiky stěžovatele se žalovaným o tom, že v důsledku procesního vývoje v jiné (byť skutkově související) daňové věci by mělo dojít k tomu, že právní závěry tam vyslovené se náležitě promítnou i do (předtím pravomocně ukončeného) řízení, jehož obnovy se nyní domáhá. Přestože stěžovatel deklaruje vědomost o povaze institutu obnovy řízení jako mimořádného opravného prostředku a o tom, že nařídit obnovu řízení lze jen za splnění relativně přísně stanovených zákonných předpokladů, přesto se s poukazem na *„smysl celého daňového řízení“* a *„zvláštní situaci“*, která podle něj nastala, domáhá aktivace tohoto mimořádného opravného prostředku. Stranou však ponechává, že brojí proti rozhodnutím, která již nabyla právní moci. Vlastní argumentaci setrvale formuluje způsobem, který by případně mohl mít místo v nalézacím řízení, neboť se vztahuje k podmínkám, za nichž mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za období září 2006 až prosinec 2008. Zdůrazňuje, že v souvislosti s daní z příjmů fyzických osob bylo v případě jeho manželky Nejvyšším správním soudem uzavřeno (rozsudek sp. zn. 7 Afs 63/2013), že zjištěný skutkový stav a zjištění, že byl dodavatel stěžovatele a jeho manželky v době dodání v konkurzním řízení, nepostačuje k tomu, že nemohl být dodavatelem zboží - dřevní hmoty a příjemcem ve vztahu k němu vykazovaných výdajů. Skutečností rovněž je, že v návaznosti na uvedené soudní rozhodnutí došlo po proběhnuvším přezkumném řízení ke změně na daňové povinnosti stěžovatele k dani z příjmů za jednotlivá zdaňovací období let 2006 – 2008 rozhodnutími ze dne 11. 11. 2014. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že sdělením ze dne 28. 8. 2014, č. j. 22717/14/5000 – 14302 – 707271 nebyl podle § 121 daňového řádu shledán důvodným podnět k přezkoumání dodatečných platebních výměrů na DPH, doměřených žalobci za zdaňovací období září 2006 až prosinec 2008. Lze jen přisvědčit krajskému soudu, který v závěru kasační stížností napadeného rozsudku zdůrazňuje právní moc rozhodnutí jako jeden z pilířů právního státu s tím, že institut obnovy řízení jako mimořádný opravný prostředek je sto tuto právní jistotu narušit. Proto daňový řád stanoví jasné předpoklady, za jejichž splnění lze případně řízení obnovit a lhůty, které musí být splněny, aby mohlo k obnově dojít.

[18] Krajský soud musel posoudit, zda byla dodržena subjektivní lhůta k podání návrhu na povolení obnovy řízení dle § 118 odst. 2 daňového řádu. Ten lze podat do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Z návrhu na povolení obnovy řízení ze dne 31. 10. 2016 je bezpečně zřejmé, že stěžovatel za důvod pro obnovu řízení považoval zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 63/2013, který se týkal jeho manželky a daně z příjmů fyzických osob a kterým došlo, dle jeho mínění k věcnému obratu v jeho daňových povinnostech. Výslovně uvádí, že *„tuto okolnost* (*pzn. NSS:* včetně následné revize daňových povinností k daním z příjmů) *lze hodnotit jako novou skutečnost"*. Nic na tom nemění ani zmínka (kterou ostatně stěžovatel činil v různé intenzitě i následně v žalobě a kasační stížnosti) o rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 59/2013, který se navíc netýkal podmínek pro obnovu řízení, ale případně vlastní daňové povinnosti (důsledků absence předchozí registrace k DPH na straně dodavatele). Krajský soud proto postupoval zcela správně, pokud dodržení lhůty k podání návrhu na obnovu řízení vztahoval k tomu, kdy se stěžovatel o tvrzeném důvodu (rozsudku sp. zn. 7 Afs 63/2013) dozvěděl.

[19] Jako mimoběžnou je třeba vyhodnotit kasační argumentaci o tom, že lhůta k podání návrhu nemohla začít plynout již 18. 6. 2014 a s tím související tvrzení, že stěžovatel nemohl současně podat návrh na obnovu řízení, neboť probíhalo řízení o přezkoumání rozhodnutí ve věci daně z příjmů a musel vyčkat pravomocného rozhodnutí v tomto řízení. Netřeba v této souvislosti podrobněji zdůvodňovat nesprávnost předpokladu stěžovatele, že případný úspěch či minimálně procesní přípustnost obnovy daňového řízení se odvíjí od předchozího výsledku přezkoumání daňového rozhodnutí v režimu § 121 daňového řádu. Rovněž tak není třeba se podrobněji zabývat tím, zda lze bez dalšího důvody předtím bezúspěšně uvedené v podnětu k přezkoumání rozhodnutí následně formulovat jako důvod pro obnovu řízení. Podstatné je, že krajský soud při úvaze o nedodržení lhůty k podání návrhu na obnovu řízení i tyto stěžovatelem předtím navozované souvislosti zohlednil. Upozornil totiž, že rozhodnutí ze dne 11. 11. 2014, jimiž byla změněna předchozí rozhodnutí týkající se daňové povinnosti stěžovatele k dani z příjmů, nabyla právní moci dne 19. 11. 2014 a nejpozději k tomuto datu musel být obsah těchto rozhodnutí stěžovateli znám. Návrh na obnovu řízení však byl správci daně doručen až téměř dva roky poté (1. 11. 2016).

[20] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 29. července 2022

pokračování

Mgr. David Hipšr
předseda senátu