



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **J. B.**, zastoupeného JUDr. Václavem Nygrínem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Revoluční 8, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, se sídlem Praha 1, Letenská 15, zastoupenému JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem Praha 5, nám. 14. října 3, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 10. 2004, č. j. 53/96 885/2004-533 a č. j. 53/48 740/2004-553, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 1. 2006, č. j. 11 Ca 277/2004-62,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 1. 2006, č. j. 11 Ca 277/2004-62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti shora citovaným rozhodnutím žalovaného; těmi nebyla povolena obnova řízení o žalobcově daňové povinnosti za roky 1996 a 1997 z příjmů fyzických osob.

Žalobce se domáhal obnovení řízení především proto, že poté, co mu byla daňová povinnost finančními orgány pravomocně doměřena, rozhodl Okresní soud v Pelhřimově o existenci jedné z půjček, o nichž žalobce v daňovém řízení tvrdil a snažil se prokazovat, že jsou rozhodné pro zjištění výše základu daně a daně samotné. Finanční orgány však takové důkazy nepřijaly a rovněž v tomto důsledku stanovily daňovou povinnost za užití pomůcek.

V odůvodnění rozsudku soud označil za nepodstatnou okolnost, že okresní soud rozhodl o existenci jedné z půjček. Pro nové skutečnosti či důkazy se obnovuje řízení pouze za předpokladu, že vyšly najevo po právní moci rozhodnutí a že je účastník v původním řízení vůbec neznal, nebo je bez své viny nemohl uplatnit. Tvrzení, že se jednalo o půjčky

však žalobce uplatňoval již v daňovém řízení. Z tohoto důvodu nelze tedy učinit závěr o tom, že se jedná o skutečnost, zakládající právo na obnovení řízení.

Nelze přijmout ani důvod pro povolení obnovy řízení dle § 54 odst. 1 písm. c) daňového řádu, tedy odlišného posouzení předběžné otázky, týkající se existence půjček, příslušným soudem. To proto, že daň za příslušná zdaňovací období byla žalobci stanovena za užití pomůcek. Výše daně tedy nebyla výsledkem dokazování a předmětem dokazování proto nebyla skutečnost, zda příslušné finanční prostředky bylo možno pro účely určení výše daně kvalifikovat jako půjčky, či nikoliv. Ke stanovení daně právě tímto způsobem přistoupil správce daně proto, že žalobce mimo jiné nedoložil zda a jak byly částky, které mu byly při podnikání poskytnuty, zdaněny a nikoliv proto, že se v konkrétním případě o půjčku nejednalo. Závěrem soud odmítl žalobcovy námitky, směřující do nesprávného postupu správce daně v průběhu daňové kontroly, nesprávné posouzení jeho účetnictví, jakož i námitku porušení jeho procesních práv v daňovém řízení, neboť se jednalo o námitky směřující proti „původnímu“ rozhodnutí o doměření daně, nikoliv k tvrzeným důvodům pro povolení obnovy řízení.

Žalobce napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Poukázal na nesprávný závěr soudu spočívající v úvaze, že je-li daňová povinnost doměřena za použití pomůcek, tedy ve shodě s § 31 odst. 5 daňového řádu, není již rozhodné, jak žalobcem tvrzené půjčky ovlivnily základ daně a daň, neboť správce daně jejich existenci neposuzoval jako důkaz. Je skutečností, že v původním (daňovém) řízení tvrdil, že sporné finanční prostředky byly půjčkou, toto tvrzení doložil jak účetními doklady, tak i prohlášením paní S. K. ze dne 11. 1. 2001. Správce daně však dovedl, že se o důkazy nejedná a daň stanovil za užití pomůcek. Z tohoto důvodu je tedy rozhodné, že příslušný okresní soud potvrdil existenci půjčky, otázka existence půjček tak byla vyřešena odlišně od závěru správce daně a to je také důvodem pro obnovení řízení. Pokud by totiž ve stadiu rozhodování o daňové povinnosti byl znám tento rozsudek okresního soudu, jímž byla existence půjčky potvrzena, správce daně by tento fakt vzal jistě v úvahu.

Byla-li by tedy povolena obnova řízení, v novém řízení by pak jistě nastala možnost, vzhledem k citovanému rozsudku, daň stanovit dokazováním.

Protože soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku vlivu rozhodnutí Okresního soudu v Pelhřimově o existenci půjčky mezi žalobcem a paní K. na způsob stanovení daňové povinnosti, navrhl žalobce napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Pro posouzení věci je především rozhodné, že daňová povinnost za zdaňovací období roku 1996 a 1997 byla žalobci doměřena za užití pomůcek, neboť neunesl své důkazní břemeno, týkající se tvrzených půjček. Tyto finanční prostředky měl žalobce vložit do podnikání, neprokázal však, o jaké prostředky se jedná, zda byly již zdaněny jakož i jejich původ, neboť z daňových přiznání za předcházející zdaňovací období bylo zřejmé, že se nemůže jednat o žalobcovy finanční prostředky. Ze správního spisu plyne,

že žalobce ke svému tvrzení doložil příjmové daňové doklady, kterými hodlal prokazovat půjčky finančních prostředků od paní K. a to jak v průběhu roku 1996, tak i roku 1997. Správce daně v té době tyto důkazní prostředky neuznal, zprávu o kontrole uzavřel s tím, že daňová povinnost bude tedy doměřena za užití pomůcek, ve shodě s § 31 odst. 5 daňového řádu.

K zodpovězení zde stojí několik otázek. Předně, zda byly vůbec splněny podmínky pro podání žádosti o povolení obnovy řízení, jakož i podmínky přípustnosti tohoto mimořádného opravného prostředku.

Jednou z obecných záruk právní jistoty je nezměnitelnost a závaznost rozhodnutí, které nabylo právní moci. Pravidlem tedy je, že náprava rozhodnutí (ať již vydaných ve správním či daňovém řízení) se zjednáva užitím řádných opravných prostředků, směřujících proti nepravomocným rozhodnutím. Výjimkou z tohoto pravidla jsou opravné prostředky, které lze podat i po právní moci rozhodnutí, pokud nastaly tak závažné okolnosti, které zpochybňují správnost a spravedlivost rozhodnutí, takže zájem na právní jistotě tomuto zájmu ustupuje.

Důvody pro povolení obnovy daňového řízení jsou vymezeny v § 54 odst. 1 písm. a)-c) daňového řádu. V taxativně stanovených důvodech obnovy řízení je tak vyjádřen její cíl: umožnit nové správné a spravedlivé rozhodnutí ve věci, pokud při původním rozhodování nebyly z určitých důvodů dostatečně objasněny všechny skutkové okolnosti, popřípadě proces trpěl některými podstatnými vadami. Tento obecný zájem je pak determinován ustanovením o lhůtách pro podání žádosti o obnovení řízení, jakož i případy její nepřipustnosti, neboť za touto hranicí již opět převažuje potřeba zachování právní jistoty nad potřebou znovu rozhodnout v důsledku některých vad původního rozhodnutí.

Podmínky pro užití tohoto mimořádného opravného prostředku, jakož i postup při něm, normují § 54 a § 55 daňového řádu. Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se tak mj. 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. Žádost o obnovu řízení se podává u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni a musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Zkoumání podmínek pro povolení obnovy řízení je tak limitováno předně lhůtami pro podání žádosti a její přípustností.

Jak bylo uvedeno výše, žádost o povolení obnovy řízení musí být předně podána před uplynutím lhůty ve které zaniká právo daň vyměřit či doměřit. V souzeném případě se jednalo o obnovení řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 a 1997. Lhůty pro jejich vyměření a současně pro podání žádosti o obnovu by tak uplynuly dnem 31. 12. 2000 a 31. 12. 2001. Protože však dne 9. 2. 2000 byla za tato obě období zahájena daňová kontrola, došlo tak k přetržení běhu lhůt a nová lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení za zdaňovací období roku 1996 tak končí 31. 12. 2003, za zdaňovací období 1997 pak dnem 31. 12. 2004. Protože žádost (za obě období) byla podána 12. 11. 2003, byla podána v zákonné lhůtě.

V daném případě je rovněž rozhodné, že daňová povinnost byla žalobci v původním řízení stanovena za užití pomůcek, neboť, dle názoru správce daně, neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, týkajících se původu finančních prostředků, jež vložil do podnikání.

Ze správního spisu je zřejmé, že od počátku daňové kontroly žalobce konzistentně tvrdil, že vklady do podnikání byly jednak půjčkami a jednak se jednalo o jeho vlastní prostředky, uložené na jeho různých soukromých účtech. Tvrzení stran těchto účtů správce daně prověřoval velmi pečlivě, některá tvrzení uznal.

Tvrzení o půjčkách (pro věc rozhodnými jsou nyní jen půjčky od p. K.) žalobce uplatňoval od samého počátku; spis obsahuje i prohlášení p. K., že mu peníze půjčila, žalobce předložil i několik příjmových dokladů, stvrzujících půjčku, správce daně však tyto doklady neuznal, výslech paní K. neprovedl. Ve zprávě z kontroly je zmínka, že žalobcem byla předložena smlouva o půjčce, avšak z roku 1999. Proč si nemohl dříve půjčovat bez písemné smlouvy není zřejmé. Správce daně dospěl k závěru, že nebyl dostatek důkazů pro stanovení daně dokazováním, přistoupil proto ke stanovení daně za užití pomůcek.

Na tomto místě je nezbytné zdůraznit, že v řízení o povolení obnovy správce daně nezkoumá, zda rozhodnutí vydané v původním daňovém řízení je v souladu se zákonem nebo zda rozhodnutí předchází úplně zjištění skutkového stavu věci. Správce daně se může zabývat toliko otázkami vymezenými v zákoně o správě daní a poplatků; zkoumá tedy jen, zda byly pro povolení obnovy řízení splněny taxativně stanovené podmínky.

V daném případě bylo tedy jeho povinností zkoumat pouze to, zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a zda současně mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Přitom pojem „nové skutečnosti“ je nutno chápat tak, že může jít jen o skutečnosti v době rozhodování již existující, které nově vyšly najevo a v době rozhodování i přes svoji existenci nebyly známy poplatníkovi, ani správci daně, a proto nemohly být žádným způsobem využity.

Mohly však vyjít najevo i nové důkazy, které subjekt neměl v rozhodné době k dispozici, které však potvrzují, nebo mohou prokazovat jím uváděné skutečnosti. Musí se však jednat o takový nový důkaz, který dodatečně umožňuje prokázat již dříve tvrzené skutečnosti.

V souzeném případě žalobce předložil správnímu orgánu k žádosti o povolení obnovy řízení rozhodnutí Okresního soudu v Pelhřimově - platební rozkaz ze dne 10. září 2003, č. j. Ro 646/2003 – 6, kterým mu soud uložil zaplatit pohledávku p. K. Najevo tak vyšel důkaz, který žalobce neměl dříve k dispozici a který mohl mít vliv nejen na výši daňové povinnosti, ale mohl mít podstatný vliv i na způsob stanovení daně. Je zjevné, že kdyby takový důkaz existoval již v době rozhodování o žalobcově daňové povinnosti, byla by (nebo by alespoň mohla být) důkazní situace zcela jiná.

Novým důkazem ve věci může být zcela jistě chápáno i rozhodnutí ve věci, které učiní dodatečně jiný příslušný orgán v jiném řízení. Ostatně jiné procesní předpisy výslovně uvádí jako jedním z důvodů obnovy řízení i „rozhodnutí“ [např. v § 228 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; daňový řád sice takové explicitní vyjádření nemá, nicméně z logiky a principu tohoto mimořádného opravného prostředku i „rozhodnutí“ jiného soudu, potvrzující dodatečně

existenci nějakého právního vztahu, je nutno vnímat jako jeden z možných důvodů pro povolení obnovy řízení.

Při rozhodování o podmínkách pro povolení obnovy řízení není rozhodné, zda po provedení nového řízení dojde skutečně ke změně daňové povinnosti; postačuje zde totiž existence možnosti její změny, popřípadě možnosti podstatné změny výroku rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud na tomto místě rovněž odmítá zcela nesprávný závěr jak žalovaného, tak i soudu, podle něhož, za situace, kdy daň je stanovena za užití pomůcek (není tedy stanovena dokazováním), se nemůže nový důkaz stát důvodem či podmínkou pro povolení obnovy řízení.

Soud připomíná, že vždyť právě při tomto způsobu stanovení daně se posuzuje především dostatečnost důkazů a rovněž i to, zda za stávajícího množství důkazů je možno ještě stanovit daň dokazováním. Lze si snadno představit situaci, kdy dodatečně vyjde najevo určité množství důkazů, které nemohly být bez zavinění žalobce či správce daně uplatněny v řízení již dříve, avšak jednalo by se o rozhodné množství důkazů, pro něž by správce daně nemusel volit náhradní způsob stanovení daně (pomůcky), avšak množství oněch nových důkazů by postačovalo ke stanovení daně dokazováním (ve shodě s § 31 odst. 1-4 daňového řádu).

Na závěr považuje soud za nutné zdůraznit, že zde vyslovený závěr by nedopadal na situaci, kdy si daňový subjekt v řízení nestřeží svá práva a neplní své povinnosti, jež jsou mu zákonem uloženy (§ 16, § 31 odst. 9 daňového řádu), neboli je v řízení nečinný, v důsledku čehož by mu byla stanovena daň za užití pomůcek a poté by se snažil již cestou mimořádného opravného prostředku tuto svoji situaci „dohánět“ a zvrátit.

Nejvyšší správní soud tedy ze všech shora uvedených důvodů shledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto jej zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem, v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. prosince 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu