



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **ESWELD, spol. s r. o.**, se sídlem Stupkova 1443/3, 170 00 Praha 7, zastoupené JUDr. Radomilem Mackem, advokátem se sídlem Nám. J. M. Marků 92, 563 01 Lanškroun, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2005, č. j. FŘ 9103/15/05, o obnovu řízení, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 9. 2007, č. j. 10 Ca 326/2005 - 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 22. 6. 2005, č. j. 64760/05/007913/8204, zamítl Finanční úřad pro Prahu 7 žádost žalobkyně o obnovu řízení ve věci dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002 a dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 10. 2005.

Žalobu, již žalobkyně napadla rozhodnutí o odvolání, zamítl Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 18. 9. 2007. Závěry, k nimž dospěl Okresní soud v Jičíně ve svém rozsudku

ze dne 24. 3. 2005, č. j. 7 C 205/2004 - 62, se podle městského soudu týkají jiného obchodního případu než toho, který posuzoval správce daně; okresní soud tak neřešil předběžnou otázku ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a jeho vývody nejsou důvodem pro obnovu řízení. Správce daně ostatně nehodnotil to, zda mezi žalobkyní a společností VH Trade s. r. o. byla uzavřena smlouva o zprostředkování a nakolik byla tato smlouva plněna, nýbrž to, zda žalobkyně unesla své důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétním plněním. Námitkou vztahující se k přenášení důkazního břemene v průběhu daňového řízení se městský soud nezabýval: v řízení ve věci žádosti o obnovu řízení totiž správní orgán zkoumá pouze otázky uvedené v § 54 odst. 1 daňového řádu, a tím je určen i rozsah soudního přezkumu.

V kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu žalobkyně namítla, že soud pochybil, pokud nepřezkoumal její námitky vztahující se k postupu správce daně v řízení směřujícím k vydání dodatečných platebních výměrů. Správce daně si v tomto řízení vyložil příliš extenzivně důkazní břemeno tížící daňový subjekt a požadoval po žalobkyni i prokázání skutečností, k jejichž dokazování byl ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu povinen sám, případně skutečností, které se týkaly daňové povinnosti jiného daňového subjektu; obojí je podle judikatury Nejvyššího správního soudu nepřipustné. Pokud správce daně založil své dodatečné platební výměry na výsledcích takto vadného důkazního řízení, jde o výměry nezákonné.

Respektoval-li by přitom správce daně zákonný rozsah důkazního břemene tížícího daňový subjekt, prokazovala by žalobkyně jedinou spornou skutečnost, a sice existenci závazkového právního vztahu mezi ní a společností VH Trade s. r. o. Tuto skutečnost by si správce daně musel posoudit jako předběžnou otázku (otázka existence vztahu, na jehož základě vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet DPH, má totiž zásadní význam pro vyměření daně, a o této otázce vznikl v daňovém řízení spor); pokud pak o této předběžné otázce rozhodl následně jinak Okresní soud v Jičíně, měla být povolena obnova řízení. Jestliže správce daně neshledal důvody pro povolení obnovy řízení, stalo se tak jediné proto, že jednal v rozporu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na závěrech, k nimž dospěl v daňovém řízení. Podle něj bylo na žalobkyni, aby prokázala, že odměna za zprostředkování vyplacená společností VH Trade s. r. o. je výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; to se jí však nezdařilo, a totéž platí i pro prokazování přijetí zdanitelného plnění podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Důvodem vydání obou dodatečných platebních výměrů nebylo posouzení předběžné otázky správcem daně, nýbrž to, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Žalovaný se konečně ztotožnil s městským soudem v tom, že námitka vadného řízení před správcem daně, které přivedilo nezákonnost platebních výměrů, není při rozhodování o návrhu na obnovu řízení na místě. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Zdejší soud na rozdíl od žalobkyně nepovažuje za chybný postup městského soudu, který se odmítl zabývat námitkami směřujícími proti průběhu řízení vedoucího k vydání dodatečných platebních výměrů: naopak tento postup městského soudu pokládá za jediný možný a správný. Smyslem institutu obnovy řízení je umožnit odklizení rozhodnutí, které již nabylo

právní moci a založilo svým adresátům práva a povinnosti, a nahradit je rozhodnutím novým. Obnova řízení představuje vždy zásah do právní jistoty, a její užití je proto omezeno na poměrně úzce vymezené případy taxativně vypočtené v § 54 odst. 1 daňového řádu. Správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni (§ 55 odst. 1 daňového řádu), povolí či nařídí obnovu řízení jen tehdy, pokud a) 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, b) rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku, nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem, nebo c) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán o ní rozhodl dodatečně v podstatných skutečnostech, ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu, jinak. Při rozhodování o nařízení či povolení obnovy řízení zkoumá správce daně jen to, zda v dané věci nastala skutečnost spadající do některého z těchto tří okruhů. Nepřísluší mu naproti tomu zabývat se nad rámec důvodů upravených v § 54 odst. 1 daňového řádu tím, zda v původním rozhodnutí byla správně vyložena užitá hmotněprávní norma, zda tomuto rozhodnutí předcházelo řádně vedené řízení, nebo jaký dopad mělo toto rozhodnutí na práva a povinnosti účastníků.

Tyto meze rozhodování správce daně se pak promítají i do mezí přezkumu prováděného správním soudem v řízení o žalobě proti rozhodnutí ve věci obnovy daňového řízení. Žalobkyni jistě nelze bránit v tom, aby toto rozhodnutí napadla veškerými námitkami, které ona sama považuje za vhodné, a soud je také povinen se ke všem uplatněným námitkám vyjádřit. Již předem jsou však k neúspěchu odsouzeny takové námitky, jimiž žalobkyně vykračuje z hranic rozhodování o obnově řízení a jimiž se vrací do řízení předcházejícího a pravomocně skončeného, ve kterém jí byla uložena daňová povinnost. Správce daně se při meritorním rozhodování o obnově řízení nemůže věnovat ničemu jinému než výkladu ustanovení § 54 daňového řádu; námitky, které mu vytykají nesprávný výklad jiných norem, použitých při rozhodování o daňové povinnosti žalobkyně, nejsou tedy vůbec s to účinně zpochybnit zákonnost rozhodnutí ve věci obnovy řízení.

To platí i o námitce žalobkyně, podle níž správce daně pochybil při určování rozsahu důkazního břemene daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Otázka, které skutečnosti prokazuje daňový subjekt a které správce daně, je otázkou vyměřovacího řízení; právě zde (a jedině zde) musí být řešena. Žalobkyně má možnost obrátit se k soudu, není-li spokojena s tím, jak rozsah důkazního břemene vnímá správce daně; k tomu se jí ale nabízí žaloba proti rozhodnutí ve věci samé (zde tedy rozhodnutí, jímž by správce daně zamítl odvolání proti platebním výměrům). Námitky k výkladu § 31 odst. 9 daňového řádu [či jeho § 31 odst. 8 písm. c)] naopak nemají místo v žalobě směřující proti rozhodnutí vydanému ve věci obnovy daňového řízení.

Ze správního spisu je zřejmé, že žalobkyně napadla odvoláním dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, vydaný dne 30. 8. 2004; řízení však bylo dne 24. 11. 2004 zastaveno, protože žalobkyně přes výzvu správce daně nedoplnila své odvolání. Správní spis naopak nesvědčí o tom, že by žalobkyně podala odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2002. Kdyby žalobkyně podala odvolání, resp. řádně pokračovala v odvolacím řízení, mohla by později ve správní žalobě uplatnit námitku nesprávného výkladu rozsahu důkazního břemene; žalobkyně však, jak se zdá, nedala správnímu soudu možnost se touto otázkou zabývat. Nevyužila-li však žalobkyně právního prostředku, který se jí nabízel, nemůže se s úspěchem domáhat toho, aby se soud zabýval otázkami vyměřovacího řízení při zkoumání otázek zcela jiných, týkajících se výlučně důvodů pro obnovu daňového řízení.

Je nutno ovšem poznamenat, že i kdyby žalobkyně podala žalobu proti rozhodnutí ve věci dodatečného vyměření daně a uplatnila zde probírané námitky, nijak by to nerozšířilo její procesní prostor v řízení o žalobě proti rozhodnutí o obnově daňového řízení. Každé z řízení totiž 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. Vyměřovací řízení ve věci žalobkyně bylo pravomocně skončeno a rozhodnutím vydaným v tomto řízení svědčí presumpce správnosti; pokud nyní žalobkyně tvrdí, že dodatečné platební výměry jsou nezákonné, nemůže tím pro sebe ničeho dosáhnout. Při rozhodování o obnově řízení je již lhostejné, co žalobkyně soudí o zákonnosti či nezákonnosti těchto výměrů: (domnělá) nezákonnost rozhodnutí totiž není důvodem, pro nějž by mělo být obnoveno řízení, ve kterém bylo takové rozhodnutí vydáno (opět je třeba odkázat na taxativní výčet důvodů obnovy v § 54 odst. 1 daňového řádu).

S ohledem na provedený výklad je zřejmé, že nelze přisvědčit ani druhé části námitky žalobkyně: ta totiž představuje jen konkretizaci a rozvinutí prvotní nesprávné úvahy, která byla právě vyvrácena. Žalobkyně zde tvrdí, že nepovolení obnovy řízení je přímým důsledkem nerespektování rozsahu důkazního břemene daňového subjektu ve vyměřovacím řízení. Zdejšímu soudu však po pravdě souvislost mezi zmíněnými dvěma řízeními uniká a považuje ji za uměle vykonstruovanou. Žalobkyně se mýlí již v tom, co je podle ní správným rozsahem důkazního břemene tížícího daňový subjekt. Není pravda, že by žalobkyně coby daňový subjekt měla prokazovat jen existenci závazkového vztahu mezi ní a společností VH Trade s. r. o.: naopak pokud zahrnula do výdajů na dosažení zdanitelných příjmů určité konkrétní peněžní obnosy, a z nich odvozené částky pak uplatnila v příznání k dani z přidané hodnoty coby daň na vstupu, byla povinna prokázat (nikoli pouze tvrdit), že dané výdaje skutečně byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) - tedy poskytnout přesvědčivé doklady o tom, že smlouva o obchodním zastoupení byla reálně naplňována a že z ní žalobkyně měla užitek, nebo takový užitek alespoň důvodně předpokládala. Podobně bylo na žalobkyni, aby prokázala, že přijala od společnosti VH Trade s. r. o. konkrétní zdanitelné plnění, které jí bylo vyúčtováno daňovým dokladem (§ 9 zákona o dani z přidané hodnoty); to se jí však nezdařilo, a správce daně jí tedy nemohl uznat nárok na odpočet daně (§ 19 zákona o dani z přidané hodnoty) související s takto tvrzeným přijatým zdanitelným plněním.

Rovněž je třeba uvést, že existence závazkového vztahu není předběžnou otázkou v tom smyslu, jak ji chápe § 54 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Samozřejmě je tu nutný *faktický* předpoklad existence vztahu, aby vůbec mohly být vynakládány nějaké výdaje za službu, resp. aby mohla být přijímána zdanitelná plnění; nejde však o předběžnou otázku v *právním* slova smyslu - již jen proto, že kladné zodpovězení dílčí otázky po existenci závazkového vztahu nutně nevede k jednomu určitému, a ne jinému, posouzení problému, který je předmětem sporu. Konkrétně řečeno: to, že mezi dvěma společnostmi vznikl a trval závazkový vztah, nevypovídá o tom, zda, kdy a v jakém rozsahu bylo z tohoto vztahu plněno - a už vůbec ne o tom, že došlo ke konkrétním plněním, v souvislosti s nimiž žalobkyně snížila základ daně o výdaje na dosažení příjmů a provedla odpočet daně na vstupu. (V té souvislosti lze odkázat na správné úvahy městského soudu, podle nichž se rozsudek Okresního soudu v Jičíně týkal jiného obchodního případu než těch, které byly předmětem daňové kontroly vedoucí k vydání dodatečných platebních výměrů.) Konečně úsudek správce daně o tom, že ke sporným plněním nedošlo, nelze oddělit od průběhu daňového řízení, ve kterém byla žalobkyně povinna prokázat skutečnosti, jež sama uvedla v daňových příznáních nebo k jejichž průkazu ji správce daně vyzval. Závěr správce daně totiž nevypovídá ani tak o tom, že se věci ve skutečnosti odehrály tak či onak, nýbrž konstatuje, že žalobkyni se nepodařilo prokázat svou verzi událostí. Z pohledu správce daně nemá význam pouhé tvrzení, že k určitému plnění skutečně došlo, byť by i šlo o tvrzení pravdivé: i pravdivá tvrzení totiž musejí být prokázána. Nejsou-li prokázána, nemá jejich pravdivost v daňovém řízení žádnou procesní hodnotu.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 28. května 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu