



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **D. H.**, zastoupený Mgr. Radkem Látem, advokátem se sídlem Smilova 547, Pardubice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 1. 2014, čj. 50810/13-7001-11100-011699, a čj. 60248/13/7001-11101-013165, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 10. 9. 2015, čj. 62 Af 23/2014 – 34, a čj. 62 Af 24/2014 – 30,

t a k t o :

- I.** Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 226/2015 a 1 Afs 227/2015 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 226/2015.
- II.** Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 10. 9. 2015, čj. 62 Af 23/2014 – 34, a čj. 62 Af 24/2014 – 30, **se zrušují**.
- III.** Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 17. 1. 2014, čj. 50810/13-7001-11100-011699, a čj. 60248/13/7001-11101-013165, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti a žalobě částku 36.400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Radka Láta, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Dne 14. 12. 2012 žalobce požádal o povolení obnovy daňových řízení, na základě kterých mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 (a to dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 19. 4. 2011, čj. 50612/11/038910204131 a čj. 50646/11/038910204131, následně potvrzenými

rozhodnutími Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 4. 2012, čj. 1317/12-1100-203537 a čj. 1318/12-1100-203537). Odvolací finanční ředitelství (dále jen „správce daně“) neshledalo naplnění důvodů pro povolení obnovy řízení dle § 117 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a proto žádosti svými rozhodnutími ze dne 5. 6. 2013, čj. 15519/13/5000-14102-708571, a čj. 15520/13/5000-14102-708571, zamítlo. Žalobce podal proti těmto rozhodnutím odvolání, která žalovaný v záhlaví specifikovanými rozhodnutími zamítl a potvrdil tak závěry správce daně.

[2] Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami u krajského soudu, který je jako nedůvodné zamítl. Podle soudu se správní orgány dostatečně zabývaly naplněním důvodů pro obnovu řízení a dospěly ke správnému závěru, že žalobce ve svých návrzích neuvedl ani nedoložil žádné konkrétní nové skutečnosti ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ani nevysvětlil, proč by tyto skutečnosti mohly mít vliv na rozhodnutí. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno a nemohl být s návrhem na obnovu řízení úspěšný.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudkům krajského soudu kasační stížnosti z důvodu jejich nezákonnosti dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a nepřekoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozsudky zrušil.

[4] Stěžovatel zdůraznil, že souběžně s nalézacími řízeními, která vedl správce daně s žalobcem, probíhala trestní řízení s žalobcem a dalšími osobami, zejména panem Š. a panem F. Většina provedených důkazů v rámci trestního řízení měla bezprostřední souvislost s předmětem dokazování správce daně v nalézacích řízeních týkajících se daně z příjmů fyzických osoby za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Trestní i daňové řízení vycházelo ze stejného skutkového stavu, který byl předmětem dokazování v obou řízeních.

[5] Nové skutečnosti odůvodňující obnovu řízení spatřuje stěžovatel ve výpovědích a tvrzeních pana Š., D. a F. v trestním řízení. Byť správce daně i soud tvrdí, že svědecké výpovědi těchto osob v rámci trestního řízení nepovažoval při vydávání platebních výměrů za důkaz, neznamená to, že nejde o důkazní prostředky a že je lze jen tak pomínout. Jde navíc o důkazní prostředky, které se objevily až poté, co správce daně vydal předmětné platební výměry. Pokud by správce daně posuzoval výpovědi pana Š. a pana F. v době, kdy hodnotil provedené důkazy, zcela jistě by dospěl k jiným závěrům. To, že je neměl v té době k dispozici, znamená, že skutkový stav nebyl zjištěn přesně. Orgány činné v trestním řízení následně dospěly k jinému skutkovému stavu než správce daně právě na základě těchto dvou výpovědí. Zejména pan Š. změnil některá svá tvrzení ohledně skutečností souvisejících s koupí a prodejem nemovitostí v katastrálním území Podbořany a nemovitostí v katastrálním území Hejnice.

[6] Stěžovatel namítl, že s ohledem na právní jistotu účastníků řízení, obecný princip spravedlnosti, jednoty právního řádu a základní zásady procesu dokazování nelze připustit, aby v jednom řízení byly rozhodné okolnosti vyhodnoceny odlišně od řízení druhého. Správce daně je proto povinen (a měl tak učinit již z úřední povinnosti) obnovit nalézací řízení, která předcházela vydání dodatečných platebních výměrů.

[7] Soud nesprávně interpretoval § 117 daňového řádu a také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2006, čj. 2 Afs 186/2004 – 65. Stěžovatel má za to, že ve svém návrhu na obnovu řízení s ohledem na nedostupnost trestního spisu v maximálně možném ohledu popsal, v čem spatřuje nové skutečnosti a nové důkazy. Důvodem pro zamítnutí obnovy řízení

nemůže být fakt, že žalobce podrobně neuvedl jejich obsah. V rámci objektivních skutečností stěžovatel označil nové důkazy dostatečně přesně. Správci daně nic nebrání v tom (naopak je k tomu povinen), aby si nové skutečnosti předepsaným způsobem zjistil z trestního spisu pana Š. a pana F. Dále měl sám rozhodnout, zda se opravdu nové důkazní prostředky ve spisu nacházejí či nikoliv. Až poté měl vydat rozhodnutí o návrhu na obnovu řízení. Správní orgán proto vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a porušil tak svou povinnost zakotvenou v § 92 daňového řádu. Soud nesprávně uvedl, že daňové řízení nemá vyšetřovací charakter. V případě, že daňový subjekt navrhne důkazní prostředky, které z objektivního hlediska nemůže sám provést, platí při dokazování zásada vyšetřovací.

[8] Nesprávná jsou také tvrzení správce daně i soudu týkající se nevěrohodnosti výpovědi pana Š. a pana F. Nemohou totiž dopředu hodnotit svědeckou výpověď, aniž by jim bylo známo, co je obsahem této výpovědi; nelze předjímat, že i změněná výpověď bude nevěrohodná. Lze naopak logicky vysvětlit, proč svědecké výpovědi uvedených osob mohly být zkeslené. Tyto osoby nemusely mít s ohledem na probíhající trestní řízení zájem, aby byly s předmětnými transakcemi spojovány. Po ukončení trestního řízení tyto jejich obavy odpadly a jejich výpovědi mohou být zcela nezkeslené. Proto pro zjištění pravdivého a úplného skutkového stavu jsou nutné jejich současné výpovědi.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zcela souhlasí s oběma napadenými rozsudky. Stěžovatel nedostal své povinnosti tvrzení, neboť nevylicil, jakých nových skutečností se dovolává a jakým způsobem by tyto skutečnosti mohly změnit zjištěný skutkový stav. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, čj. 8 Afs 65/2013 – 52, a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[10] Dále žalovaný navrhl, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení podle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 151 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), a s § 2 odst. 3 vyhlášky č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu (dále jen „vyhláška č. 254/2015 Sb.“). Celkově se jedná o částku 300 Kč jako náhrada hotových výdajů vynaložených v souvislosti s jedním úkonem právní služby.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Na úvod Nejvyšší správní soud poznamenává, že postupem podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 226/2015 a 1 Afs 227/2015 ke společnému projednání, jelikož se jedná o rozhodnutí, která spolu skutkové souvisejí a vystupují v nich totožní účastníci.

[12] Při posuzování kasačních stížností soud hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobou oprávněnou, a jsou tedy projednatelné.

[13] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[14] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadených rozsudků, ke které je povinen případně přihlédnout i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatel důvody nepřezkoumatelnosti ve svých kasačních stížnostech nespécifikoval a Nejvyšší správní soud po přezkumu rozsudků krajského soudu jejich nepřezkoumatelnost neshledal.

[15] Dále se kasační soud věnoval tvrzené nezákonnosti napadených rozsudků, která podle stěžovatele tkví v nesprávném posouzení otázky, zda stěžovatelem uváděné skutečnosti odůvodňovaly povolení obnovy daňových řízení, na základě kterých mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008.

[16] Podle § 117 odst. 1 daňového řádu „*řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže*
a) 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,
b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozmeněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, nebo
d) 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.“

[17] Obnova řízení je mimořádným opravným prostředkem, kterým se zasahuje do pravomocného rozhodnutí. Situace, kdy obnova řízení může být nařízena nebo povolena, proto musí být skutečně mimořádná, a závažnost okolností, pro které má být řízení obnoveno, musí převážet nad zásadou právní jistoty. Obnova řízení neslouží k nápravě vad řízení či nezákonnosti daňového rozhodnutí a nezpochybňuje, že správce daně vycházel v okamžiku vydání rozhodnutí z dostatečně zjištěného skutkového stavu. Umožňuje pouze to, aby proběhlo nové řízení, ve kterém budou zohledněny skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti, které vyšly dodatečně najevo a které zpochybnily dosud zjištěný skutkový stav (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2008, čj. 2 Afs 98/2007 – 91).

[18] Nové skutečnosti, resp. nové důkazy ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu spatřuje stěžovatel ve výpovědích a tvrzeních pana Š., pana D. a pana F., provedených v rámci trestního řízení, které probíhalo souběžně s řízením daňovým. V případě provedení těchto důkazů by daňové orgány dle názoru stěžovatele dospěly k odlišným skutkovým závěrům. Stěžovatel však nespécifikoval, jak by se skutkové okolnosti změnilly, neboť neměl přístup do příslušného trestního spisu.

[19] Podle § 118 odst. 3 daňového řádu musí být v návrhu na povolení obnovy řízení uvedeny okolnosti svědčící o jeho důvodnosti a o dodržení lhůty pro podání návrhu na povolení obnovy řízení. Daňový subjekt má tedy ve vztahu k důvodům pro povolení obnovy dle § 117 odst. 1 daňového řádu povinnost tvrzení. Ze zákona však již nevyplývá, že by byl daňový subjekt povinen také důvody obnovy prokázat, jak se domnívá žalovaný. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl uvedené protokoly o výpovědi svědků v trestním řízení k dispozici, bylo dostatečné, pokud na tyto výpovědi pouze odkázal. Tím svou povinnost tvrzení důvodů obnovy řízení splnil. Bylo pak na správci daně, aby si příslušný trestní spis vyžádal a posoudil, zda výpovědi svědků představují nové skutečnosti, jež by mohly mít vliv na skutkový stav zjištěný v daňovém řízení. Bez tohoto postupu nemohl rozhodnout o zamítnutí návrhu na obnovu řízení, neboť nemohl vědět, zda důvody pro její povolení skutečně nejsou dány.

[20] Nejvyšší správní soud si je vědom závěru učiněného např. ve svém rozsudku čj. 8 Afs 65/2013 – 52, na který žalovaný odkazuje, podle něhož za nové skutečnosti dle § 117 odst. 1 daňového řádu nelze zpravidla považovat protokol o výslechu svědka z jiného řízení, konaného po skončení řízení daňového. V tomto odkazovaném případě se jednalo o poněkud skutkově odlišnou situaci ve srovnání s nyní posuzovaným případem. Stěžovatel v uvedené věci jako nové skutečnosti navrhoval výsledky svědků provedené v následném trestním řízení, přičemž těmito svědky byli pracovníci správce daně. Na rozdíl od nyní projednávané věci

ovšem stěžovatel výsledky svědků nenavrhoval již v původním daňovém řízení, ač tak učinit mohl.

[21] V posuzovaném případě však stěžovatel navrhoval provedení výpovědí uvedených svědků již v původním daňovém řízení. Skutečnost, že následně po ukončení daňového řízení uvedení svědkové vypovídali v pokračujícím trestním řízení z nějakých důvodů odlišně (pokud tomu tak opravdu bylo, což bude muset ověřit správní orgán), nelze klást k tíži daňového subjektu. Je možné připustit, že výpovědi, jež vzal správce daně v potaz v původním řízení, mohly být – např. vlivem souběžně probíhajícího daňového a trestního řízení, v nichž měly uvedené osoby odlišné procesní role – zkreslené. Nově provedené výpovědi svědků by tak mohly zpochybnit zjištěný skutkový stav, k němuž dospěl správní orgán v původním daňovém řízení, a mohly by tak představovat nové skutečnosti ve smyslu § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

[22] Nejvyšší správní soud proto shledal námitku nezákonnosti napadeného rozsudku důvodnou. Správce daně si totiž měl učinit úsudek o důvodnosti povolení obnovy řízení až po vyžádání příslušného trestního spisu a zjištění, zda se v něm nacházejí nové skutečnosti dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Vzhledem k uvedenému je nutno přisvědčit také kasační námitce vady řízení spočívající v tom, že správní orgán vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Pokud si správní orgán nevyžádal trestní spis, ve kterém se dle tvrzení stěžovatele nacházely nové skutečnosti vedoucí k odlišným skutkovým závěrům ve věci, nebylo zjištění skutkového stavu, na základě kterého mohl rozhodnout o povolení obnovy či zamítnutí návrhu na obnovu řízení, dostatečné.

IV. Závěr a náklady řízení o kasačních stížnostech a o žalobách

[23] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitku nezákonnosti rozsudků opodstatněnou, a proto napadené rozsudky podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudků krajského soudu přistoupil Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. také ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, a má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobách i řízení o kasačních stížnostech.

[25] V řízení o žalobách představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacené soudní poplatky v celkové výši 6.000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů jeho zástupce. Odměna zástupce činí v každém z řízení o žalobě za dva úkony právní služby (převzetí věci a podání žaloby) v hodnotě 3.100 Kč za jeden úkon [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] celkem částku 6.200 Kč. Náhrada hotových výdajů v každém řízení o žalobě pak sestává z paušální částky 600 Kč (2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkově tedy činí odměna a náhrada hotových výdajů zástupce o obou řízeních před krajským soudem 13.600 Kč. Jelikož má stěžovatel právo na náhradu těchto nákladů vůči žalovanému, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení o žalobách ve výši 19.600 Kč.

[26] V řízení o kasačních stížnostech představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacené soudní poplatky v celkové výši 10.000 Kč a odměna a náhrada hotových výdajů jeho zástupce. Odměna zástupce činí za dva úkony právní služby (podání dvou kasačních stížností) částku 6.200 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Náhrada hotových výdajů pak sestává z paušální částky 600 Kč (2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Žalovaný je tedy povinen uhradit stěžovateli náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech ve výši 16.800 Kč.

[27] Žalovaný je tedy povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení o žalobách a řízení o kasačních stížnostech ve výši 36.400 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Radka Láta, advokáta, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 14. ledna 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu