

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci žalobce **J. P.**, zastoupeného Mgr. Richardem Vachouškem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2002, č. j. 666/02-110, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 8. 2004, č. j. 38 Ca 217/2002-24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2002, č. j. 666/02-110. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vlašimi, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 na částku 1 524 385 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud odkázal zejména na § 16 odst. 2 a § 41 daňového řádu. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má povinnost předložit správci daně na požádání účetní a jiné doklady, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. O provedené daňové kontrole pak sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou po projednání spolupodepisuje daňový subjekt.

Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole též dodatečný platební výměr, přičemž při dodatečném stanovení daně přihlédne správce daně též ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu , zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo jeho ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího dodatečné daňové přiznání. Dodatečné daňové přiznání na daň nižší lze však podat jen za podmínek uvedených v odstavci 4. Poslední známou daňovou povinností se rozumí částka daně nebo daňové ztráty, ve výši, jak ji naposledy stanovil pravomocně správce daně. Podle § 41 odst. 2 však není dodatečné daňové přiznání přípustné, pokud byl před jeho podáním učiněn úkon správce daně směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti za období, kterého by se dodatečné daňové přiznání týkalo. Je-li vydáno na základě úkonu správce daně rozhodnutí o daňovém základu a dani, za dobu ukončení takového úkonu se považuje den, kdy toto rozhodnutí nabylo právní moci. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání se v takovém případě do doby ukončení úkonu správce daně přerušuje a nová počne běžet od ukončení tohoto úkonu.

V daném případě však v průběhu daňové kontroly i odvolacího řízení správce daně několikrát určitě a srozumitelně žalobce vyzval, aby svá tvrzení o nižší daňové povinnosti prokázal a sám vycházel právě ze skutečností, které v daňové kontrole zjistil. Žalobce však tak nikdy neučinil. Nelze vytýkat správci daně, že při svém rozhodování nevzal v úvahu žalobcem tvrzené údaje (avšak neprokázané), které se navíc v průběhu celého daňového řízení lišily. Žalobce zejména nepředložil původní účetnictví, na jehož základě podával daňová přiznání. Správce daně nemůže totiž svévolně měnit to, co je ve výlučné dispozici žalobce, a to sice jeho tvrzení, obsažená v daňovém přiznání. Zjistil-li žalobce, že v daňovém přiznání uvedl nesprávnou výši svých příjmů, že tyto byly ve skutečnosti nižší, měl možnost postupovat podle § 41 odst. 1 daňového řádu (za podmínek stanovených zákonem), takový postup je však ve výlučné dispozici žalobce. Pokud tak sám neučinil a tyto skutečnosti začal tvrdit až poté, co byla zahájena daňová kontrola, musí nést následky takového jednání. Navíc sám ani v daňové kontrole nikdy nepředložil původní účetnictví a svá tvrzení opíral toliko o svoji „operativní evidenci“ a vyjádření bývalého účetního. Správní orgány v takovém případě nepostupovaly v rozporu se zákonem, naopak několikrát žalobci poskytly možnost svá tvrzení o nižší dani doložit a vycházely důsledně ze skutečností, které v daňové kontrole zjistily.

Žalobce napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení.

Namítal předně, že dle § 16 odst. 8 daňového řádu při dodatečném stanovení daně má správce daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Správce daně při stanovení výše daně vyšel pouze z daňového přiznání žalobce, kde uvedl své příjmy za kontrolované zdaňovací období ve výši 16 117 377 Kč. Tato částka však neodpovídala skutečnosti. Daňové přiznání zpracoval účetní B. Při vnitřní kontrole účetnictví provedené žalobcem pak dospěl účetní k jinému závěru, totiž že došlo ke zkreslení výsledku hospodaření žalobce (vlivem neodpovídajícího softwaru), z čehož vyplynuly nesprávné účetní závěry o výši jeho daně. Pomocí operativní evidence, kterou vedl sám žalobce vedle účetnictví zpracovaného účetním B., zjistil, že skutečná výše příjmů byla 13 009 147 Kč. Tyto skutečnosti žalobce doložil vyjádřením pana B. ze dne 30. 1. 2001 a přehledem výše příjmů v roce 1997. V daném případě však správce daně ke stěžovatelovým námitkám nepřihlédl a s touto námitkou se nevypořádal náležitě ani městský soud. Důkazní

hodnotu účetní evidence, jakož i vyjádření účetního B. označil za velmi malou, aniž by tyto důkazy hodnotil.

Podle § 2 daňového řádu má správce daně postupovat v souladu se zákonem a dbát chráněných zájmů daňových subjektů, avšak správce daně toto ustanovení nerespektoval. Protože žalobce namítal, že došlo k výrazné změně jeho daňové povinnosti, oproti té, kterou uvedl v daňovém přiznání, bylo na správci daně, aby pečlivě jeho námitky zhodnotil tak, aby byla zachována jeho práva. Správci daně muselo být zřejmé, že případné nedoplatky by mohly vést k ekonomické likvidaci žalobce. Protože dodatečné daňové přiznání je ve shodě s § 41 daňového řádu možné podat jen do doby zahájení daňové kontroly a žalobce zjistil rozdíly na dani až po jejím zahájení, neměl již možnost toto daňové přiznání podat. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a současně navrhl, aby byl této kasační stížnosti přiznán odkladný účinek.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu u daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 1997, kontrolu zahájil dne 4. 2. 2000 a ukončil ji projednáním zprávy o kontrole dne 13. 12. 2000.Výsledkem kontroly bylo vyloučení výdajů ve výši 400 725 Kč pro jejich uplatnění v rozporu s § 24 a násl. zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Toto vyloučení výdajů žalobce uznal a nebylo ani předmětem odvolání. V odvolání žalobce pouze požadoval snížení jím v daňovém přiznání vykázaných příjmů o částku 3 108 230 Kč. V průběhu kontroly žalobce nepředložil úplné účetnictví, ale odkazoval na operativní evidenci příjmů, kterou si vedl sám, podle níž měly jeho příjmy činit pouze 13 009 147 Kč. V průběhu daňové kontroly, ani v odvolacím řízení k výzvám správce daně však nedoložil žádné důkazy, podle nichž mělo být původní účetnictví vadné, nedoložil tedy jím namítané rozdíly ve výši příjmů. Stěžovatelem předložená operativní evidence nemohla být správcem daně uznána za průkazný doklad jeho skutečných příjmů, navíc tato evidence neodpovídala ani tvrzení žalobce, neboť jím předložené příjmové doklady byly pouze na částku 11 972 202 Kč. V operativní evidenci předložené až v odvolacím řízení evidoval žalobce příjmy ve výši 13 009 147 Kč a vzhledem k uplatněným výdajům pak činila ztráta z jeho obchodní činnosti cca 3 000 000 Kč. Skutečnost, že žalobce dosáhl ve svém hospodaření tak významné ztráty, údajně zjistil až po 1 a půl roce v době probíhající daňové kontroly, poté provedl tzv. rekonstrukci účetnictví vycházející z jeho operativní evidence. Správce daně proto vycházel z údajů o příjmech, které sám žalobce ve svém daňovém přiznání uvedl a přezkoumával toliko výši výdajů. Tvrzení žalobce o jeho nižších příjmech, než které uvedl do svého daňového přiznání, nelze považovat za okolnost zjištěnou správcem daně v průběhu daňové kontroly dle § 16 odst. 8 daňového řádu. Není důvodná ani žádost o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, neboť doměřená daň byla již žalobcem uhrazena převedením přeplatku daně z přidané hodnoty v roce 2002.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nastolenou otázkou zde zůstává míra, v jaké má správce daně při daňové kontrole přihlížet k okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Jinými slovy, zda při prováděné daňové kontrole měl správce daně povinnost přihlížet k žalobcem tvrzeným nižším příjmům, než které uvedl sám do daňového přiznání, aniž by toto tvrzení současně prokázal.

V daném případě správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 dne 4. 2. 2000. Daňová kontrola je dle § 16 daňového řádu institutem umožňujícím správci daně zjistit či prověřit daňový základ, popřípadě jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Je to tedy právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané samotným daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Právě v jejím průběhu je daňovému subjektu garantována řada práv a povinností směřujících k tomu, aby byla daňová povinnost stanovena spolehlivě, správně. Podle § 16 odst. 2 písm. e) tak má daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola povinnost předložit důkazní prostředky, prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Je to právě ustanovení § 16 daňového řádu, které daňovému subjektu garantuje právo koncentrovat veškeré své návrhy, prokazovat svá tvrzení týkající se kontrolované daně, podávat námitky atd., a to tak, aby výsledkem kontroly bylo zjištění, zda daň byla správně stanovena. Na druhé straně je však jeho obsahem i povinnost [§ 16 odst. 2 písm. c) a d) daňového řádu] předložit správci daně účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné a podat k nim vysvětlení, má–li správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti či pravdivosti. Břemeno tvrzení i dokazování přitom spočívá na daňovém subjektu. Není na správci daně, aby vyhledával případné okolnosti, které by mohly být eventuálně příznivými pro daňový subjekt.

Jak je však zřejmé ze správního spisu, správce daně vyloučil při kontrole některé výdaje pro jejich uplatnění v rozporu s § 24 zákona č. 586/1992 Sb. Toto vyloučení žalobce uznal, závěrečnou zprávu o daňové kontrole po jejím projednání také bez připomínek či dalších návrhů podepsal. Tím byla daňová kontrola uzavřena a vydán dodatečný platební výměr. Skutečnost, že výše žalobcova příjmů byla nižší, nežli sám uvedl v daňovém přiznání za zmíněné zdaňovací období, začal tvrdit až v odvolacím řízení. Přesto byly finančními orgány vydány výzvy k prokázání žalobcova tvrzení, týkající se jeho nižších příjmů. Žalobce sám však své tvrzení neprokázal. Neprokázal především, v čem spočívala vadnost původního účetnictví, tedy rozdíly mezi částkou příjmů uvedenou v původním účetnictví, na základě kterého bylo zpracováno daňové přiznání a částkou příjmů tvrzenou, uvedl, že by musel provést rekonstrukci účetnictví (příjmů). Původní účetnictví ve stavu, než došlo k odstraňování chyb účetním již k dispozici nemá. Žalobcem postupně předkládané účetnictví jak v daňové kontrole, tak později i pro účely odvolacího řízení, vykazovalo rozdílnosti. (Jak bylo ze správního spisu rovněž zjištěno, pro zásadní vady v účetnictví za zmíněné zdaňovací období uložil správce daně žalobci pokutu podle zákona o účetnictví).

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné rovněž uvést, že skutečnost, že o některých příjmech hodlal žalobce dodatečně účtovat a „rekonstruovat“ tak účetnictví, je zcela bez významu, neboť takový důkazní prostředek je nezákonný. Zákon o účetnictví ani daňový zákon nezná pojem „rekonstruované účetnictví“.

Podle § 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pro zdaňovací období roku 1997, účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví do období s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí („účetní období“); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. Účetním obdobím je přitom kalendářní rok (§ 3 odst. 2 cit. zákona). Podle § 12 odst. 2 cit zákona účetní jednotky provádějí účetní zápisy o účetních případech srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím jejich trvanlivost. Přitom uspořádají účetní zápisy způsobem,

který umožní ověřit zaúčtování všech účetních případů v účetním období, a tak, aby zabránily neoprávněným změnám a úpravám těchto zápisů (odst. 3 cit ust.). Podle § 35 cit. zákona opravy v účetních dokladech, účetních knihách a v ostatních účetních písemnostech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví. Citovaný zákon rovněž stanoví kdy a jakým způsobem účetní jednotky otevírají a uzavírají účetní knihy, způsob a podmínky účetní závěrky. Z výše uvedeného s přihlédnutím k obecným zásadám účetnictví, jeho smyslu a účelu nelze připustit, aby účetní jednotka mohla zpětně vstupovat do již uzavřeného účetního období, toto přepracovávat a doplňovat o údaje dodatečně zjištěné nebo o údaje z různých důvodů dříve neuvedené; způsob oprav a postup při zaúčtování dodatečně zjištěných skutečností stanoví zákon o účetnictví a účetní postupy, není proto na vůli účetní jednotky zvolit si postup odlišný.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného proto uzavírá, že povinnost přihlížet k tvrzeným nižším příjmům žalobce by správce daně musel za situace, kdy by tyto skutečnosti sám zjistil při daňové kontrole (pokud by byly prokázány), a nebo za situace, kdy by se žalobci podařilo relevantními důkazy prokázat, že jeho příjmy byly skutečně nižší, než jak původně v daňovém přiznání uvedl. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost takové důkazy sám vyhledávat.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti samotné, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně 18. října 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu