

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. 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 4. 3. 2005, č. j. 1873/05-130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2005, č. j. 11 Ca 144/2005-27,

**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 4. 3. 2005, č. j. 1873/05-130. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vlašimi, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za měsíc prosinec 1997 na částku 3 979 882 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud odmítl žalobcovu námitku, že neprovedením důkazu peněžním deníkem a nepřihlédnutím k seznamu uhrazených pohledávek zkrátil správce daně žalobcova práva. Je to totiž daňový subjekt, kdo prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět do daňového přiznání, popřípadě ty, k nimž byl správcem daně

vyzván. Žalobce sice předložil peněžní deník za období leden až červen 1997, nebylo v něm však účtováno o bankovních operacích. Proto jej správce daně vyzval ve shodě s § 43 a § 16 daňového řádu k předložení peněžního deníku za předmětné zdaňovací období roku 1997. K dotazu správce daně, proč je účtováno zvlášť o bankovních operacích a zvlášť o pokladních, zástupce žalobce uvedl, že je hotova pouze část o bankovních operacích a část podkladů není hotova a bude dodána. Žalobce si byl tedy v průběhu daňového řízení vědom nesouladu mezi jednotlivými doklady a uváděl důvody, proč tyto doklady a peněžní deník nekorespondují. Bylo na žalobci, aby předložil takové důkazní prostředky, které budou vytvářet ucelený obraz o tom, jaká daňová povinnost mu v rozhodném období vznikla. Tuto povinnost žalobce nesplnil, jím předložené doklady byly neúplné a vzájemně si v jednotlivých částech odporovaly. Proto je jeho námitka, že žalovaný neprovedl důkaz peněžním deníkem, respektive že nepřihlédl k seznamu uhrazených pohledávek, nedůvodná.

Nedůvodná je rovněž námitka, že nebylo přihlédnuto ke skutečnosti, že 25 % jeho obratu tvoří vývoz zboží, které je od daně osvobozeno. Žalovaný tyto skutečnosti totiž nikde neuváděl, neuváděl je ani v odvolacím řízení, nenamítal, že by nebylo přihlédnuto k druhu jeho obratu. Platby osvobozeného zboží žalobce nikterak neodlišil, osvobození nikdy nenamítal.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně uvedl, z jakých důvodů považuje žalobcovo účetnictví za neúplné, nesprávné a vedené neprůkazným způsobem. Žalobce neprokázal k výzvě žalovaného, na podkladě kterých prvotních údajů byla následně vyhotovena rekonstruovaná operativní evidence tak, aby bylo možno ověřit její věrohodnost.

V závěru soud odmítl rovněž námitku prekluze daně, neboť vydáním výzev k prokázání daňové povinnosti se přerušil běh prekluzivní lhůty a počala běžet nová tříletá lhůta.

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

Namítal předně, že údaje, z nichž správce daně vycházel při stanovení daně za zdanitelné období prosinec 1997 byly předloženy zástupcem žalobce, panem B. Poté, co se žalobce s výsledky daňové kontroly seznámil, provedl srovnání zjištění správce daně s vlastní operativní evidencí a zjistil, že závěry správce daně neodpovídají skutečnosti. Nechal proto účetnictví přepracovat, takto přepracované účetnictví pomocí účetního programu se již s jeho údaji shodovalo. Správce daně předně užil pro stanovení základu daně těch příjmů, které zjistil pro účely daně z příjmů; s takovou výší ovšem žalobce nesouhlasil. Při ústním jednání dne 9. 5. 2001 žalobce navrhl správci daně provedení důkazu prostřednictvím svého peněžního deníku, ten však navržený důkaz neprovedl. Rovněž žalovaný nepřihlédl k odvolání přiloženému seznamu uhrazených pohledávek. Správce daně rovněž nepřihlédl k tomu, že 25 % obratu zboží tvořil vývoz zboží, které je od daně osvobozeno.

Je skutečností, že na výzvu ke splnění důkazní povinnosti, která mu byla doručena dne 9. 8. 2000 reagoval pouze částečně, to však jen proto, že ve zbylé části byla výzva neurčitá. Podle názoru žalobce, předložil jak správci daně a poté i žalovanému řadu důkazů ke svým tvrzením, ten je však neprovedl, zejména pak důkaz peněžním deníkem. Správce daně předně nepostupoval ve shodě s § 16 odst. 8 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při kontrole zjištěny. V závěru pak odkázal na bohatou judikaturu Ústavního soudu,

která řeší problematiku práva na spravedlivý proces, opomenutých důkazů ve vazbě na zásadu volného hodnocení důkazů.

V otázce posouzení prekluze práva na vyměření daně soudem, žalobce obecně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2004.

Pro tato pochybení jak žalovaného, tak i soudu navrhl, aby byl rozsudek městského soudu zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno ohledně rozdílu mezi příjmy uvedenými v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeným za rok 1997, které vykázal v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za leden až červen 1997 a v evidenci červenec až prosinec 1997, předložené v průběhu kontroly. Daň z přidané hodnoty za prosinec 1997 byla vyměřena na základě údajů, které předložil či sdělil sám žalobce do protokolů v průběhu daňové kontroly. Správce daně nemohl při kontrole této daně vycházet ze žalobcova účetnictví, neboť bylo neúplné a nesprávné a v průběhu kontroly bylo rekonstruováno. V průběhu odvolacího řízení sice předložil rekonstruované účetnictví, zpracované v návaznosti na jím vedenou evidenci, avšak bez souvislostí či uvedení vazeb na evidenci původní. Nepředložil tak původní účetnictví, na základě kterého byly vykázány údaje v daňových přiznáních, ani operativní evidenci, na základě které bylo zpracováno nové účetnictví. Nedoložil tak, v čem bylo původní účetnictví předložené v kontrole chybné. Neprokázal tedy, která zdanitelná plnění byla či nebyla zaúčtována, resp. byla zaúčtována dvakrát.

Námitku, že 25 % jeho obratu tvoří vývoz zboží, který je od daně z přidané hodnoty osvobozen nevznesl nikdy v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení, přičemž důkazní břemeno o tomto tvrzení, nese rovněž žalobce. Správce daně tak vyměřil daně z údajů předložených či sdělených žalobcem, přičemž zohlednil přijatá zdanitelná plnění, která žalobce uplatnil. Skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně své tvrzené daňové povinnosti, nelze klást za vinu správci daně či žalovanému. Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

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 dne 4. 2. 2000 mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a daně z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 1997.

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) daňového řádu 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, žalobce nepodal za zdaňovací období prosinec 1997 přiznání k dani z přidané hodnoty. Proto byl výzvou správce daně upomenut ke splnění této své povinnosti. Protože žalobce na výzvu nereagoval (ač ji řádně dne 23. 2. 1998 převzal), postupoval správce daně ve shodě s § 44 daňového řádu a vyměřil žalobci daň ve výši nula.

Správce daně pak výzvou ze dne 7. 4. 2000 žalobce vyzval k prokázání uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za období červenec až prosinec 1997. Do protokolu o ústním jednání zástupce žalobce uvedl stav pohledávek k 1. 1. 1997 ve výši 2 332 944,70 Kč (údaj bez daně z přidané hodnoty) a stav pohledávek k 31. 12. 1997 ve výši 11 922 319,36 Kč (údaj bez daně z přidané hodnoty). Z těchto údajů pak správce daně vycházel při porovnání příjmů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1997. K objasnění vzniklého rozdílu byl žalobce vyzván (výzva č. j. 28195/00/022931/3870). Protože na výzvu subjekt nereagoval, správce daně zařadil uvedený rozdíl mezi zdanitelná tuzemská plnění se základní sazbou daně s datem uskutečnění plnění 31. 12. 1997.

V odvolacím řízení počal žalobce tvrdit nesoulad s výsledky zjištěnými finančními orgány a operativní evidencí, kterou si vedl sám pro svoji potřebu.

Finančními orgány byly proto 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 jen, 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 by nemohl posloužit k prokázání tvrzených dalších příjmů. 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). Podle § 12 odst. 2 tohoto 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. ustanovení). Podle § 35 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 měl 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. Z toho důvodu není na místě ani námitka, že nebylo přihlédnuto k vývozům zboží, jež jsou od daně osvobozena, neboť ani tato námitka nebyla v průběhu celého daňového řízení žalobcem vznesena.

Soud tedy dospěl ke správnému závěru, že žalobce před správními orgány neprokázal svá tvrzení, napadené rozhodnutí žalovaného odpovídá obsahu správního spisu. Žaloba sama je sice obsažná, avšak žalobní námitky, jakož i námitky kasační, jsou velmi obecné, byť ještě ve stadiu projednatelnosti.

Důvodná není ani obecná žalobcova námitka, vztahující se k prekluzi práva doměřit mu předmětnou daňovou povinnost. Žalobce v kasační stížnosti vyjádřil pouze nesouhlas s odmítavou argumentací soudu, aniž by tvrdil, v čem tato argumentace byla nesprávná. Protože argumentace soudu odpovídala zákonné úpravě § 47 daňového řádu (s níž se Nejvyšší správní soud ztotožnil) a žalobce nevyjádřil žádné konkrétní výtky, které by vymezily okruh přezkoumání této otázky, neměl tak Nejvyšší správní soud prostor, aby se takovou obecnou námitkou blíže zabýval.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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 dne 12. září 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu