



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **PhDr. L. P.**
bytem K S. 871, P.
zastoupen ARIADNA, s.r.o.
sídlem Bořivojova 21, Praha

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.8.2016, č.j. 111886/16/7100-10111-011791,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 30.8.2016, č.j. 111886/16/7100-10111-011791, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.4.2016, 16937/16/5200-10421-707161, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12.5.2016, č.j. 20862/16/5200-10421-707161.

I. Podstata věci

2. Dne 30.3.2003 nabyl právní moci dodatečný platební výměr ze dne 27.1.2003, č.j. 8929/03/011913/7435, kterým byla žalobci na základě pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.
3. Dne 24.4.2003 podal žalobce žádost o obnovu řízení, kterou odůvodnil tím, že mu daň byla doměřena na základě údajů uvedených v daňových přiznáních, které ovšem neodpovídají skutečnosti, neboť vycházejí z příjmů, kterých nedosáhl. Žalobce pověřil od roku 1999 vedením svého účetnictví externí účetní. Zároveň se s účetní dohodl, že se bude podílet na uskutečňování obchodů v rámci jeho živnosti. Až po provedení daňové kontroly a získání účetních dokladů, které do té doby měla u sebe účetní, žalobce zjistil, že obchody, které měla organizovat účetní, nikdy neproběhly, přestože byly zaneseny v účetnictví žalobce. Své účetnictví následně předal specializované společnosti, která provedla jeho rekonstrukci. Z tohoto důvodu žalobce požádal, aby mu bylo v rámci obnoveného řízení umožněno předložit ke kontrole rekonstruované účetnictví, které dokládá jeho skutečnou činnost. Příjmů uvedených v daňových přiznáních za roky 1999, 2000 a 2001 totiž nikdy nedosáhl a činnosti, které byly zachyceny v jeho účetnictví, nikdy neuskutečnil.
4. Finanční úřad pro hlavní město Prahu v řízení, v němž byl vázán právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13.1.2012, č.j. 5 Afs 4/2011-50, rozhodnutím ze dne 13.3.2013, č.j. 675137/13/2011-05102-107217, zamítl návrh žalobce na obnovu řízení ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, neboť ani po posouzení nově zrekonstruovaného jednoduchého účetnictví předloženého žalobcem neshledal důvody pro povolení obnovy řízení.
5. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodlo Odvolací finanční ředitelství dne 13.11.2013, rozhodnutím č.j. 28072/13/5000-14101-709857, tak, že řízení o žádosti o obnovu řízení ze dne 24.4.2003 zastavilo z důvodu prekluze předmětné daně; věcně se tedy námitkami žalobce nezabývalo.
6. Toto rozhodnutí bylo rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.4.2016, č.j. 16937/16/5200-10421-707161, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12.5.2016, č.j. 20862/16/5200-10421-707161, podle § 123 odst. 1 a odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), v přezkumném řízení zahájeném rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 7.11.2014, č.j. 50 245/14/7100-10111-013165, z důvodu nesprávného posouzení právní otázky prekluze předmětné daně v předcházejícím řízení změněno po věcném posouzení námitek žalobce tak, že odvolání žalobce se zamítá a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13.3.2013, č.j. 675137/13/2011-05102-107217, se potvrzuje.

7. Proti závěrům vysloveným v rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.4.2016, č.j. 16937/16/5200-10421-707161, žalobce brojil odvoláním, které žalovaný zamítl nyní napadeným rozhodnutím.

II. Shrnutí žalobní argumentace

8. Žalobce namítá, že u daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000 byla žádost o obnovu řízení podána v zákonné lhůtě. Podle žalobce žalovaný nepřesně cituje usnesení Ústavního soudu ze dne 30.7.2013, sp. zn. II ÚS 595/13, v němž Ústavní soud vycházel podle žalobce z nepravdivého tvrzení, že žalobce nevyužil opravný prostředek.
9. Žalobce dále namítá, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou týkající se splnění podmínky podle § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Správce daně využil pro své rozhodnutí údaje z daňového přiznání žalobce, které obsahovalo nepravdivé údaje, a záměrně pominul příjmy žalobce, ačkoli mu muselo být zřejmé, že jestliže se tvrzené obchodní případy na výdajové straně vůbec neuskutečnily, nemohl mít žalobce z těchto neexistujících případů ani žádné příjmy, přestože je účetní žalobce vykazovala. Správce daně přesto žalobci doměřil daň z neexistujících příjmů. Daňové přiznání žalobce tak jednoznačně je dokladem obsahujícím nepravdivé údaje, zfalšované účetní, což potvrdil sám správce dně vyloučením nákladů uvedených v tomto daňovém přiznání. Pro stanovení daně podle pomůcek tudíž nebyly splněny zákonné podmínky.
10. Žalobce má tudíž za to, že došlo ke splnění podmínky obsažené v § 117 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a pokud nebylo o obnově řízení rozhodnuto, došlo k porušení základní zásady správy daní dle § 5 odst. 1 daňového řádu a práva žalobce na spravedlivý proces ve smyslu článku 36 Listiny základních práv a svobod.
11. Žalobce v doplněních žaloby dále namítá, že žalovaný zastává dlouhodobě nesprávný názor ohledně prekluze lhůty pro vyměření daně. Podle žalobce usilují finanční orgány svými vadnými postupy o to, aby v daném případě uplynula desetiletá prekluzivní lhůta ke stanovení daně a aby žalobci uškodily.
12. Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
14. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
17. Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Prahu - Jižní Město ze dne 27.1.2003, č.j. 8913/03/011913/7435, č.j. 8929/03/011913/7435 a č.j. 8980/03/011913/7435, byla žalobci doměřena za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001. Správce daně využil jako pomůcky ke stanovení daňových povinností příjmy uvedené v daňových přiznáních žalobce za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001. Pokud jde o výdaje, ty stanovil paušální částkou 25 % z příjmů podle § 7 odst. 9 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které však vzal zpět. Dodatečné platební výměry nabyly právní moci dne 30.3.2003.
Dne 24.4.2003 podal žalobce ve věci doměření daně za zdaňovací období roku 2000 žádost o obnovu řízení.
18. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.
19. Podle § 117 odst. 1 daňového řádu řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže 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 (písm. a/ citovaného ustanovení); rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku (písm. b/ citovaného ustanovení); rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem (písm. c/ citovaného ustanovení); nebo 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 (písm. d/ citovaného ustanovení).
20. Pokud jde o námitky týkající se důvodů, pro něž byla žalobci doměřena daň podle pomůcek, tak zdejší soud předně uvádí, že měl-li žalobce za to, že správce daně při výběru pomůcek – a to i co do výše odhadovaných příjmů – pochybil, měl tyto argumenty uvést v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Smysl a účel obnovy řízení je jiný než u řízení o řádně podaném opravném prostředku, ve kterém dochází k přezkumu zákonnosti rozhodnutí správce daně v mantinelech daných způsobem doměření daně na základě pomůcek. V rámci řádně podaného opravného prostředku může daňový subjekt polemizovat s výsledným určením daňové povinnosti, může namítat, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za nepřiměřený, proč se správcem daně vypočítané částky neblíží skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu atd., a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. „V rámci přezkumu daně stanovené pomocí

pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení ...Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena...” (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.11.2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49).

21. Nelze tedy ztotožňovat předmět řízení o žádosti o obnovu pravomocně ukončeného daňového řízení s předmětem řízení zahájeného na základě řádně podaného opravného prostředku proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla doměřena daň na základě pomůcek. Obnova řízení neslouží k nápravě vad řízení či nápravě nezákonností daňového rozhodnutí, nýbrž umožňuje, aby proběhlo řízení nové, ve kterém budou zohledněny dodatečně vyjevené skutečnosti, důkazy a jiné okolnosti zpochybňující skutkový základ rozhodnutí, které bez své viny nemohl daňový subjekt uplatnit dříve.
22. V nyní posuzované věci byl tedy předmět řízení omezen na to, zda vyšly najevo skutečnosti splňující podmínky pro povolení obnovy řízení; předmětem řízení však v žádném případě nemohlo být přezkoumání, zda v nalézacím řízení byl dostatečně a řádně zjištěn skutkový stav pro vydání dodatečného platebního výměru.
23. Řízení o žádosti žalobce o obnovu řízení před správními orgány, jejichž závěry byly posuzovány Městským soudem v Praze a posléze Nejvyšším správním soudem, vyústilo ve vydání rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 13.3.2013, č.j. 675137/13/2011-05102-107217, které bylo potvrzeno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.4.2016, č.j. 16937/16/5200-10421-707161.
24. Zdejší soud dále uvádí, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 13.1.2012, č.j. 5 Afs 4/2011-50, již zabýval některými argumenty, které žalobce opakovaně vznášel v průběhu předcházejících řízení a vznáší je i v nyní podané žalobě: „...je nezbytné zdůraznit, že v řízení o povolení obnovy se nezkoumá, zda rozhodnutí vydané v původním řízení je v souladu se zákonem nebo zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. Správce daně

se může zabývat toliko otázkou, zda jsou pro povolení obnovy řízení dány zákonem taxativně vymezené důvody a zda jsou splněny i ostatní zákonné podmínky pro povolení obnovy, tedy zejména, zda dosud neuplynuly lhůty pro povolení obnovy... Za dané situace bylo tedy na finančních orgánech, aby se se stěžovatelem uvedenými skutečnostmi a navrženými důkazy řádně vypořádaly a posoudily, zda odůvodňují obnovu řízení, která byla ukončena pravomocným doměřením daně. Posuzování splnění podmínek pro obnovu řízení je přitom třeba jednotlivě zkoumat u každé skutečnosti a každého důkazu, jimiž se dokládá žádost o obnovu řízení, a to z toho pohledu, zda tyto skutečnosti a důkazy odůvodňují povolení obnovy řízení či nikoliv... Jak již bylo uvedeno, správce daně v daném případě dospěl k závěru, že s ohledem na závažné nedostatky v účetnictví stěžovatele nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto přistoupil k vyměření daně na základě pomůcek. Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že za těchto okolností tvrzení stěžovatele, že jeho účetnictví neodpovídá skutečnému stavu a že bylo zfalšováno, nemůže než potvrdit závěr správce daně o tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a že daňovou povinnost za jednotlivá zdaňovací období nebylo možno z tohoto důvodu stanovit dokazováním. Stěžovatel již v žádosti o obnovu řízení uváděl skutečnosti, z nichž vyplývá, že doklady a záznamy v jeho účetnictví byly nesprávné, neúplné a nevěrohodné. Z tohoto důvodu také musel nést nepříznivé následky spojené s tím, že nepředložil správci daně v průběhu daňové kontroly řádně vedené účetnictví a neunesl tak své důkazní břemeno... Pro oprávnění správce daně přistoupit ... k vyměření daně podle pomůcek přitom nebylo rozhodné, zda to, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a že nebylo možné stanovit daň dokazováním, zavinil (ať již ve formě úmyslu nebo nedbalosti) sám daňový subjekt, nebo případně jiná osoba. Podstatná pro tuto otázku je právě jen skutečnost, že byly, bez ohledu na zavinění, dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek... Není rozhodné ani to, zda bývalá účetní vykonávala pro stěžovatele vedle vedení účetnictví i jiné činnosti při sjednávání zakázek a zda v rámci této činnosti vystavovala účetní doklady na neexistující obchody. Ani protiprávní jednání třetí osoby spočívající ve zfalšování účetních dokladů, které byly zahrnuty do účetnictví daňového subjektu, totiž nezabavuje daňový subjekt odpovědnosti za řádné vedení účetnictví v tom smyslu, že daňový subjekt nese daňové následky, pokud účetnictví řádně vedeno není. Této odpovědnosti se nelze zbavit tvrzením, že původcem nepravých účetních dokladů, které měly prokazovat pouze předstírané obchody, nebyl daňový subjekt, ale jiná osoba... nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, podle níž stěžovatel neodpovídá za daňové následky spojené s nesprávným vedením účetnictví, neboť se na falšování účetních dokladů nepodílel. Uvedenou stížní námitku proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.1.2012, č.j. 5 Afs 4/2011-50, zvláště zdejší soudem). Citovaným závěrům odpovídá argumentace správních orgánů, že v případě žalobce byly dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž je nerozhodné, zda to zavinil sám daňový subjekt či jiná osoba (bývalá účetní žalobce). Stejně tak je nerozhodné, že bývalá účetní pro žalobce vedle vedení účetnictví vykonávala i jiné činnosti, v jejichž rámci vystavovala účetní doklady na neexistující obchody. S odkazem na § 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 15.4.2016, č.j. 16937/16/5200-10421-707161, zdůraznilo, že odpovědnost za vedení účetnictví má ze zákona účetní jednotka, a ani skutečnost, že pověřil vedením účetnictví jinou osobu, ji této odpovědnosti nezabavuje. Okolnosti týkající se zpracování jeho účetnictví a role jeho účetní proto nezabavují žalobce odpovědnosti za

řádně vedené účetnictví. Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěry správních orgánů, že žalobce coby daňový subjekt nese následky skutečnosti, že účetnictví řádně vedeno nebylo.

25. Nejvyšší správní soud dále zavázal správní orgány v řízení o žádosti žalobce o obnovu řízení následujícím právní názorem: „Správce daně a žalovaný se tedy měli zabývat též otázkou, zda nové skutečnosti a důkazy, na něž stěžovatel poukazoval v žádosti o obnovu řízení, nesplňovaly některou z podmínek pro obnovu řízení podle § 54 odst. 1 zákona o správě daní z toho důvodu, že by mohly mít podstatný vliv na posouzení výběru a způsobu použití pomůcek pro stanovení daně. Pokud by totiž vyšlo najevo, že údaje o příjmech uvedené v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000 a 2001 vycházely z účetních záznamů a dokladů, které byly ve značném rozsahu nesprávné a zfalšované, aniž by o tom stěžovatel věděl, nemohly by tyto údaje pravděpodobně tvořit dostatečně spolehlivý podklad pro odhad výše příjmů stěžovatele. Stěží lze totiž akceptovat, že by za situace, kdy správce daně dospěl k názoru, že daň nelze stanovit na základě účetních záznamů a dokladů předložených stěžovatelem, bylo možné použít při stanovení daně jako pomůcku údaje o výši příjmů uvedené v daňových přiznáních, která vycházejí z těchto účetních záznamů a dokladů, přestože by vyšlo následně najevo, že tyto záznamy a doklady byly ve značném rozsahu nesprávné a zfalšované. Těmito otázkami se však správce daně nezabýval a jeho argumentace spočívající pouze v tvrzení, že se stěžovatel nezbavil odpovědnosti za vedení účetnictví tím, že pověřil jeho vedením jinou osobu, je v daném ohledu přinejmenším nepřiléhavá a neúplná. Odpovědnost daňového subjektu za řádné vedení účetnictví totiž obecně netvoří překážku pro případnou obnovu řízení, pokud dodatečně vyjdou najevo skutečnosti, které by mohly podstatným způsobem ovlivnit již pravomocné rozhodnutí o doměření daně, a jsou přitom splněny ostatní zákonné podmínky pro obnovení řízení. Nedostatky v účetnictví daňového subjektu, pokud se tvrzené skutečnosti nepodařilo daňovému subjektu prokázat jinými důkazy, jdou sice k tíži daňového subjektu, neboť mohou mít důsledek v podobě buď dodatečného vyměření daně dokazováním, nebo, není-li vzhledem k charakteru a rozsahu těchto nedostatků možné stanovit daň dokazováním, ke stanovení daně podle pomůcek. Tato skutečnost však ještě neznamená, že by nové skutečnosti nebo důkazy, které by vyšly bez zavinění daňového subjektu najevo až po pravomocném doměření daně, nemohly vést při splnění ostatních zákonných podmínek k novému posouzení věci. Správce daně se nevypořádal ani s tvrzením stěžovatele, jenž v žádosti o obnovu řízení uvedl, že své účetnictví předal specializované společnosti, která provedla jeho rekonstrukci, a požádal, aby mu bylo umožněno předložit rekonstruované účetnictví ke kontrole v rámci nového řízení. V této souvislosti bylo namísto posoudit, zda se nejedná o nový důkaz ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní, který nemohl být bez zavinění daňového subjektu uplatněn již dříve v řízení a jenž by mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Byla-li totiž daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, mohly by se nově vyskytnuvší důkazy stát důvodem pro povolení obnovy řízení, neboť před tím, než se správce daně rozhodne pro náhradní způsob stanovení daně (za užití pomůcek), musí mít postaveno najisto, že za dané důkazní situace skutečně není možné stanovit daň dokazováním. Proto je nutno zkoumat při rozhodování o žádosti o obnovu řízení i to, zda by nové důkazy či skutečnosti mohly zvrátit posouzení podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek ...Správce daně však takto nepostupoval a vůbec se nevypořádal s otázkou, zda by rekonstruované účetnictví představovalo nový důkaz odůvodňující obnovu řízení či nikoliv...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.1.2012, č.j. 5 Afs 4/2011-50, zvýrazněno zdejším soudem).

26. Na základě výše citovaného právního názoru Nejvyššího správního soudu správce daně žalobce vyzval k předložení účetnictví za předmětné zdaňovací období. Žalobce výzvě vyhověl, a to i přesto, že rekonstruované jednoduché účetnictví již v minulosti původnímu správci daně předložil. Po přezkoumání nově zrekonstruovaného jednoduchého účetnictví neshledal správce daně důvody pro povolení obnovy řízení a žádost žalobce zamítl. Vycházel přitom z toho, že žalobce v daňovém přiznání, které vlastnoručně podepsal, uvedl příjmy z činnosti „nakladatelství“ ve výši 3 559 642 Kč, přestože později tvrdil, že příjmy byly v řádu statisíců Kč. Přitom však byly, a to na základě daňových přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty, žalobci vyplaceny nadměrné odpočty, které několikanásobně přesáhly příjmy, které žalobce dle svého tvrzení dosáhl a z nichž, jak uváděl, odváděl 10 % své účetní. Přestože žalobce tvrdí, že daňová přiznání nepodepsal, neobrátil se nikdy na správce daně s dotazem, proč mu byly tak vysoké částky odpočtů DPH zasílány na jeho bankovní účet. V rámci ústního jednání dne 23.9.2002 uvedl, že jeho účetní vystavovala faktury na základě jeho podkladů. To vše podle správce daně svědčí o tom, že o činnosti své účetní žalobce věděl a profitoval z ní.
27. Odvolací finanční ředitelství toto rozhodnutí potvrdilo s tím, že jednání účetní žalobce není skutečností ve smyslu § 117 odst. 1 daňového řádu, tj. něčím, o čem by žalobce jako daňový subjekt a účetní jednotka bez vlastního zavinění nemohl vědět. Pokud jde o žalobcem předložený důkazní prostředek – rekonstruované účetnictví, jež mělo být podle něj novou skutečností ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu, tak správní orgány zcela správně a v intencích výše citované judikatury správních soudů dospěly k závěru, že takovou skutečnost zrekonstruované účetnictví žalobce představovat v daném případě nemůže. Odvolací finanční ředitelství k tomu odkázalo na § 7 a § 35 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s tím, že opravy v účetních dokladech, knihách a dalších písemnostech nesmějí vést k neúplnosti, neprůkaznosti a nesprávnosti účetnictví. Pokud bylo dodatečně už uzavřené účetnictví za konkrétní účetní období přepracováno se zcela jiným hospodářským výsledkem, nemůže se jednat o účetnictví vedené řádně a v souladu se zákonem o účetnictví. Účetní jednotka není schopna prokázat, které účetní případy a jakým způsobem opravila a ani důvody této opravy; není možné doložit průkaznost takto zrekonstruovaného účetnictví. Pokud po uzavření účetního období byla zjištěna chyba v účetním zápisu, měla být opravena v aktuálním účetním období formou odůvodněného účetního dokladu. V účetnictví je možné opravit účetní záznam, účetní doklad, ale po provedení účetní závěrky již nelze změnit účetní záznamy zpětně a změnit i výsledek hospodaření, tedy výši příjmů a výdajů. Z hlediska účetního je nepřípustné, aby účetní jednotka kompletně přepracovala (rekonstruovala) účetnictví tak, že by veškeré původní účetnictví skartovala a zaúčtovala veškeré účetní případy určitého účetního období znovu; takovým postupem dochází k porušení zákona o účetnictví. S těmito závěry zdejší soud souhlasí s tím, že žalobce je ostatně v podané žalobě nijak konkrétně nezpochybňuje. Zdejší soud v tomto směru v podrobnostech odkazuje na str. 11 rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.
28. Pokud jde tedy o to, zda takto rekonstruované účetnictví může být dokladem splňujícím podmínky dle § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tak i tu zdejší soud souhlasí se závěrem správních orgánů, že nikoli. Nebylo možné prokázat, že předložené rekonstruované účetnictví zahrnuje všechny doklady, které jménem žalobce a dle jeho pokynů vystavila

účetní žalobce, která navíc podle žalobce účtovala o obchodních případech žalobce a o jeho příjmech nesprávně. Není proto možné nikterak ověřit, zda takto předložené „zrekonstruované“ účetnictví odráží skutečnou ekonomickou realitu žalobce coby daňového subjektu. S ohledem na skutečnost, že zástupce žalobce uvedl, že zpracovatel zrekonstruovaného účetnictví neměl k dispozici všechny prvotní doklady, a proto nemohl o těchto dokladech účtovat, je zcela správný závěr správních orgánů, že v zrekonstruovaném účetnictví nemohou být zahrnuty všechny účetní případy, a takto zrekonstruované účetnictví je tudíž nesprávné, neúplné a zpracované v rozporu se zákonem

o účetnictví. V případě takto dodatečně předloženého zrekonstruovaného účetnictví se nejednalo o důkaz, který nemohl být bez zavinění žalobce uplatněn již dříve. Žalobce o všech jím uváděných skutečnostech věděl již před okamžikem, kdy nabyl právní moci platební výměr na daň z příjmů fyzických osob.

29. Pokud jde o poukaz žalobce na nepravdivé údaje týkající se jeho příjmů v daňovém přiznání, k tomu správní orgány (odvolací finanční ředitelství) uvedly, že dodatečný platební výměr byl vydán na základě výsledků daňové kontroly, a pokud žalobce s těmito výsledky nesouhlasil, měl právo použít řádné opravné prostředky. Procesní pasivitu nelze zhojit podáním žádosti o obnovu řízení, jež se opírá o zrekonstruované účetnictví, neboť žalobci nic nebránilo si zrekonstruovat účetnictví již v době, kdy se o aktivitách účetní dozvěděl, kdy podepisoval daňová přiznání a kdy se dozvěděl o částkách, jež mu byly správcem daně poukazovány jako odpočet DPH na jeho bankovní účet a z nichž vyplácel své účetní odměnu.
30. Zdejší soud k tomu doplňuje, že pokud jde o argument žalobce, že přístup k účetnictví získal teprve po provedené daňové kontrole, protože mu je v průběhu daňové kontroly odmítala účetní vydat, tak tím spíše mohl žalobce v průběhu daňové kontroly a především v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru argumentovat odkazem na reálně uskutečněné obchodní případy. Žalobci musel být znám přibližný rozsah jím uskutečněných zdanitelných plnění, a proto mohl správnost jak zprávy o daňové kontrole, tak poté i dodatečného platebního výměru zpochybnit, i když mu jeho účetní „odmítala“ předat účetní doklady a účetnictví. Žalobci nebránily žádné objektivní okolnosti v tom, aby brojil proti dodatečnému platebnímu výměru, pokud vycházel z údajů o příjmech, o nichž musel alespoň odhadem vědět, že jich v uvedené výši nemohl dosáhnout, jak nyní tvrdí.
31. Odvolací finanční ředitelství i žalovaný se podle zdejšího soudu tedy věcně správně vypořádali se základní spornou otázkou, zda žalobcem tvrzené důvody a skutečnosti splňují podmínku pro obnovu řízení ve smyslu § 117 daňového řádu, tedy zda se jedná o skutečnosti, jež vyšly nově najevo a jež žalobce nemohl uplatnit dříve. Přitom veškeré žalobcem uváděné argumenty co do použitých pomůcek mohl žalobce uplatnit v rámci řádného opravného prostředku proti dodatečnému platebnímu výměru. Jím uváděné argumenty pro obnovu řízení nesplňují základní podmínku spočívající v jejich novosti a nemožnosti uplatnit tyto argumenty a na jejich podporu uváděné skutečnosti již v průběhu pravomocně ukončeného daňového řízení; žalobce se žádostí o obnovu *de facto* snaží dosáhnout přezkumu pravomocného dodatečného výměru a suplovat jí odvolání, které

však vzal v daném případě zpět a tímto procesním krokem si uzavřel cestu k řešení otázek, které nyní vznáší.

32. Není tedy pravdou, že se správní orgány snaží výše popsaným postupem žalobci uškodit. Bylo zcela v dispozici žalobce odvolání podat a v něm nyní uváděné argumenty uplatňovat. Není rovněž důvodná námitka, že by se správní orgány námitkami žalobce ohledně nesouhlasu s tím, že podmínky pro obnovu řízení nebyly splněny, nezabývaly; naopak tato otázka tvoří jádro argumentace správních orgánů. S ohledem na to, že žalobce neuvedl skutečnosti nebo důkazy, které by splňovaly podmínku toho, že jsou nové a nemohly být bez zavinění jeho nebo správce daně uplatněny dříve, je správný závěr žalovaného a Odvolacího finančního ředitelství o tom, že obnova řízení nemohla být v daném případě povolena.
33. S podstatou věci a nosnými důvody napadeného i jemu předcházejícího rozhodnutí se pak mívají žalobní námitky a argumenty uvedené v doplněních žaloby týkající se otázek, zda uplynula či neuplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně. V nyní posuzovaném případě bylo původní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13.11.2013, č.j. 28072/13/5000-14101-709857, kterým bylo řízení o žádosti o obnovu řízení ze dne 24.4.2003 zastaveno z důvodu prekluze předmětné daně, změněno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.4.2016, č.j. 16937/16/5200-10421-707161, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12.5.2016, č.j. 20862/16/5200-10421-707161, a to v rámci přezkumného řízení zahájeného rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 7.11.2014, č.j. 50 245/14/7100-10111-013165, pro nesprávné posouzení právní otázky prekluze předmětné daně v předcházejícím řízení. Podstatným tedy je, že se správní orgány v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu ve svých rozhodnutích vydaných v rámci objektivní lhůty pro stanovení daně, o čemž není mezi účastníky řízení sporu, zabývaly meritem věci, tedy otázkou, zda tvrzení žalobce ohledně nesprávně použitých pomůcek ve vztahu k příjmům s odkazem na zrekonstruované účetnictví splňují podmínky pro obnovu řízení. Žalobce tudíž nebyl nikterak zkrácen na svých právech tím, že by se důvody uplatňovanými v žádosti správní orgány s odkazem na daňovou prekluzi věcně nezabývaly.
34. Pokud jde o odkaz žalobce na usnesení Ústavního soudu ze dne 30.7.2013, sp. zn. II ÚS 595/13, toto rozhodnutí se sice týkalo žalobce, avšak jiné jeho žádosti o obnovu řízení, kde meritem věci byla otázka posouzení včasnosti podání žádosti o obnovu řízení. Ta však v nyní posuzované věci nebyla správními orgány zpochybněna. Z citovaného usnesení Ústavního soudu nicméně mimo jiné plyne, že *„Důvodem obnovy řízení totiž může být ... pouze taková skutečnost, která měla být součástí skutkových zjištění, na jejichž základě byla stanovena daňová povinnost, jejíž existence nebyla z objektivních (daňovým subjektem nezaviněných) příčin v době rozhodování známa, a nemohla být proto vzata v úvahu... Jestliže stěžovatel uvedl jako důvod obnovy skutečnost, že disponuje znaleckým posudkem, který prokazuje, že podpisy na daňových dokladech jsou falešné, a že bude mít i další důkazy potvrzující, že účetní zneužila jeho účetnictví pro své potřeby, správní soudy nepochybily, pokud na základě skutkových zjištění učinily závěr, že stěžovatel nejpozději ke dni 29. 1. 2003, kdy podal trestní oznámení na svou bývalou účetní, věděl o tom, že tato účetní zfalšovala jeho podpisy na účetních dokladech a daňových přiznáních. Trestní oznámení, v němž popisoval svévolný způsob vedení jeho účetnictví bývalou účetní i falšování jeho podpisů na účetních*

dokladech a daňových přiznáních, nadto podal ještě v průběhu daňového řízení, v rámci něhož měl dostatečný prostor k tomu, aby správnost zprávy o daňové kontrole i dodatečných platebních výměrů zpochybnil procesními prostředky, které měl coby plátce daně k dispozici. Pokud však těchto prostředků nevyužil a proti dodatečným platebním výměrům nepodal ani odvolání, nemůže tuto svoji pasivitu zhojit žádostí o obnovu řízení, podanou po uplynutí lhůty stanovené v § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ...“ (usnesení Ústavního soudu ze dne 30.7.2013, sp. zn. II ÚS 595/13). Citované závěry Ústavního soudu, které se vyjadřují k povědomí žalobce o tvrzených aktivitách jeho účetní, zcela korespondují s výše uváděnými závěry správních orgánů i v nyní posuzované věci.

35. Zdejší soud s ohledem na výše uvedené neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

36. O nákladech účastníků řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 16. ledna 2019

David Raus v.r.
předseda senátu