



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **Ing. R. M.**, zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze** se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. září 2007, č. j. 6 Ca 328/2006 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobce **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 :

I.

Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále též „stěžovatel“) shora uvedený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele na zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále též „žalovaný“) ze dne 29. června 2006, č. j. 5775/06-110. Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2001, který vydal Finanční úřad ve Vlašimi (dále též „správce daně“) dne 16. listopadu 2005 pod č. j. 46148/05/022971/4738, a kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 6944 Kč.

Městský soud vyšel ve svém rozhodnutí z toho, že jakkoliv stěžovatel podal 29. července 2005 dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, ve kterém uvedl daňovou ztrátu 1 488 089 Kč, neunesl přitom důkazní břemeno ohledně správnosti údajů uvedených v tomto dodatečném daňovém přiznání. Proto správce daně nemohl k těmto novým stěžovatelem tvrzeným skutečnostem přihlídnout, a proto v dodatečném platebním výměru nebyla výše základu daně za rok 2001 měněna.

II.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti tvrdí, že ji podává z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Městský soud se podle stěžovatele nechal přesvědčit, že není možné izolovaně posuzovat pouze dva obchodní případy, kterými stěžovatel argumentoval pro rok 2001, a naopak tyto údaje je nutno prokázat ve vztahu k celému zdaňovacímu období. To je ovšem v naprostém rozporu s realitou, když správce daně na základě výsledku daňové kontroly za rok 2000 dodatečně dodal daní z příjmů fyzických osob právě jen tyto dva obchodní případy. Jestliže tedy v jednom roce toto (izolované přezkoumání dvou obchodních případů) na straně jedné lze, pak se logicky nabízí, že by tomu tak mělo být i na straně druhé. V obou obchodních případech oba odběratelé platili pouze jednou na základě dodávek a faktur vystavených v roce 2000. Jestliže oba obchodní případy byly zdaněny v roce 2000 a nalézají se také ve výnosech roku 2001, nemohou být logicky opětovně předmětem daně. Znalecký posudek nebyl soudem pochopen; měl-li snad soud o jeho úplnosti pochybnosti, měl si vyžádat posudek revizní.

Rozhodnou skutečností, kterou je třeba se podle stěžovatele zabývat, je, zda duplicitní faktury vydané v roce 2001 byly ve výnosech či nikoliv, a to s ohledem na to, že je správce daně zahrnul do výnosů pro rok 2000, jakkoliv věděl, že se jedná o duplicitu. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil.

III.

Žalovaný podal dne 9. 1. 2008 vyjádření v dané věci, v němž shrnuje dosavadní správní a soudní řízení a jeho výsledky. Upozorňuje, že je nesporné, že stěžovatel v roce 2000 vyrobil, vyfakturoval a dodal dvěma různým odběratelům dva balicí stroje. Faktury byly správcem daně zjištěny u odběratelů, stěžovatel o nich ovšem ve svém účetnictví neúčtoval a do roku 2000 z nich výnosy nezahrnul. Jeho prvé tvrzení se neprokázalo, po skončení daňové kontroly za rok 2000 a následném doměření daně proto stěžovatel postupoval tak, že si za rok 2001 podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém si vykompenzoval zvýšení výnosů za rok 2000 příslušným snížením výnosů za rok 2001 s tvrzením, že faktury za dodávky strojů v roce 2000 byly původně zahrnuty do výnosů roku 2001. Předmětem řízení k dodatečnému daňovému přiznání bylo prověření tvrzení stěžovatele, že výnosy z fakturace za oba stroje provedené v roce 2000 byly zahrnuty (byť nesprávně) do hospodářského výsledku roku 2001 uvedeném v řádném daňovém přiznání. Tuto skutečnost stěžovatel neprokázal, když žalovaný poukazuje na nedostatky v jeho účetních dokladech za relevantní období. Tuto skutečnost neprokazuje ani stěžovatelem předložený znalecký posudek; navíc znalec přezkoumával účetnictví v roce 2006, zatímco daňová kontrola proběhla v roce 2005.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tedy důvod podřaditelný pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Jádrem této námítky stěžovatele je v první řadě výklad § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy rozsah důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt. V této věci byl stěžovatel povinen prokázat, že v roce 2001 měl v řádném daňovém přiznání v hospodářském výsledku zahrnuty výnosy z vydaných faktur v souvislosti s dodávkou dvou balicích strojů v roce 2000, což by stěžovatele vskutku oprávnilo snížit jeho daňový základ s ohledem na to, že správce daně daný výnos v souvislosti s dodávkou obou strojů zahrnul do daňového základu v roce 2000. Z rozhodnutí žalovaného i z rozhodnutí městského soudu je evidentní (jakkoliv se stěžovatel snaží argumentovat v kasační stížnosti opačně), že toto své tvrzení nebyl stěžovatel s to prokázat.

Jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvedl, *důkazní břemeno vzniká teprve zahájením daňového řízení. Tento fakt ale daňový subjekt - který má povinnost prokazovat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování (§ 31 odst. 9 daňového řádu) - nezavazuje odpovědnosti za soustředění důkazů (§ 31 odst. 4 daňového řádu) již v průběhu zdaňovacího období předcházejícího daňovému řízení. Nedostatek této odpovědnosti pak může vést k neunesení důkazního břemene v daňovém řízení* (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 70/2005 - 59 ze dne 30. 5. 2006, www.nssoud.cz). V daném případě se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s právním závěrem městského soudu, že stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl. V tomto směru postačí odkázat na odůvodnění rozhodnutí městského soudu, kde si městský soud mimo jiné všimá zásadních nesrovnalostí v účetnictví stěžovatele, toho, že některé z předložených faktur obsahují stěžovatelovo DIČ a sazbu daně z přidané hodnoty v podobě, ve které ještě nemohly v době vydání daných faktur platit atp.

Stěžovatel k tomu nicméně v kasační stížnosti upozorňuje, že městský soud pochybil, pokud „se nechal žalovaným přesvědčit, že není možné izolovaně posuzovat pouze dva obchodní případy“, tedy dodávky dvou strojů, o které se v dané věci jednalo, a naopak dovodil, že tyto údaje musel stěžovatel prokazovat ve vztahu k celému zdaňovacímu období roku 2001. S tímto názorem se nemohl Nejvyšší správní soud ztotožnit. V dané věci je nepochybné, že stěžovatel s ohledem na stav svého účetnictví nebyl s to unést důkazní břemeno svého tvrzení, že výnosy z fakturace provedené v roce 2000 v souvislosti s oběma balicími stroji byly zahrnuty (třebas i nesprávně) do hospodářského výsledku roku 2001, jak byl uveden v řádném daňovém přiznání. Skutečnosti, které měl stěžovatel prokázat (nicméně nebyl s to je prokázat), nijak nevybočily z mezí uložených § 31 odst. 9 daňového řádu. Pokud stěžovatel srovnává jím požadovaný postup rozsahu dokazování s postupem správce daně, který na základě výsledku daňové kontroly za rok 2000 dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob právě jen pro tyto dva obchodní případy, takovéto srovnání je nesprávné. Nejvyšší správní

soud v tomto smyslu zdůrazňuje, že posuzuje daňové řízení vztahující se k dodatečnému přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, nikoliv daňové řízení vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000; pokud snad má stěžovatel za to, že správce daně postupoval v rámci daňové kontroly za rok 2000 v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu (nepřihlédl slovy stěžovatele k „celému zdaňovacímu období“ roku 2000, a omezil se jen na dva obchodní případy spojené s dodávkou dvou balicích strojů), nemůže tento argument uplatňovat v rámci této kasační stížnosti, která se týká dodatečného přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001.

Stěžovatelovy argumenty uvedené v kasační stížnosti tedy nejsou na místě. Důvod k aplikaci § 23 odst. 4 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v roce 2001, tedy nebyl, neboť stěžovatel neprokázal, že v základu daně za zdaňovací období roku 2001 byly vskutku obsaženy částky (v daném případě odpovídající výnosům souvisejícím s dodávkou dvou balicích strojů v roce 2000), které již byly zdaněny podle tohoto zákona u téhož poplatníka. Jak zcela správně uvádí městský soud, stěžovatelův nesprávný argument o jeho v podstatě velmi omezeném důkazním břemenu spojeném s jeho dodatečným daňovým přiznáním by vedl ke zcela absurdnímu závěru, že stěžovatel jako daňový subjekt se může bez dalšího domáhat toho, aby na základě dodatečného daňového přiznání za rok 2001 byl jeho daňový základ snížen, neboť na základě výsledků daňové kontroly byl stěžovateli zvýšen základ daně za rok 2000 z důvodů nezahrnutí příjmů souvisejících s dodávkou obou balicích strojů.

Stěžovatel dále upozorňuje, že městský soud „nepochopil“ znalecký posudek, který stěžovatel předložil k posouzení stavu vlastního účetnictví, přičemž pokud snad měl o tomto znaleckém posudku pochybnosti, měl nechat v rámci objektivního posouzení věci vypracovat posudek revizní. Takováto námitka se dá podřadit pod důvod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pod stěžovatelem tvrzenou *nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*. Ani tato námitka však není důvodná. V dané věci probíhalo daňové řízení podle daňového řádu. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti (srov. k tomu též shora). K tíži žalovaného proto nemůže jít, nesplnil-li že stěžovatel svoji důkazní zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem. V daném případě je nepochybné, že znalecký posudek byl vypracován dne 25. 9. 2006, tedy bezmála tři měsíce po skončení řízení před žalovaným. Dodatečné dokládání takovýchto v daňovém řízení nepředložených důkazů až v soudním řízení musí soud odmítnout podle § 77 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 31 odst. 9 daňového řádu (srov. již rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS).

Pokud městský soud takto nepostupoval a výslovně se neodmítl zabývat znaleckým posudkem, a dokonce v jedné větě uvedl, že nově vypracovaný znalecký posudek v podstatě podporuje nikoliv závěry stěžovatele, ale naopak závěry, k nimž došel ve svém rozhodnutí žalovaný (spočívající v nesprávnosti a neúplnosti posudku), nelze ani v tomto postupu shledat důvody pro zrušení jeho rozsudku, neboť toto pochybení nemohlo mít ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (městský soud dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby i bez argumentace znaleckým

posudkem, kterým se měl správně odmítnout zabývat). Ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. totiž předpokládá jako důvod zrušení rozsudku krajského soudu nikoliv jakoukoliv vadu nebo nedostatek důvodů jeho rozhodnutí, ale vadu větší intenzity (srov. přiměřeně pro tento právní názor rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, www.nssoud.cz).

V.

Stěžovatel se svými námitkami tedy neuspěl; 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. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 21. února 2008

Baxa

JUDr. Josef

předseda senátu