

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **K. V.**, zastoupený Mgr. Martinem Schwarzem, advokátem se sídlem Jungmannova 658/8, Jablonec nad Nisou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2010, č. j. 11 Ca 75/2008 - 155,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 9. 2010, č. j. 11 Ca 75/2008 - 155, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8240/07-1100-200545, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Voticích ze dne 14. 5. 2007, č. j. 10569/07/023970/1124, kterým byl stěžovateli za zdaňovací období roku 2002 stanoven základ daně z příjmů fyzických osob ve výši 0 Kč, vyměřena daň ve výši 0 Kč a vyměřena daňová ztráta ve výši 0 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství neshledal důvodnou. Právní závěr finančního ředitelství, vyjádřený v odůvodnění napadeného rozhodnutí, je správný. Stěžovatel nedostál své povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Za této situace nebylo možno posoudit dostatečně spolehlivě věrohodnost údajů uvedených stěžovatelem v dodatečném daňovém přiznání.

Pokud stěžovatel tvrdil, že se jednalo o opravu chybné výše skutečných příjmů a výdajů, přičemž tato chyba vznikla v předchozím daňovém řízení, je nepochybné, že nesl důkazní břemeno ohledně tohoto tvrzení a správce daně po něm oprávněně požadoval předložení dostatečných věrohodných důkazů. Stěžovateli byly poté, co správci daně doručil dodatečné daňové přiznání, zaslány dvě výzvy k odstranění pochybností, v nichž byl správcem daně vyzván, aby doložil, z jakých skutečností vycházel, když stanovil daňovou povinnost nižší, než byla uvedena v původním daňovém přiznání. Stěžovatel žádné důkazní prostředky na podporu svých tvrzení nedoložil. Argumentace, že rozhodné skutečnosti vyplývají z celého účetnictví, není případná, stejně jako nelze argumentovat tím, že daňový subjekt učinil úvahu o tom, že jeho daňová povinnost měla být nižší, a na základě takové zcela obecné úvahy, bez doložení konkrétních dokladů ke konkrétním částkám a obchodním případům, vyzval správce daně, aby si k daňovému subjektu šel zkontrolovat celé účetnictví za předmětné období. Odkazoval-li stěžovatel v této souvislosti na správní praxi ve věci shodné daně i shodného zdaňovacího období, lze poukázat na to, že se jednalo o věc, která se skutkově lišila. Způsob prokázání tvrzení ve vztahu k doručeným výzvám v daném případě nebyl v souladu s ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků. Rovněž v rozsudku ze dne 23. 10. 2009, č. j. 7 Afs 110/2009 - 88, ve kterém se zabýval případem stěžovatele, Nejvyšší správní soud uvedl, že stěžovatel nese důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným ve druhém dodatečném přiznání. Za této situace nebylo podle městského soudu možno posoudit dostatečně spolehlivě věrohodnost údajů uvedených stěžovatelem ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Stejně tak nedůvodnou shledal městský soud žalobní námitku, že stěžovatel nebyl před vydáním platebního výměru a odvolacího rozhodnutí seznámen s důvody a právním hodnocením daňových orgánů. Zákon o správě daní a poplatků obsahuje zvláštní právní úpravu vytýkacího řízení a tato byla správcem daně i finančním ředitelstvím respektována. Městský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce týkající se uplynutí prekluzívní lhůty. K problematice běhu lhůty podle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků v případě podání dodatečného daňového přiznání zaujal stanovisko rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73. Z citovaného usnesení vyplývá, že podal-li stěžovatel druhé dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 dne 29. 12. 2006 a byla-li daň pravomocně vyměřena dnem nabytí právní moci rozhodnutí finančního ředitelství, tedy dnem 19. 12. 2007, právo vyměřit daň v důsledku uplynutí prekluzívní lhůty nezaniklo. Toto právo je v daném případě omezeno pouze zbývající částí desetileté objektivní lhůty podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a tato lhůta do doby právní moci napadeného správního rozhodnutí neuplynula. Důvodná není ani žalobní námitka porušení ústavních práv stěžovatele a nicotnosti rozhodnutí finančního ředitelství. Doplnění dokazování výslechem svědkyň J. S. a M. H., jimiž chtěl stěžovatel prokázat, že správce daně odmítl převzít doručované daňové a účetní doklady v prostorách správce daně, městský soud vyhodnotil jako nadbytečné, neboť bylo možno vycházet z obsahu správního spisu, z něhož nevyplývá, že by probíhalo osobní jednání ohledně předložení listinných důkazů. Stěžovatel zaměňuje různá daňová řízení a zcela nepřípadně argumentuje průběhem daňového řízení týkajícího se buď řádného daňového přiznání nebo prvního dodatečného daňového přiznání.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., v níž namítal, že

městský soud nesprávně posoudil otázku prekluze, poukazoval na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i rozhodnutí finančního ředitelství a dále namítal nesprávné posouzení otázky unesení důkazního břemene a poskytnutí součinnosti v řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání. Finanční ředitelství v průběhu soudního jednání uvedlo, že úkony správce daně provedené po podání prvního dodatečného daňového přiznání (výzvy) obnovily běh prekluzívní lhůty, ale přitom samo požádalo ministerstvo financí o povolení přezkumu daňového rozhodnutí podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, konkrétně rozhodnutí o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru, který vydal finanční úřad po podání prvního dodatečného přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2002 ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Ministerstvo financí přezkoumání nařídilo a finanční ředitelství posléze odvolání zamítlo s tím, že již první dodatečné přiznání bylo podáno po uplynutí subjektivní lhůty. Pokud již první dodatečné daňové přiznání bylo podáno po uplynutí této lhůty, pak úkony finančního úřadu provedené po podání prvního dodatečného daňového přiznání (výzvy) nemohou ovlivnit běh prekluzívní lhůty ve vztahu ke druhému dodatečnému daňovému přiznání. Úvaha městského soudu ve vztahu k prekluzi je nejen nesprávná, ale sama o sobě nepostačí k plnému posouzení, zda daň pravomocně vyměřená dne 19. 12. 2007 byla vyměřena po uplynutí prekluzívní lhůty či nikoli. Podle stěžovatele městský soud nesprávně posoudil také otázku, zda stěžovatel splnil svoji povinnost řádně doložit rozhodné skutečnosti, o něž opírá svá tvrzení v dodatečném daňovém přiznání. Neprovedl-li městský soud důkaz svědeckými výpověďmi, stěžovatel se ocitl v situaci, kdy má v držení podklady prokazující údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání, ale nedostal možnost jimi prokázat svá tvrzení, neboť správce daně v rozporu se svou předchozí praxí odmítl fyzický přezkum podkladů v prostorách stěžovatele, odmítl jejich zaslání poštou a účetnictví nepřevzal. V případě stejné daně a stejného zdaňovacího období přitom v minulosti pracovníci finančního úřadu provedli čtyři kontroly důkazních prostředků v prostorách stěžovatele. Stěžovatel také popřel, že u jednání soudu nevysvětlil, jak dospěl k částkám uvedeným ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Rovněž poukázal na to, že finanční ředitelství se nevypořádalo s odvolací námitkou 1.1. Pokud jde o neprovedení důkazu výslechem svědků, městský soud se neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle kterého nelze odmítnout důkaz, jenž může v souvislosti s jinými důkazy osvědčit skutečnosti podstatné pro rozhodnutí, jako je tomu v tomto případě. Městský soud pochybil, neboť uvedl, že se jedná o bývalé zaměstnance, přitom se jedná o současné zaměstnance. Městský soud rovněž nepřihlédl k tomu, že po soudním přezkumu rozhodnutí ve věci prvního dodatečného daňového přiznání (věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 116/2008, resp. u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Ca 65/2007) došlo ke změně rozhodnutí o odvolání podle návrhu stěžovatele a dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za rok 2002 byl dne 14. 1. 2010, rozhodnutím finančního ředitelství č. j. 170/10-1100-204297 změněn. Finanční ředitelství tak mělo řízení ve věci druhého dodatečného daňového přiznání zastavit, případně přerušit, protože řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání je řízením navazujícím na řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání. Městský soud se nepokusil odstranit vady žaloby a nestanovil k tomu lhůtu, ač měl za to, že některý žalobní bod je nekonkrétní. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že považuje argumentaci městského soudu za správnou, a proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V souvislosti se stížní námitkou uplynutí prekluzívní lhůty stanovené v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vznesl stěžovatel i námitku nedodržení subjektivní zákonné lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Takovou námitku však žaloba neobsahuje, a ani nebyla uplatněna u jednání městského soudu. V průběhu jednání zástupce stěžovatele poukazoval pouze na to, že prekluzívní lhůta uplynula dne 31. 12. 2005, ovšem hmotněprávní prekluzívní lhůtu nelze zaměňovat se subjektivní zákonnou lhůtou pro podání dodatečného daňového přiznání. Stížní námitka porušení subjektivní lhůty pro podání druhého dodatečného daňového přiznání, v jejímž rámci stěžovatel doložil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ve věci prvního dodatečného daňového přiznání na daň z přidané hodnoty za období IV. čtvrtletí roku 2002, tak není ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. přípustná, protože stěžovateli nic nebránilo ji v žalobě uplatnit, když to byl on sám, kdo podával druhé dodatečné daňové přiznání (a v něm navíc jako datum zjištění rozhodných skutečností uvedl datum 22. 12. 2006), a tudíž nepochybně věděl, kdy se o skutečnostech, které jej vedly k podání druhého dodatečného daňového přiznání, dozvěděl.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, že se městský soud neřídil právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v předchozím rozsudku v této věci ve vztahu ke konkretizaci žalobních námitek a námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Závěry týkající se postupu soudu při odstraňování vad žaloby, které Nejvyšší správní soudu uvedl v předchozím rozsudku ze dne 23. 10. 2009, č. j. 7 Afs 110/2009 - 88, nelze považovat za pokyn městskému soudu, že v dané věci má vyzvat stěžovatele ke konkretizaci žaloby. Nosným důvodem pro zrušení předchozího rozsudku městského soudu bylo to, že nepřezkoumal některé žalobní námitky a nevyjádřil se k důkaznímu návrhu stěžovatele. V této souvislosti Nejvyšší správní soud korigoval nesprávný právní názor městského soudu, který byl vysloven ve vztahu k žalobním bodům a který nyní, zřejmě z důvodu technického pochybení, v odůvodnění rozsudku opět zůstal. Respektování právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem a jeho judikatury je zřejmé z toho, že městský soud se v napadeném rozsudku zabýval všemi žalobními námitkami stěžovatele, přičemž bylo na něm, aby zvážil, zda námitky tak, jak byly formulovány, jsou natolik konkrétní, že je možno napadené rozhodnutí v jejich rozsahu přezkoumat. Nejvyšší správní soud neshledal v tomto směru pochybení, neboť žaloba obsahuje jasný výčet důvodů, pro které je podle stěžovatele rozhodnutí finančního ředitelství nepřezkoumatelné a nezákonné. Nelze považovat za pochybení, pokud městský soud po zrušení jeho předchozího rozsudku přezkoumal všechny žalobní námitky a odstranil tak nedostatek, který mu byl vytknut a který bránil Nejvyššímu správnímu soudu se věcí meritorně zabývat. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřezkoumatelný, pokud není z jeho

odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za nedůvodné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Rozsudek městského soudu však splňuje požadavky vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí, protože jsou z něho patrny důvody, které městský soud vedly k jeho rozhodnutí, včetně vypořádání se s žalobními námitkami.

Stěžovatel rovněž namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. z toho důvodu, že se nevypořádalo s odvolací námitkou I.1. Pokud se týká této námitky v uvedeném bodu stěžovatel v odvolání poukazoval na to, že byl dostatečně připraven doložit oprávněnost změn, které se týkaly výše zdanitelných příjmů u daně z příjmů fyzických osob, a správce daně postupoval v rozporu s obvyklou praxí a neprovedl prověrku účetních a daňových podkladů, v důsledku čehož nesprávně vyměřil daň. Finanční ředitelství v odůvodnění svého rozhodnutí zrekapitulovalo průběh vytýkacího řízení, citovalo odpověď stěžovatele na výzvu správce daně a uvedlo, že správce daně reagoval na podání stěžovatele vztahující se k první výzvě a zaujal k němu ve své druhé výzvě stanovisko. Je zřejmé, že správce daně vyvíjel činnost za účelem správného stanovení a vybrání daně a že při této činnosti postupoval v úzké součinnosti se stěžovatelem a zachoval mu právo ve smyslu ust. § 2 odst. 9 zákona o správě daní poplatků. Tímto způsobem se finanční ředitelství podle Nejvyššího správního soudu dostatečným způsobem vypořádalo s obsahem bodu I.1 odvolání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53, dostupný na www.nssoud.cz.) Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství tak není důvodná.

Ke stížní námitce nesprávného posouzení prekluzívní lhůty je nutno poukázat na ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2009, které stanoví, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Z obsahu správního a soudního spisu vyplynulo, že stěžovatel podal za zdaňovací období roku 2002 k dani z příjmů fyzických osob nejprve řádné daňové přiznání dne 27. 1. 2003 a poté dne 3. 8. 2005 první dodatečné daňové přiznání. V návaznosti na ně zahájil dne 2. 9. 2005 správce daně vytýkací řízení, na základě kterého byl vydán dodatečný platební výměr, kterým byla stěžovateli vyměřena změna daňové povinnosti ve výši 0 Kč.

Tento platební výměr byl potvrzen rozhodnutím finančního ředitelství, které nabylo právní moci dne 18. 12. 2006. Poté stěžovatel dne 29. 12. 2006 podal druhé dodatečné daňové přiznání. Vzhledem k tomu, že úkonem učiněným vůči stěžovateli, kterým bylo zahájeno vytýkací řízení po podání prvního dodatečného daňového přiznání, došlo k přerušení běhu prekluzívní lhůty, dne 29. 12. 2006, kdy stěžovatel podal druhé dodatečné daňové přiznání, tato lhůta ještě neuplynula, neboť od konce roku 2005 počala běžet znovu.

Byť městský soud k námitce prekluze uvedl pouze krátkou argumentaci a ocitoval závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, je z odůvodnění jeho rozsudku nepochybné, že aplikoval závěry vyslovené v citovaném usnesení rozšířeného senátu na zjištěné skutečnosti správně. V případě druhého dodatečného daňového přiznání, jež bylo podáno na daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, bylo o dani pravomocně rozhodnuto finančním ředitelstvím dne 19. 12. 2007, tedy stále v rámci desetileté lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, a dokonce i v rámci tříleté lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 1 a odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků. Proto námitka nesprávného posouzení uplynutí prekluzívní lhůty není důvodná.

V další stížní námitce stěžovatel tvrdil nesprávné posouzení toho, zda splnil v daňovém řízení svoji povinnost prokázat tvrzení uvedená ve druhém dodatečném daňovém přiznání a zda mu správce daně k umožnění splnění jeho povinnosti poskytl dostatečnou součinnost. V této souvislosti poukázal na praxi správce daně v průběhu vytýkacího řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání.

Podle ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání. Pokud daňový subjekt neplatně podá dodatečné daňové přiznání ještě před stanovením daně nebo daňové ztráty, budou údaje v

něm uvedené využity při jejím vyměření. Poslední známou daňovou povinností je částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.

Smyslem a účelem dodatečného daňového přiznání je možnost, za splnění zákonných podmínek (zejména z hlediska lhůt a důvodů pro podání takového přiznání), i poté, co byla daň již pravomocně vyměřena, na základě úkonu daňového subjektu a následného zjištění rozhodných skutečností správcem daně dosáhnout změny pravomocně stanovené daňové povinnosti, a to případně i opakovaně. Tímto úkonem daňového subjektu se otevírá možnost opětovně ověřit, a případně nově stanovit, daňovou povinnost. Stěžovatel v této souvislosti nesprávně namítal, že řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání navazuje na řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání. Řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání má návaznost na výsledek řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání pouze v tom smyslu, že dokud není o prvním dodatečném daňovém přiznání pravomocně rozhodnuto, nelze druhé dodatečné daňové přiznání na tutéž daň podat, a dále v tom, že pokud by v řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání došlo k pravomocnému stanovení daňové povinnosti v jiné výši, než jaká byla původní daňová povinnost, byla by takto nově stanovená daňová povinnost podle ust. § 41 odst. 1 poslední věta zákona o správě daní a poplatků poslední známou daňovou povinností. K ní by se pak vztahovaly údaje druhého dodatečného daňového přiznání. Vzhledem k tomu, že v řízení o prvním dodatečném daňovém přiznání došlo ke stanovení změny daňové povinnosti ve výši 0 Kč, tedy správce daně neuznal důvod pro změnu výše daňové povinnosti oproti výši předtím stanovené, byla poslední známou pravomocně stanovenou daňovou povinností ke dni podání druhého dodatečného daňového přiznání daň ve výši původní, stanovená na základě řádného daňového přiznání.

Městský soud přezkoumal rozhodnutí finančního ředitelství s ohledem na klíčovou otázku, zda stěžovatel v průběhu daňového řízení splnil svou povinnost důkazní, která spočívá ve sdělení konkrétních skutečností, o nichž se podle údajů v druhém dodatečném daňovém přiznání dozvěděl dne 22. 12. 2006 a na jejichž základě dospěl k závěru, že jeho daňová povinnost měla být nižší než ta, kterou vykázal v řádném daňovém přiznání.

V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že „(d)aňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.* Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), *nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám*. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost,*

průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně."

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel byl dvakrát vyzván k vysvětlení a doložení svých tvrzení uvedených ve druhém dodatečném přiznání. Na první výzvu správce daně ze dne 2. 2. 2007, č. j. 2469/07/023970/1124, reagoval tak, že požádal o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě a poté písemně odpověděl, že výše příjmů na řádku 101 odpovídá reálně dosaženým příjmům, výše výdajů na řádku 102 odpovídá reálně vynaloženým výdajům. Částka na řádku 106 má být 85 941 Kč. Pokud správce daně shledá, že uvedené vysvětlení daňového subjektu je nepostačující pro vydání rozhodnutí ve věci, daňový subjekt je připraven po výzvě doložit rozhodné písemné podklady. Stěžovatel také uvedl, že výše uskutečněných zdanitelných plnění a s tím související výše daně na výstupu odpovídá zohlednění předmětných údajů, tedy údajů z předchozího vyměření daně a údajů podle daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2002, skutečné výši zdanitelných plnění a že podáním tohoto dodatečného daňového přiznání opravil chybnou výši zdanitelných plnění a s tím související výši daně na výstupu vzniklou v předchozím daňovém řízení. V návaznosti na toto sdělení vydal správce daně dne 8. 3. 2007 pod č. j. 4902/07/023970/1124 druhou výzvu, v níž stěžovatele opakovaně vyzval, aby vysvětlil a doložil údaje změny na ř. 101 a č. 102. Stěžovatel opět požádal o prodloužení lhůty do 30. 4. 2007 a ze správního spisu není patrno, že by na druhou výzvu jakkoliv reagoval.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že stěžovatel ke svým tvrzením uvedeným ve druhém dodatečném daňovém přiznání ani na výzvy správce daně nepředložil žádné důkazní prostředky či neuvedl, jakým způsobem dospěl k částce uvedené v tomto dodatečném daňovém přiznání. V žalobě sice uváděl, že správce daně neprojevil vůli k přezkumu účetních dokladů a že zaslání předmětných dokladů do prostor správce daně bylo odmítnuto pro nedostatečné prostorové kapacity, ale ze správního spisu není nic takového zřejmé. Pokud stěžovatel odkazoval na správní praxi ve věci shodné daně i shodného zdaňovacího období v rámci prvního vytýkacího řízení, lze poukázat na to, že stěžovatel ve správním řízení předložil evidenci daně z přidané hodnoty a sporné příjmové doklady p/123 a p/124, které podle něho byly zaevidovány nesprávně. Z tohoto důvodu správce daně zvolil stěžovatelem zmiňovaný postup. Naopak v nyní projednávané věci žádné důkazní prostředky nepředložil ani neoznačil, aby je mohl správce daně posoudit a následně je osvědčit jako důkaz nebo zpochybnit ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Za tohoto skutkového stavu stěžovatel důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným ve druhém dodatečném přiznání neunesl, protože ke svým tvrzením v něm uvedeným neuvedl prakticky nic, co by mohlo dokládat a odůvodňovat změnu v uskutečněných zdanitelných plněních. Pokud stěžovatel vůbec neuvedl, z jakých konkrétních důkazních prostředků zjistil, že daň byla původně stanovena v nesprávné výši, není povinností správce daně vyhledávat a přezkoumávat celé jeho účetnictví a dohledávat, ze kterých dokladů a jakým postupem stěžovatel zjistil nové skutečnosti, z nichž vycházel ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Také z protokolů o soudním jednání na č. listu

58 ani 152 nevyplynulo, že by zástupce stěžovatele konkrétně vysvětlil, jak stěžovatel dospěl k částkám uvedeným ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Uvedl pouze, že se tak stalo na základě souhrnných příjmových dokladů a úvahy, že původní výše příjmů převyšovala příjmy skutečné. Stěžovatel měl však uvést, na základě čeho dospěl k závěru, že v součtech souhrnu příjmových dokladů je početní chyba, kdy a proč tyto součty přepočítal, zda tato chyba vznikla chybným vyhodnocením konkrétních údajů nebo např. početní chybou při provádění součtů a vylíčit případné další rozhodné skutečnosti. Měl rovněž předložit výpočty či sumarizace údajů o tržbách, na základě nichž dospěl k závěru o chybné výši součtu jednotlivých dílčích položek. Nic takového však neučinil. Z hlediska výše uvedeného zákonného požadavku v žádném případě nelze považovat odpověď na výzvu ve vytýkacím řízení ze dne 3. 3. 2007, v níž stěžovatel pouze uvádí změny jednotlivých částek v daňovém přiznání a zcela obecně hovoří o „chybné výši zdanitelných plnění“, aniž by o povaze a příčinách údajné chyby cokoli konkrétního uvedl a vysvětlil, jak se údajná chyba vztahující se k dani z přidané hodnoty projevila v oblasti daně z příjmů. Je nepochybné, že se projevit mohla, neboť obě daně spolu zpravidla úzce souvisejí a často vycházejí z týchž rozhodných skutečností, avšak na stěžovateli bylo, aby vyložil, v čem konkrétně spočívala a jaké měla daňově relevantní účinky.

Namítal-li stěžovatel v této souvislosti, že městský soud pochybil, když neprovedl výslech svědkyň J. S. a M. H., je třeba zdůraznit, že soud je oprávněn ve smyslu ust. § 77 s. ř. s. provést dokazování za účelem ověření, zda skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování vycházel, byl zjištěn správně. Soud není vázán důkazními návrhy v tom smyslu, že by byl nucen každý navržený důkaz provést, ale pokud jej neprovede, musí svůj postup vždy řádně odůvodnit. Neúčelnost navrženého důkazu lze odůvodnit např. tím, že má prokázat skutečnost již nepochybně prokázanou, nebo tím, že by nikdy nemohl, již např. z důvodů logických, technických či vyplývajících jinak z povahy věci, vést ke zjištění rozhodných skutečností (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2008, č. j. 9 Azs 15/2008 - 108, www.nssoud.cz). Stěžovatelem navržené důkazy měly prokázat, že správce daně odmítl doručení daňových a účetních dokladů do jeho prostor. Pokud však stěžovatel v návaznosti na výzvy správce daně neuvedl, z jakých konkrétních dokladů dospěl k příslušným částkám uvedeným ve druhém dodatečném daňovém přiznání, je provedení navržených důkazů (výslech svědkyň) k tvrzené komunikaci mezi správcem daně a zástupcem stěžovatele bezpředmětné. Z celého dosavadního řízení nevyplynulo, co stěžovateli bránilo označit konkrétní důkazní prostředky a uvést, jak dospěl k údajům uvedeným ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Jak již bylo opakovaně zdůrazněno, stěžovatel, měl povinnost prokázat to, co tvrdil, konkrétními důkazními prostředky. V této souvislosti není důvodná ani námitka, že městský soud mylně označil navrhované svědkyně za bývalé zaměstnankyně zástupce stěžovatele, když se jedná o zaměstnankyně současné. Tato skutečnost na to, že v daném případě k prokázání skutkového stavu nebyl výslech svědkyň potřebný, nemá žádný vliv.

Ke stížní námitce, že městský soud nevysvětlil, ke které daňové povinnosti své úvahy o neprokázání skutečností, jež vedly stěžovatele k podání druhého dodatečného daňového přiznání, vztáhl, Nejvyšší správní soud uvádí, že z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že městský soud při přezkumu rozhodnutí finančního ředitelství vycházel ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, tedy ze situace, kdy o prvním dodatečném daňovém

přiznání bylo rozhodnuto tak, že je správce daně neuznal a platila daňová povinnost v původní výši po podání řádného daňového přiznání.

Skutečnost, že se městský soud nevypořádal s podáním stěžovatele na č. listu 125 - 127, jež obsahuje kopii rozhodnutí finančního ředitelství, které změnilo dodatečný platební výměr ve věci prvního dodatečného daňového přiznání a nově stanovilo základ daně a daň, přičemž rozdíl oproti předchozí známé povinnosti činí 6015 Kč, na zákonnosti jeho závěrů nic nemění, a to opět s ohledem na ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. Rozhodnutí finančního úřadu a finančního ředitelství, která byla předmětem kognice napadeného rozsudku městského soudu, jsou založena na skutkovém rámci vymezeném stěžovatelem v jeho druhém dodatečném daňovém přiznání. Tento skutkový rámec je na ostatních daňových přiznáních stěžovatele (řádném i prvním dodatečném) relativně nezávislý. Následné jiné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti týkající se prvního dodatečného daňového přiznání, tedy na skutkový rámec vymezený druhým dodatečným daňovým přiznáním, nemá jiný vliv než ten, že se dodatečně změnila původní daňová povinnost, k níž se rozhodnutí vypořádávající druhé dodatečné daňové přiznání vztahovala, avšak nijak se nezměnily rozhodné skutkové okolnosti týkající se druhého dodatečného daňového přiznání.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. prosince 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu