

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 74/2008 - 154,

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 74/2008 - 154, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 12. 2007, č. j. 8354/07-1300-204884, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Voticích ze dne 14. 5. 2007, č. j. 10576/07/023970/1124, jímž byla stěžovateli vyměřena za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2002 daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 0 Kč. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství neshledal důvodnou. Právní závěr finančního ředitelství vyjádřený v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že 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“), je podle městského soudu správný. Za této situace nebylo možno posoudit dostatečně spolehlivě věrohodnost údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání. Nelze totiž přisvědčit názoru stěžovatele, že vyhověl výzvám správce daně a svou povinnost splnil. Pokud tvrdil, že se jednalo o opravu chybné výše zdanitelných plnění a s tím související výše daně na výstupu, které vznikly 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 po podání dodatečného daňového přiznání zaslány dvě výzvy k odstranění pochybností, ale stěžovatel důkazní prostředky, tj. účetnictví ani jiné evidence, které by prokázaly jeho tvrzení, nedoložil. Ani v řízení o žalobě nezodpověděl zástupce stěžovatele otázku soudu, na základě jakých dokladů dospěl ke konkrétní částce vyčíslené v druhém dodatečném přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedené zdaňovací období. Argumentace stěžovatele, že uvedené rozhodné skutečnosti vyplývají z celého účetnictví, není případná. Takový způsob prokázání tvrzení není v souladu s ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků. Tvrdil-li stěžovatel, že správce daně neprojevil vůli k přezkumu účetních dokladů a že zaslání předmětných dokladů do prostor odmítl pro nedostatečné prostorové kapacity, z obsahu správního spisu nic takového neplyne. Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 105/2009 – 92, v této věci poukázal na to, že stěžovatel nese důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením uvedeným ve druhém dodatečném přiznání. Odkazoval-li stěžovatel na správní praxi ve věci shodné daně i shodného zdaňovacího období, lze poukázat na to, že se jednalo o věc, která se skutkově lišila. Za této situace nebylo podle městského soudu možno posoudit dostatečně spolehlivě věrohodnost údajů uvedených stěžovatelem ve druhém dodatečném daňovém přiznání. Není proto důvodná jeho žalobní námitka, že 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 správcem daně i finančním ředitelství 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, publ. pod č. 2055/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz. Podle názoru městského soudu z citovaného usnesení vyplývá, že podal-li stěžovatel druhé dodatečné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí 2002 dne 29. 12. 2006 a byla-li daň pravomocně vyměřena dnem nabytí právní moci napadeného rozhodnutí, tj. dnem 19. 12. 2007, právo vyměřit daň v důsledku uplynutí prekluzívní lhůty nezaniklo. Toto právo je podle městského soudu omezeno pouze zbývající částí desetileté objektivní lhůty podle ust. § 47 odstavec 2 zákona o správě daní a poplatků a tato lhůta do doby právní moci napadeného správního rozhodnutí neuplynula. Doplnění dokazování výslechem svědkyně 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 nadbytečný, neboť bylo možno vycházet z obsahu správního spisu, z něhož nevyplývá, že 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 přezkoumání daňového rozhodnutí podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, konkrétně rozhodnutí o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru, který vydal správce daně po podání prvního dodatečného daňového přiznání. Ministerstvo financí přezkoumání nařídilo a finanční ředitelství v přezkumném řízení odvolání zamítlo (přes právní názor Nejvyššího správního soudu i Městského soudu v Praze) s tím, že již první dodatečné přiznání bylo podáno po uplynutí prekluzívní lhůty. Pokud již první dodatečné přiznání bylo podáno po uplynutí prekluzívní lhůty, pak úkony provedené po podání prvního dodatečného daňového přiznání (výzvy), tedy již po uplynutí prekluzívní lhůty, nemohou ovlivnit běh prekluzívní lhůty při posuzování jejich dopadů na podání druhého dodatečného daňového 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. Městský soud se nezabýval tím, zda byly v souladu s právní úpravou provedeny úkony, které obnovily (znovu zahájily) běh prekluzívní lhůty před podáním druhého dodatečného přiznání. Navíc vůbec se nezabýval subjektivní lhůtou podle ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, konkrétně jejím počátkem i koncem, ačkoli i tímto stěžovatel při ústním jednání argumentoval. Z odůvodnění rozsudku tedy není zřejmé, jakou skutkovou situaci městský soud přezkoumával a jaké právní předpisy aplikoval, event. jak a pomocí jakých interpretačních metod zákonná ustanovení vyložil. Zatížil tak svůj rozsudek vadou ve smyslu ust. § 106 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rovněž podle stěžovatele nelze připustit, aby v řízení ve věci prvního dodatečného daňového přiznání aplikovaly správní orgány subjektivní prekluzívní lhůtu a podání prvního dodatečného přiznání posoudily jako podané po jejím uplynutí a zároveň ve věci druhého dodatečného přiznání správní i soudní orgány posuzovaly běh prekluzívní lhůty tak, jak uvedl městský soud. Městský soud pochybil i ve výkladu ust. § 31 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k § 2 odst. 1, 2 a 9 citovaného zákona a nesprávně uvedl, že stěžovatel nesplnil svoji povinnost řádně doložit rozhodné skutečnosti, o něž opírá svá tvrzení v dodatečném daňovém přiznání. Navíc rozhodl neprovést důkaz výslechem svědků a sdělení (výzvu) stěžovatele, že k přezkumu daňové povinnosti podle dodatečného přiznání nabízí správci daně a následně finančnímu ředitelství účetní knihy a v šanonech uložené účetní a daňové doklady za předmětné období označil za nepřípadnou. Stěžovatel se tak ocitá v situaci, že má v držení podklady prokazující údaje uvedené v dodatečném daňovém přiznání, ale nedostal možnost jimi prokázat svá tvrzení v něm uvedená, neboť byly správcem daně a finančním ředitelstvím odmítnuty v rozporu s dosavadní správní praxí. V procesně shodné věci (vytýkací řízení po podání prvního dodatečného daňového přiznání) provedli pracovníci správce daně ve shodě čtyři fyzické přezkumy navrhovaných důkazních prostředků v prostorách stěžovatele. Dále stěžovatel namítal, že městský soud nesprávně uvedl, že zřejmě zaměňuje průběh předmětného daňového řízení za jiná řízení. Skutečnost, že správce daně měl k dispozici po dobu jednoho roku veškeré účetní doklady, byla vždy

stěžovatelem uváděna jako prostředek popisující správní praxi a konkrétní postup správce daně v řízení po podání prvního dodatečného přiznání (procesně shodný případ), který stěžovatel očekával i v předmětném případě. Městský soud také nesprávně uvedl, že stěžovatel k nesprávnému součtu zdanitelných plnění podle daňových dokladů nepředložil ani nenavrhl důkazní prostředky, přičemž za důkazní prostředky opakovaně v řízení správním i soudním označil prvotně celé účetnictví. Není v souladu se skutečností ani to, že ani v průběhu soudního řízení nezodpověděl zástupce stěžovatele otázku, z jakých dokladů dospěl k částce vyčíslené v dodatečném přiznání, protože uvedl, že podkladem k údajům druhého dodatečného přiznání je součet dekádních soupisů tržeb, které nelze nahradit pouze konkrétním určením několika z nich, neboť i z řízení následujícího po podání prvního dodatečného daňového přiznání, kdy stěžovatel označil dva konkrétní doklady, si správce daně, finanční ředitelství a soud vyžádali a téměř rok měli v držení veškeré příjmové doklady, aby bylo možné posoudit věc v souvislostech. Jiný postup podle stěžovatele není ke splnění cíle daňového řízení možný. Pokud městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že nedoložil účetnictví a jiné evidence, pak uvádí nepravdivou skutečnost, neboť správce daně si předmětné podklady nepřevzal. Stěžovatel dále namítal, že se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi důvody uvedenými v odvolání, konkrétně námitkou I.1. Odůvodnění rozsudku městského soudu je nepostačující, neúplné a tudíž nepřezkoumatelné. Městský soud v závěru rozsudku uvedl, že o věci rozhodl bez jednání, přitom o věci proběhlo jednání. Nesprávně také uvedl, že ve věci prvního dodatečného daňového přiznání rozsudkem sp. zn. 11 Ca 47/2007 žalobu zamítl, a přitom opomněl uvést důležitou okolnost, že tento rozsudek byl Nejvyšším správním soudem zrušen a finanční ředitelství posléze odvolání stěžovatele vyhovělo a dodatečný platební výměr ve věci prvního dodatečného daňového přiznání zrušilo. Finanční ředitelství mělo samo, s ohledem na změnu ve věci prvního dodatečného daňového přiznání, řízení ve věci druhého dodatečného daňového přiznání zastavit podle ust. § 27 zákona o správě daní a poplatků, eventuelně zrušit i proto, že došlo ke změně výše daňové povinnosti, oproti které se váží údaje druhého dodatečného přiznání, a především proto, že řízení ve věci druhého dodatečného daňového přiznání je řízením navazujícím na řízení ve věci prvního dodatečného daňového přiznání. K tomu se však městský soud ve svém rozsudku vůbec nevyjádřil. Dále nejasně uvedl, že stěžovatel neprokázal snížení své daňové povinnosti podle dodatečného daňového přiznání oproti daňové povinnosti vyměřené původním daňovým přiznáním. Není tak zřejmé, zda měl na mysli řádné daňové přiznání, první dodatečné daňové přiznání, a to před zrušujícím rozsudkem městského soudu či vyměřené po tomto rozsudku. Neprovedl-li městský soud důkaz výslechem svědkyň J. S. a M. H., neřídil se názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, že nelze odmítnout důkaz, který může v souvislosti s jinými důkazy osvědčit skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Navíc uvedl nesprávnou informaci, že v případě svědkyň se jedná o bývalé zaměstnankyně zástupce stěžovatele, ačkoli se jedná o současné zaměstnankyně, které jednaly s pracovníky správce daně. V souvislosti s důkazním návrhem městský soud nesprávně uvedl, že i v tomto případě stěžovatel zaměňuje různá daňová řízení. Důkaz výslechem svědkyň S. a H. však navrhoval stěžovatel pouze v dané věci. Městský soud se rovněž neřídil právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu, protože se měl pokusit odstranit vady žaloby, vyzvat stěžovatele ke konkretizaci žalobních bodů a stanovit mu k tomu lhůtu, což však neučinil. Městský soud se navíc dopustil stejného pochybení, když zaměňuje rozšíření, konkretizaci a uvedení nového žalobního bodu.

Vzhledem k výše 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 stěžovatelem předkládané písemnosti finančního ředitelství a ministerstva financí nejsou předmětem souzené věci, neboť se vztahují k prvnímu řízení, které bylo zahájeno podáním dodatečného daňového přiznání dne 3. 8. 2005. Finanční ředitelství 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 žalobě neobsahuje, a ani nebyla uplatněna u jednání městského soudu, jak tvrdil stěžovatel v kasační stížnosti. V průběhu jednání zástupce stěžovatele poukazoval pouze na to, že ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu prekluzívní lhůta uplynula ve IV. čtvrtletí roku 2005, neboť jde o daň za IV. čtvrtletí roku 2002, a proto měl správce daně řízení o druhém dodatečném daňovém přiznání zastavit. Stížní námitka porušení subjektivní lhůty pro podání druhého dodatečného daňového přiznání 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.

Dále se Nejvyšší správní soud se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku spočívající v tom, že se městský soud neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím rozsudku v této věci ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 105/2009 – 92, když stěžovatele nevyzval ke konkretizaci žalobních námitek a nestanovil mu k tomu lhůtu.

Judikaturu Nejvyššího správního soudu a závěry týkající se postupu soudu při odstraňování vad žaloby, kterou uvedl ve svém předchozím rozsudku, 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 vyslovil 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 je stěžovatel formuloval, 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 se stěžovatel domnívá, že rozhodnutí finančního ředitelství je 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. Námitka, že se městský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, proto není nedůvodná.

Stěžovatel dále namítal, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný také z toho důvodu, že v jeho závěru je uvedeno, že o věci rozhodl bez jednání, což neodpovídá realitě a nesprávně uvedl, že ve věci prvního dodatečného daňového přiznání rozsudkem sp. zn. 11 Ca 47/2007 žalobu zamítl, ale opomněl uvést, že tento rozsudek byl následně zrušen a finanční ředitelství poté odvolání stěžovatele vyhovělo a platební výměr ve věci prvního dodatečného daňového přiznání zrušilo. Tato pochybení podle názoru Nejvyššího správního soudu nejsou takového charakteru, že by mohla mít vliv na správnost a zákonnost napadeného rozsudku nebo že by způsobily jeho nepřezkoumatelnost. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek ve smyslu § 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 liché, mylné 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, pod citovaným bodem stěžovatel v odvolání poukazoval na to, že byl dostatečně připraven doložit oprávněnost změn, které se týkaly uskutečněných zdanitelných plnění 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 stěžovatele srozumitelně formulovanými a konkrétními výzvami seznámil se svými pochybnostmi a poskytl mu dostatečný časový prostor k jejich odstranění. Při volbě důkazních prostředků nebyl stěžovatel nijak omezován. Námitku, že byl připraven, ale nedostal možnost doložit účetními a daňovými doklady oprávněnost změn, proto finanční ředitelství vyhodnotilo jako nedůvodnou. Protože stěžovatel nenavrhl ani nepředložil žádné důkazní prostředky týkající se snížení daňové povinnosti, nemohl správce daně důkazní prostředky hodnotit a ani se způsobem jejich hodnocení stěžovatele seznámit. 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.)

Námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, jakož i rozhodnutí finančního ředitelství tak nejsou důvodné.

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 IV. čtvrtletí roku 2002 k dani z přidané hodnoty nejprve řádné daňové přiznání dne 27. 1. 2003 a poté dne 3. 8. 2005 první dodatečné daňové přiznání. V návaznosti na něj 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 § 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 správce daně mu 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 rozhodnutím 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 (navíc v daném případě došlo ke zrušení tohoto dodatečného platebního výměru), je poslední známou pravomocně stanovenou

daňovou povinností daň ve výši původní, stanovená na základě řádného daňového přiznání.

S ohledem na uvedené není důvodná stížní námitka, že městský soud nevysvětlil, ke které daňové povinnosti své úvahy o neprokázání skutečností, jež vedly stěžovatele k podání druhého dodatečného daňového přiznání, vztahuje. Skutečnost, že na str. 5 městský soud neuvedl, že platební výměr na částku 0 Kč byl posléze zrušen (tedy od podání řádného daňového přiznání nedošlo k žádné změně daňové povinnosti), nemá vliv na jeho úvahy týkající se toho, zda finanční ředitelství rozhodlo o odvolání proti platebnímu výměru, kterým správce daně neuznal druhé dodatečné daňové přiznání, správně. 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. 2509/07/023970/1124 reagoval tak, že požádal o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě a poté písemně odpověděl, že pokud správce daně shledá, že uvedené vysvětlení daňového subjektu je nepostačující pro vydání rozhodnutí ve věci, daňový subjekt je připraven po výzvě správce daně doložit rozhodné písemné podklady. Stěžovatel také uvedl, že výše uskutečněných zdanitelných plnění a s tím související výše daně na výstupu odpovídá zohledněním předmětných údajů, tedy údajů z předchozího vyměření daně a údajů podle dodatečného 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. 4930/07/023970/1124 druhou výzvu, v níž stěžovatele opakovaně vyzval, aby vysvětlil a doložil údaje na řádku 445 dodatečného daňového přiznání, prokázal rozhodné skutečnosti písemně nebo ústně do protokolu u správce daně. Stěžovatel opět požádal o prodloužení lhůty do 30. 4. 2007 a ze správního spisu není patrno, že by na druhou výzvu věcně reagoval. Dne 14. 5. 2007 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 10576/07/023970/1124, kterým vyměřil změnu daňové povinnosti ve výši 0 Kč.

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 ve druhém 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, lze poukázat na skutečnost, že věc, kterou Nejvyšší správní soud rozhodoval pod sp. zn. 7 Afs 79/2008, se lišila od dané věci především v tom, že stěžovatel ve správním řízení předložil evidenci daně z přidané hodnoty a sporné příjmové doklady p/123 a p/124, které podle něj byly zaevidovány nesprávně. Z tohoto důvodu správce daně zvolil stěžovatelem zmiňovaný postup. Naopak v dané 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. Také v průběhu ústního jednání na dvakrát položenou otázku, co bylo důvodem pro podání druhého dodatečného daňového přiznání, zástupce stěžovatele obecně odpověděl, že to vyplývá z dekádních soupisů tržeb a jaké konkrétní doklady musí správce daně prověřovat neví, protože to záleží na přístupu pracovníků správce daně. Stejně jako v předchozím případě je připraven předložit veškeré podklady, které má k dispozici. 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, o které opíral dodatečné daňové přiznání. Stěžovatel měl uvést, na základě čeho dospěl k závěru, že v součtech tržeb 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 stěžovatel 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 toliko uvádí změny jednotlivých částek v daňovém přiznání a pouze zcela obecně hovoří o „chybné výši zdanitelných plnění“, aniž by o povaze a příčinách údajné chyby cokoli konkrétního uvedl. Ani v dalších podáních, zejména v odvolání datovaném dnem 20. 9. 2007, stěžovatel svá tvrzení nijak nekonkretizoval.

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 v dodatečném daňovém přiznání, je provedení důkazu výslechem 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.

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 stěžovatelka v řízení úspěch neměla 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 23. října 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu