



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. V.**, zastoupený JUDr. Pavlem Zimou, advokátem se sídlem Balbínova 404/22, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 5. 2012, č. j. 10 Af 258/2011 – 27,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 17. 5. 2012, č. j. 10 Af 258/2011 - 27, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 11. 10. 2011, č. j. 3959/11-1100, jímž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 2011, č. j. 76321/11/086910305933 a č. j. 76361/11/086910305933, kterými mu byla doměřena na základě dodatečných priznání ze dne 26. 11. 2010 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 ve výši 0 Kč, daňová ztráta ve výši 0 Kč a daňový bonus rovněž ve výši 0 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že nelze akceptovat stěžovatelův názor, že na něm nespočívalo důkazní břemeno ohledně doložení důvodů, pro které dodatečně daňové priznání podal. V daňovém řízení má totiž daňový subjekt důkazní břemeno, což znamená, že každý má povinnost daň priznat a toto své tvrzení doložit. V dané věci byly údaje, které stěžovatel uvedl v řádném daňovém priznání v průběhu daňové kontroly zpochybněny. Stěžovateli byla v dodatečných platebních výměrech vyměřena odlišná daňová povinnost, než kterou uváděl v řádných daňových priznáních. Ačkoli stěžovatel s tímto závěrem správce daně nesouhlasil a podal proti němu řádný opravný prostředek, bylo daňové řízení zastaveno, neboť v odvolání neuvedl žádné konkrétní důvody. Stěžovateli dodatečně doměřená

daňová povinnost se tak stala pravomocnou. Další vývoj, který nastal v souvislosti s podanými dodatečnými daňovými přiznáními stěžovatelem na daň z příjmů fyzických osob, ho nezbavil povinnosti doložit zákonem stanovené podmínky pro jejich podání, a to jak ve vztahu ke lhůtě, tak i důvodům, pro které uplatnil dodatečně podaná daňová přiznání na daňovou povinnost nižší. Jelikož nic z toho, co zákon stanoví, nesplnil a nedoložil, správce daně zahájil vytykácí řízení a urgoval doložení zákonem stanovených podmínek, za kterých lze dodatečná daňová přiznání podat. Tento postup správce daně nebyl v rozporu se zákonem, a to ani co se týče dodržení základních zásad daňového řízení, ani unesení důkazního břemene, ani prokázání požadavků zákonem stanovených na uplatnění dodatečných daňových přiznání na daňovou povinnost nižší, a to zvláště za situace, kdy stěžovateli již byla pravomocně na základě daňové kontroly vyměřena daňová povinnost a stěžovatel se v obou dodatečných daňových přiznáních na daňovou povinnost nižší vracel bez uvedení konkrétních důvodů ke svému původnímu tvrzení tak, jak jej uváděl v řádném daňovém přiznání. Krajský soud tak dospěl k závěru, že postup daňových orgánů byl v souladu se zákonem a naopak stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, které správci daně opakovaně předestíral. Není správný názor stěžovatele, že v řízení zahájeném dodatečným přiznáním je povinností správního orgánu opatřovat podklady a přezkoumávat zákonnost daňové povinnosti pravomocně vyměřené v jiném daňovém řízení. Pokud měl stěžovatel námitky proti nezákonnosti daně vyměřené v jiném vyměřovacím řízení nebo v daňové kontrole, pak měl je uplatnit v opravném prostředku proti takto doměřené dani, neboť tyto námitky jsou zcela bez právního opodstatnění v řízení zahájeném na základě dodatečného daňového přiznání. Pravomocné rozhodnutí lze odstranit pouze cestou mimořádných opravných prostředků nebo rozhodnutím soudu na základě žaloby. Při podání dodatečného daňového přiznání správce daně může zjišťovat pouze skutkový stav, který se vztahuje na ty skutečnosti, které mají právní význam pro posouzení pravdivosti, případně právní relevance, tvrzení daňového subjektu, které uvedl v dodatečném daňovém přiznání. Pokud jde o zjišťování a prověřování jiných skutečností, musí se jednat o takové skutečnosti, které nenaplnují některý z důvodů pro použití mimořádných opravných prostředků a dále o skutečnosti, které nebyly v dosavadním řízení správními orgány posuzovány. To vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2011, č. j. 9 Afs 18/2011 - 222. Postup daňových orgánů byl tedy správný, neboť podmínky, za kterých mohl stěžovatel podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší, splněny nebyly. Krajský soud se neztotožnil ani s názorem stěžovatele, že správce daně měl k dispozici dostatek dokladů a informací, a měl proto u daně z příjmů fyzických osob postupovat stejně jako u daně z přidané hodnoty. Stěžovateli bylo správním orgánem vysvětleno, z jakých důvodů a na základě jakých podkladů došlo ke změně dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty. Tyto specifické důvody se v žádném směru netýkaly daně z příjmů fyzických osob a nemohly ovlivnit její výši. Správci daně nebyly po ukončení vytykácího řízení u daně z přidané hodnoty známy žádné nové skutečnosti ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, které by odůvodňovaly zahájení a provedení obnovy řízení.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nezákonnost napadeného rozsudku spatřoval především v tom, že v jednotlivých daňových řízeních, a to jak u daně z přidané hodnoty, tak u daně z příjmů fyzických osob, bylo vycházeno v zásadě ze stejných skutkových zjištění, avšak tato zjištění byla hodnocena z hlediska právního posouzení odlišně. Správce daně v rámci vytykácích řízení vedených u dodatečně podaných daňových přiznáních na daň z přidané hodnoty (zdaňovací období čtvrtletní), uznal předložená tvrzení a důkazní prostředky tato tvrzení potvrzující a původně dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty snížil o částku představující více než 50 %. Opětovným podáním dodatečných přiznání na daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období se pak stěžovatel dožadoval uplatnění stejného postupu, tedy uznání předložených tvrzení a důkazních prostředků tato tvrzení prokazujících i u daně z příjmů

pokračování

fyzických osob. Rozhodně nenavrhoval a ani nepředkládal nové či jiné důkazní prostředky, neboť tyto měl již správce daně k dispozici. Toto je patrné zejména ze zpráv o vytýkacích řízeních k dodatečným daňovým přiznáním k dani z přidané hodnoty. Ve všech zprávách jsou popsány kontrolované doklady, písemnosti a záznamy, ze kterých správce daně vycházel. Jestliže tedy správce daně uznal předložené důkazní prostředky, měl je nepochybně i v řízení o dani z příjmů fyzických osob uznat a připustit a dodržet tak jednu z hlavních zásad daňového řízení, kdy správce daně při svém rozhodování hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Uplatnění této zásady se stěžovatel dožadoval po celou dobu daňového řízení, odvolacího řízení a i při podání žaloby. Nelze tedy tvrdit, že z jeho strany se jedná o účelová tvrzení, ale naopak o zcela zákonný požadavek poplatníka. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že podle ust. § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Pro posouzení námítky stěžovatele je tak zásadní otázka, zda lze řízení o dani z příjmů fyzických osob a o dani z přidané hodnoty podřadit pod termín skutkově shodné či podobné případy. Podle názoru finančního ředitelství nikoliv. Ust. § 8 odst. 2 daňového řádu rozhodně nelze vykládat tak, že pokud je s daňovým subjektem vedeno více daňových řízení za stejná zdaňovací období, tak že se jedná o skutkově shodné či podobné případy. Ve věci sice byla vedena procesně shodná řízení za totožná zdaňovací období, ale jednalo se o řízení o rozdílných daních. Tato skutečnost je naprosto zásadní. Z hlediska procesněprávního je samozřejmé, že správce daně bude postupovat v obou případech obdobně. V rámci daňového procesu tak lze dát za pravdu stěžovateli, že se jedná o podobné případy. Totéž však nelze tvrdit z hlediska hmotněprávního. Uvedené daně jsou upraveny rozdílným právním předpisem. Nelze tak ani z logiky věci usuzovat, že by se jednalo o skutkově shodné případy. Jakákoliv skutková zjištění či předložený důkaz může mít, a má, v řízeních o odlišných daních naprosto rozdílnou váhu. Co bude v jednom případě okolnost mající značný vliv, např. na výši daňové povinnosti, může být v případě druhém zcela irelevantní. Přesně tato tvrzení konstatoval jak odvolací orgán, tak následně krajský soud. Stěžovatel požadoval po správci daně, aby v řízení o dani z příjmů fyzických osob vzal v potaz důkazy předložené v řízení o dani z přidané hodnoty a na základě těchto rozhodl obdobně. Jak správně rozhodl v napadeném rozsudku krajský soud, důkazy předložené v řízení o dani z přidané hodnoty nelze využít v řízení o dani z příjmů fyzických osob, neboť tyto jsou k řádnému vyměření daně z příjmů fyzických osob irelevantní, protože nijak neprokazují skutečnosti rozhodné pro vyměření této daně. Nemohlo tedy dojít k porušení zásady legitimního očekávání, neboť se vzhledem k charakteru obou daní a způsobu jejich správnému a řádnému stanovení nejedná, a ani nemůže jednat, o skutkově shodné či podobné případy. S výše uvedeným souvisí i stěžovatelem tvrzené porušení zásady volného hodnocení důkazů. K tomu finanční ředitelství uvedlo, že z kasační stížnosti není patrné, v čem přesně stěžovatel spatřuje porušení této zásady. Obecně lze ale uvést, že i zde nelze očekávat totožné zhodnocení důkazů, když se jedná o řízení o dvou různých daních. Nelze tak rozhodně tvrdit, že tentýž důkaz má vždy ve všech řízeních stejnou váhu. Proto finanční ředitelství navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu zahájil správce daně u stěžovatele dne 16. 5. 2008 daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně snížil daňové výdaje stěžovatele za zdaňovací období roku 2006 o částku 291.292 Kč a zdanitelné příjmy zvýšil o 422.941 Kč a na základě toho mu vyměřil daň ve výši 0 Kč, snížil vykázanou daňovou ztrátu na částku 0 Kč a ponechal daňový bonus ve výši 9.852 Kč. Za zdaňovací období roku 2007 snížil daňové výdaje stěžovatele o částku 424.028 Kč, zdanitelné příjmy zvýšil o částku 225.628 Kč a dodatečně mu vyměřil daň ve výši 20.574 Kč, snížil vykázanou daňovou ztrátu na částku 0 Kč a stanovil daňový bonus ve výši 5.968 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel blanketní odvolání. Na výzvu správce daně však nedoplnil zákonem stanovené náležitosti odvolání a z toho důvodu správce daně dne 22. 9. 2009 rozhodnutím č. j. 58634/09/086930306457 odvolací řízení zastavil. Stěžovatel podal poté dne 1. 2. 2010 dodatečná daňová přiznání za uvedená zdaňovací období na daň z příjmů fyzických osob, která obsahovala zcela totožné údaje, které již uvedl v řádných daňových přiznáních. Správce daně s ohledem na výsledek daňové kontroly zahájil výtýkácí řízení a vyzval stěžovatele k prokázání výše ztráty, příjmů a výdajů za rok 2006 a 2007, a to výzvami k odstranění pochybností ze dne 1. 3. 2010. Podáním ze dne 20. 9. 2010 stěžovatel vzal dodatečná přiznání zpět. Správce daně ukončil výtýkácí řízení se závěrem, že daňová povinnost stěžovatele zůstala beze změny tak, jak byla stanovena na základě výsledků daňové kontroly. Dne 29. 9. 2010 správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti kterým se stěžovatel při jejich převzetí vzdal práva odvolání. Následně stěžovatel doručil správci daně dne 26. 11. 2010 další dodatečná přiznání za předmětná zdaňovací období, v nichž opět uvedl totožné údaje jako v řádných daňových přiznáních. Správce daně proto podle ust. § 89 daňového řádu vydal dne 26. 1. 2011 výzvy k odstranění pochybností, kterými stěžovatele vyzval k doložení konkrétních důvodů pro podání dodatečných daňových přiznání. Stěžovatel na výzvy nereagoval. Proto správce daně vydal dne 11. 5. 2011 dodatečné platební výměry, proti kterým podal stěžovatel odvolání. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 11. 10. 2011 č. j. 3959/11-1100.

Institut dodatečného daňového přiznání umožňuje daňovému subjektu opravit pochybení, k nimž došlo při zpracování daňového přiznání. Podmínky, za nichž lze tohoto institutu využít, upravovalo v rozhodné době ust. § 41 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zjistil-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být nižší, nebo daňová ztráta vyšší, než jeho poslední známá daňová povinnost, měl při splnění zákonem stanovených podmínek právo podat dodatečné daňové přiznání. Stěžovatel této možnosti opakovaně využil. Vzhledem k tomu, že v dodatečných daňových přiznáních uváděl shodné údaje jako v řádných daňových přiznáních a tyto byly správcem daně na základě provedené daňové kontroly shledány nesprávnými, správce daně jej v souladu se zákonem vyzval k uvedení a doložení konkrétních důvodů pro podání dodatečných daňových přiznání, tj. zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nasvědčují tomu, že daň byla stanovena v nesprávné výši.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má nejen povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která uvádí, prokáže-li je. Bylo proto na stěžovateli, aby své tvrzení, že existují důvody pro snížení poslední známé daňové

pokračování

povinnosti, prokázal. Pokud však zůstal pasivní a na výzvu správce daně nereagoval, pak finanční orgány nebyly povinny vyměřit daň v souladu s dodatečnými daňovými přiznáními. V této souvislosti lze poukázat i na to, že zástupce stěžovatele u ústního jednání dne 6. 4. 2011 byl seznámen s výsledkem dosavadního postupu k odstranění pochybností a poučen, že je oprávněn do 15 dnů podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Zástupce stěžovatele sdělil, že se v uvedené lhůtě vyjádří k postupu k odstranění pochybností a navrhne další důkazní prostředky, což však neučinil.

Stěžovatelův argument, že se opětovným podáním dodatečných přiznání na daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období dožadoval uznání předložených tvrzení a důkazních prostředků tato tvrzení prokazujících v řízení o dani z přidané hodnoty i v rámci daně z příjmů fyzických osob, a že správce daně měl potřebné důkazní prostředky k dispozici, nelze v daném případě akceptovat. Stěžovatel přes veškerou snahu správce daně zůstal zcela pasivní a neuvedl nic, z čeho by bylo možno dovodit, že jsou splněny zákonné podmínky pro podání dodatečných přiznání na daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období. Pokud navrhl a předložil nějaké důkazní prostředky v řízení o dani z přidané hodnoty, které bylo řízením samostatným prováděným jinými pracovníky správce daně, pak tato skutečnost nemůže mít vliv na jeho povinnost prokázat svá tvrzení v řízení o dani z příjmů fyzických osob. Nejvyšší správní soud proto dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, a to že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a postup daňových orgánů byl tedy správný.

Ze všech 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. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje 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 Odvolacímu 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 16. května 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu