



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **C.spol. s r.o.**, zast. JUDr. Helenou Tukinskou, advokátkou se sídlem Teplice, J. V. Sládka 1363/2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2005, č. j. 15 Ca 224/2003 – 44

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2005, č. j. 15 Ca 224/2003 - 44 **se z r u š u j e** a **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 7. 2003, č. j. 741-1997/120/03, č. j. 741/1998/120/03 a č. j. 741-2000/120/03. Žalovaný těmito rozhodnutími zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Bílině ze dne 23. 9. 2002, č. j. 39915/02/211970/1301, č. j. 39934/02/211970/1301 a č. j. 39995/02/211970/1301, doměřujícím žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1997, r. 1998 a r. 2000.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že žalobce nevedl řádně skladovou evidenci a tím ani účetnictví, nedostatek skladové evidence neumožnil zjištění, že výdaje, za které byly nakoupeny zásoby, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Za takové situace byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Při stanovení daně podle pomůcek bylo užito poznatků o neprokázaných výdajích, což není vyloučeno, a žalovaný přihlížel ke všem okolnostem, z nichž mohly vyplývat výhody pro daňový subjekt, což stručně zdůvodnil. Žalobce dostal možnost seznámit se s výsledky daňové kontroly, jeho zástupkyni byly zprávy předány a měla možnost se ke zjištěním vyjádřit.

Stěžovatel kasační stížnosti výslovně namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky a to, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, porušení zákona žalovaným při zjišťování skutkového stavu, pro které měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit, a nepřezkoumatelnost rozsudku pro jeho nesrozumitelnost a nedostatek důvodů mající za následek jeho nezákonnost.

K § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel zejména namítá, že soud v rozsudku jednak konstatuje nemožnost stanovit daň zčásti dokazováním a zčásti podle pomůcek a přitom uznává důvodným postup správce daně stanovícího daň podle pomůcek za část období, kdy v další části byla stanovena dokazováním. Stěžovatel totiž v letech 1997-2000 provozoval stejnou podnikatelskou činnost za zcela shodných podmínek, ve všech těchto obdobích vedl shodným způsobem účetnictví, měl k dispozici stejnou dokumentaci a stejné důkazní prostředky. Daňová kontrola za roky 1997, 1998 a 2000 byla prováděna vzápětí po kontrole za rok 1999, stejnými pracovníky a stejným způsobem. Přesto za rok 1999 byla daň stanovena dokazováním a za ostatní období pomůckami. Soud obdobnou žalobní námitku označil za nedůvodnou, aniž uvedl proč. Ani správce daně nebyl schopen obhájit svůj postup a zdůvodnit rozdíl ve způsobu stanovení daně - k tomu stěžovatel poukazuje na protokol ze dne 29. 5. 2002, č. j. 28248/02/211/930/5275. Navíc je zjevné, že správce daně, ač deklaroval stanovení daní podle pomůcek, ve skutečnosti je stanovil dokazováním - to shledal i soud, který konstatoval, že od příjmů byly odečteny výdaje, s výjimkou výdajů neprokázaných. Z propočtu je pak jasné, že za základ daně vzal správce daně příjmy uvedené v daňovém přiznání. Přitom jako s daňově neuznatelnými náklady bylo kalkulováno s položkami, které v nákladech vůbec nebyly, neboť z nákladových položek byly přeúčtovány na rozvahový účet skladových zásob v rámci účtování o výsledcích inventarizace. Tuto skutečnost se stěžovatel dozvěděl až ze soudního rozsudku. Nejde o aplikaci vlastních poznatků správce daně ve smyslu § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), ale o stanovení daně dokazováním, neboť postup, při němž správce daně zvýší základ daně o neuznané výdaje, je výsledkem dokazování. Pouhý nedostatek v účetnictví ještě není důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

Soud zcela nesprávně hodnotil povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Správce daně neprokázal nesprávnost vedení účetnictví. Nedostatky ve vedení skladové evidence bylo možno odstranit navrhanými výpověďmi svědků a provedenými inventurami zásob. Pravdivost tvrzení o nedostatečné skladové evidenci nebyla prokázána a svědci mohli potvrdit, za jakým účelem bylo nakupováno zboží a že příjmy z jeho prodeje byly součástí výnosů. Porušení povinnosti při vedení skladové evidence nelze dovodit jen z toho, že v době kontroly nebyla nalezena, zejména pak to nemohlo být příčinou stanovení daně podle pomůcek, když správnost účtování o zásobách bylo možno prokázat svědecky, jak bylo v průběhu řízení navrhováno.

Je-li podle soudu předmětem účetnictví stav a pohyb majetku a závazků a výdaje a příjmy, netýká se to stěžovatele, který vede podvojný účetnictví, jehož předmětem v žádném případě příjmy a výdaje nejsou. Tvrzení o zpochybnění účetnictví se nezakládalo na pravdě a soud se s tímto problémem nevypořádal.

Soud dále stavěl na skutečnosti nepředložení důkazních prostředků prokazujících stav zásob náhradním způsobem. To je ovšem nesprávný závěr odporující průběhu řízení. Správce daně sice stěžovatele vyzval dne 27. 8. 2001 k předložení skladové evidence, na tuto výzvu bylo řádně reagováno a další výzvou již správce daně předložení skladové evidence

nepožadoval a až ze zprávy o kontrole mohl seznat, že správce daně nepovažoval tuto reakci za dostatečnou. Mimoto při kontrole za rok 1999 skladová evidence rovněž nebyla předložena a přesto daň byla stanovena dokazováním. Proto až v rámci projednání kontroly zástupce daňového subjektu navrhoval důkazní prostředky, a navíc, s ohledem na nečekanost tohoto závěru, neměl v dané chvíli dostatek informací o sledování zásob. Návrh proto učinil dodatečně, ovšem správce daně zprávu ukončil a návrh odmítl. Tento návrh pak nemohl být uplatněn v odvolacím řízení s ohledem na rozsah přezkumu podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Neprovedení důkazů nebylo vinou stěžovatele, který návrh nemohl uplatnit dříve ani později, než učinil. Soud však vyšel ze skutečnosti, že důkazní prostředky předloženy nebyly, a přičetl to stěžovateli k tíži.

Soud žalobní námitku předčasného ukončení projednávání zprávy o kontrole odmítl s poukazem na § 16 odst. 4 daňového řádu, aniž rozlišil právo na vyjádření k výsledku kontroly a právo na její projednání. Projednání bylo započato až dne 29. 5. 2002 a probíhalo dále ve dnech 27. 6. 2002 a 4. 7. 2002. Není pravdou, že by zástupkyně daňového subjektu odmítala podepsat zprávu o kontrole, ani, že nenavrhl důkazní prostředky, správce daně také nic takového nekonstatoval, naopak navržené důkazní prostředky odmítl. Právem na projednání výsledků kontroly nelze rozumět jen poskytnutí možnosti se s výsledky kontroly seznámit, jak vyložil soud, ale jde o právo na skutečné projednání, tedy nejde o poskytnutí prostoru, ale o kvalitu jednání. Pokud jsou kontrolní závěry postaveny na zjištěních odporujících platným účetním předpisům a správce daně o nich odmítá jednat či uvést svou právní úvahu, nemůže se jednat o řádné projednání zprávy. Z toho, co soud uvádí v rozsudku, by se dalo dovozovat, že pokud daňový subjekt nepředkládá v průběhu projednání zprávy důkazní prostředky, nemusí s ním správce daně zprávu o kontrole dále projednávat. Proces projednání kontroly však v předkládání důkazních prostředků nespočívá. Ze zprávy by mělo být patrné, jaké důkazní prostředky správce daně hodnotil, které z nich se staly důkazy, jakou správní úvahou se při svém rozhodování řídil, jak důkazy hodnotil. Pokud navíc správce daně neumožní daňovému subjektu zprávu podepsat a vyjádřit se k ní, jde rovněž o porušení jeho práv, čímž se soud nezabýval.

K porušení zákona při zjišťování skutkové podstaty [kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] stěžovatel namítá, že správce daně v rozporu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu nehodnotil důkazy a z ničeho není patrná jeho správní úvaha. Není vůbec zřejmé, které důkazní prostředky se staly důkazy, a zda výsledná úvaha byla výběrem z nějakých zvažovaných variant. Naopak ve zprávách o kontrole jsou uváděna zcela mylná, chybná nebo jinak nepravdivá tvrzení, na jejichž základě je vyloučeno doměřovat daň. Zákonu neodpovídal ani průběh daňové kontroly. Výzva ze dne 8. 2. 2002 vydaná podle § 43 daňového řádu obsahovala zcela nesmyslný text, neboť dosledování tržeb za jednotlivé vybrané nákupy zboží by nebylo možné ani ze skladové evidence, pokud by ji daňový subjekt předložil. Správce daně sice výzvu konkretizoval, ovšem stále bez sdělení jakýchkoliv pochybností a úvah. Např. jsou ve výzvě uváděny jen některé druhy zboží, jiné jsou opomenuty a není jasné, proč právě u vyjmenovaných vznikly nějaké pochybnosti.

Zprávy o kontrole byly připraveny dříve, než uplynula lhůta k reakci daňového subjektu na výzvu (lhůta měla uplynout 19. 4. 2002, přičemž předvolání k projednání ze dne 4. 4. 2002 stanovilo termín k projednání na den 11. 4. 2002). Posléze správce daně termín změnil, ovšem z jeho jednání je zřejmé, že zprávy byly již předtím připraveny. Nepředpokládal tak ani, že by k tvrzením daňového subjektu přihlédl; tím porušil jeho práva.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel spatřuje ve výše popsaných závadách nasvědčujících nesrozumitelnosti rozsudku a jeho nedostatečnému odůvodnění.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Dodatečně stěžovatel zaslal na vědomí rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2006, č. j. 15 Ca 78/2005 - 92, se sdělením, že v něm soud ve zcela shodné věci zaujal opačný právní názor a rozhodnutí žalovaného včetně rozhodnutí správce daně zrušil. Jedná se o věc stejných účastníků, kdy předmětem rozhodnutí byla daňová povinnost stěžovatele za zdaňovací období r. 1999, ovšem v rámci přezkoumání rozhodnutí podle § 55 b odst. 6 daňového řádu. Důvodem ke zrušení rozhodnutí byla úspěšná žalobní námitka o nedostatku řádného projednání zprávy o kontrole a nedostatky v přezkoumatelnosti vydaných rozhodnutí.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje posouzení právní otázky soudem za správné. Pokud jde o způsob stanovení daňové povinnosti za r. 1999, je předmětem samostatné žaloby, a soud se jím v tomto řízení ani zabývat nemohl. Nelze také odvozovat ze způsobu stanovení daně za zdaňovací období r. 1999, že stejným způsobem musela být stanovena i ve zdaňovacích obdobích jiných. Ve vztahu k seznámení s námitkami poukazuje na skutečnost, že daňový subjekt se neodvolal proti rozsahu, v němž mu bylo umožněno nahlížet do spisu, a ani takovou skutečnost neuváděl v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. V žalobě nebyla tvrzena nesprávnost pomůcek, nelze proto takové tvrzení úspěšně uplatnit jako kasační námitku. Stěžovatel neprokázal vedení skladové evidence a provedení řádné inventarizace zásob, proto nebylo možné považovat jeho účetnictví za úplné, průkazné a správné. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, protože nebylo možné při neprokázání skutečného stavu zboží skladovou evidencí ani jiným způsobem doložit, jak výdaje na nákup konkrétního zboží sloužily k dosažení zajištění a udržení příjmů. Skladovou evidenci k výzvě ze dne 27. 8. 2001 stěžovatel nepředložil a odpovídal, že sledování zásob bylo prováděno tzv. kontrolou korunou, ovšem složku s touto evidencí se mu nepodařilo dohledat a pokud ji najde, že ji předloží. Za této situace nebyl důvod jej znovu vyzývat k předložení skladové evidence, ta nikdy předložena nebyla a její vedení tak nebylo prokázáno.

Projednání zpráv o kontrole bylo zahájeno dne 23. 5. 2002 předáním výtisků zpráv za jednotlivá kontrolovaná období, další jednání proběhla 29. 5. a 10. 6. 2002, aniž při nich stěžovatel předložil nějaké důkazní prostředky. Při jednání 4. 7. 2002 navrhl zpracování důkazního prostředku, který by náhradně prokázal pohyb zásob. Teprve 9. 9. 2002 správce daně sdělil, že považuje projednání daňové kontroly za ukončené. Právo na vyjádření k výsledkům kontroly podle § 16 odst. 4 daňového řádu bylo stěžovateli zachováno a také jím využito. Projednáním daňové kontroly navíc nebylo omezeno právo stěžovatele na doložení důkazních prostředků. Námitka podaná stěžovatelem proti postupu při projednání daňové kontroly byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 25. 11. 2002 s podrobným zdůvodněním.

Námitka stěžovatele proti zjišťování skutkové podstaty správním orgánem poukazuje na postup správce daně, který měl připraveny zprávy v době běžící lhůty ke splnění výzvy a proti způsobu hodnocení důkazních prostředků, je podle žalovaného rovněž nedůvodná. Stěžovatel ani v žalobě nekonkretizoval, které jím předložené důkazy byly správcem daně nesprávně hodnoceny a z doby obeslání k projednání zprávy nelze usuzovat na skutečnost,

že zprávy již jsou sepsány. Zprávy o kontrole byly stěžovateli předloženy až měsíc po reakci stěžovatele na výzvy.

Námítka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu je podle žalovaného zcela nekonkrétní. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

V první řadě Nejvyšší správní soud zkoumal přípustnost jednotlivých kasačních námitek s ohledem na poukaz žalovaného, že v případě užitých pomůcek ke stanovení daně se jedná o námitku v řízení před krajským soudem nevznesenou.

Ze soudního spisu plyne, že žaloba stála na námitkách neprojednání zpráv o kontrole, nedostatečném hodnocení důkazů žalovaným, nedůvodnosti postupu podle pomůcek, a to ve vztahu k postupu ve zdaňovacím období r. 1999 i ve vztahu k možnosti prokázání pohybu zásob navrženými důkazy, neprovedení navržených důkazů, neunesení důkazní povinnosti správcem daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, navíc vycházející z účetní neznalosti, nejasnosti o přiměřenosti užitých pomůcek, rozpornosti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2002 vyhovujícího v plném rozsahu odvolání, ovšem fakticky pouze snižujícím základ daně (poznámka NSS – ze spisu plyne, že dané rozhodnutí s přezkoumávanými zdaňovacími obdobími nesouviselo).

Nevhodnost a nepřiměřenost užitých pomůcek, tak, jak je namítána v kasační stížnosti, skutečně v žalobě obsažena nebyla. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není přípustná kasační stížnost opírající se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatel však v kasační stížnosti tvrdí, že ponětí o užitých pomůckách získal až z napadeného rozsudku, žalovaný oproti tomu tvrdí, že daňový subjekt měl možnost nahlížet do spisu, činil tak a nepodal odvolání proti rozsahu, v jakém mu to bylo umožněno. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na skutečnost, že se nejednalo o odvolací námitku, tudíž se s ní nevypořádával, a že pomůcky a způsob výpočtu daně je zřejmý z neveřejné části spisu. Krajský soud v rozsudku v pomůckách uvedl, že daň byla stanovena pomůckami, přičemž od výdajů uplatněných v daňovém přiznání byly odečteny neprokázané náklady, což ovšem neznamená, že jde o daň stanovenou dokazováním. Za dané situace nelze kasační námitku označit za nepřípustnou a z hodnocení ji z tohoto důvodu vyloučit.

Rozhodující kasační námitkou ovšem je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Stěžovatel považuje odůvodnění tohoto rozsudku za nedostatečné a nesprávné.

Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze považovat soudní rozhodnutí v případě, že soud opomenul některou žalobní námitku, že se nevypořádal řádně s žalobními námitkami, zejména nezdůvodnil, proč považuje právní argumentaci za lichou, mylnou, či vyvrácenou (k tomu viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS), nelze tak ovšem označit rozsudek

s dílčími vadami odůvodnění. Z těchto hledisek je třeba přistupovat k posouzení přezkoumatelnosti rozsudku.

Stěžovatel tvrdí, že závěry krajského soudu nemají oporu ve spise a jsou nesprávné. Krajský soud svá hodnocení o skutečnosti vyplývající ze spisu opřel, a sporné tak zůstává pouze to, zda jsou skutečně pro jeho závěry dostatečnou oporou, a tedy zda jde o hodnocení po skutkové a právní stránce správné. Ve stručnosti některé argumentace důvod nepřezkoumatelnosti v daném případě shledat nelze, stejně tak jako není důvodem pro zrušení rozhodnutí krajského soudu, že nepřesně citoval ust. § 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Výslovně za opominutou označil stěžovatel žalobní námitku neumožnění podpisu zpráv o kontrole a je pravdou, že v žalobě bylo neukončení projednání zpráv o kontrole namítáno včetně znemožnění možnosti jejich podpisu. Krajský soud v rozsudku tuto námitku ovšem nepominul, ale vypořádal se s ní tak, že k porušení práv daňového subjektu nedošlo, neboť měl dostatek prostoru se zprávami se seznámit a vyjádřit se k nim. K ukončení projednání pak došlo při jednání dne 4. 7. 2002 a tento protokol byl podepsán zástupkyní daňového subjektu, přičemž sdělení ze dne 19. 9. 2002 bylo jen sdělením této skutečnosti daňovému subjektu. Jde tak opět o otázku správnosti hodnocení zjištěných skutečností soudem (což bude zkoumáno dále), nikoliv o nedostatek důvodů rozhodnutí.

Namítána je i nemožnost stanovení daně zčásti podle pomůcek a zčásti dokazováním. Obecně takový princip jistě platí, ovšem jen v rámci jednoho zdaňovacího období. Není proto vyloučeno, aby za jedno zdaňovací období byla daň stanovena dokazováním a za další podle pomůcek. Pokud se tak stane, nejedná se o porušení zásady jednoty způsobu stanovení daně v rámci téhož zdaňovacího období, neboť o stejné zdaňovací období se nejedná. Jistě lze argumentovat tím, že pokud za stejného skutkového a právního stavu je daň za jedno období stanovena dokazováním a za jiné podle pomůcek, nebyl v jednom z těchto případů postup správce daně v souladu se zákonem. Výsledkem této argumentace však automaticky není zpochybnění postupu podle pomůcek, neboť užití dokazování v jednom období nezakládá nárok na stejný postup v období dalším (či předchozím). Závěr je přitom rovněž v podstatné míře odvislý i od aktivity daňového subjektu v tom kterém řízení. Pokud skutečně byl skutkový a právní stav shodný, znamená to, že v jednom z těchto období postupoval správce daně v rozporu se zákonem, a proto je třeba zkoumat, zda tomu tak bylo v přezkoumávaném případě či nikoliv, tedy v daném případě je třeba zkoumat, zda stanovení daně podle pomůcek ve zdaňovacích obdobích r. 1997, 1998 a 2000 odpovídalo podmínkám ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. Zde nelze vycházet z rozsudku krajského soudu předloženého stěžovatelem dodatečně, neboť soud v něm správnost způsobu stanovení daně ve zdaňovacím období r. 1999 vůbec neposuzoval. Stejně tak nelze jen ze skutečnosti, že správce daně využil výsledků kontroly jako pomůcek, dovozovat, že daň byla stanovena dokazováním. Ust. § 31 odst. 6 daňového řádu to nevylučuje (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publik. pod č. 675/2005 Sb. NSS).

Je ovšem pravdou, že tak, jak soud užitě pomůcky popsal, navodil dojem, že se mohlo fakticky jednat o stanovení daní dokazováním a nijak se už nevypořádal s tím, zda daně skutečně byly stanoveny podle pomůcek. Pokud byly daně stanoveny tak, že od výdajů uplatněných v daňových přiznáních byly odečteny výdaje daňovým subjektem neprokázané, nejde o stanovení daně podle pomůcek. Předpokladem užití pomůcek je, že nedostatky v účetnictví vylučují stanovení daně dokazováním. Přitom nelze říci, že by skutečnost, že stejný způsob faktického stanovení daně byl podřazen pod pomůcky namísto pod dokazování, neměl význam, neboť výsledek by byl stejný. V případě, že by se jednalo o stanovení daně dokazováním, měl by daňový subjekt možnost obrany proti jednotlivým

neuznaným položkám, což mu přezkumný režim v případě stanovení daně podle pomůcek neumožňuje (§ 50 odst. 5 daňového řádu). Krajský soud se s touto námitkou vypořádal nedostatečně a jeho rozhodnutí v této části není řádně zdůvodněno.

Pro hodnocení dalších kasačních námitek z hlediska podkladů pro závěry krajského soudu je rozhodné, co je obsahem správního spisu, z něhož lze i zjistit, zda projednání výsledků kontroly a zprávy o kontrole proběhlo v souladu se zákonem.

Daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 9. 8. 2001, přičemž jejím předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1997, 1998, 2000.

Výzvou ze dne 8. 2. 2002 byl stěžovatel (dále též daňový subjekt) vyzván k prokázání příjmů z prodeje konkrétně označeného zboží (160 stran výčtu účetních položek) v letech 1997, 1998, 2000. Daňový subjekt na ni reagoval sdělením, že mu výzva není jasná, načež správce daně další výzvou ze dne 18. 3. 2002 (č. j. 10206/02/211930/5120) doplnil, že má být prokázáno pořízení a prodej vybraného zboží a souvislost prodeje s výnosy společnosti, s tím, že tak lze učinit např. předložením skladové evidence, příjmových pokladních dokladů, výpisů z účtů, faktur odběratelů, záznamů denních tržeb (pásky registrační pokladny, paragony apod.) nebo jiným prokazatelným způsobem. K tomu bylo podáním ze dne 22. 4. 2002 odpovězeno, že u běžného zboží v prodeji lze ověřit místním šetřením, že se v lékárně prodává, případně porovnáním se v současnosti vedenou skladovou evidencí, či výpověďmi zaměstnanců či zákazníků. Zboží, které netvořilo běžný sortiment lékárny, bylo nakupováno pro prodej zaměstnancům společnosti, což lze doložit jejich výpověďmi nebo výpověďmi účetní. Položky sloužící pro spotřebu společnosti byly sice nesprávně zaúčtovány, ale užity byly k běžné provozní spotřebě. Dále bylo sděleno, že se stále nepodařilo dohledat skladovou evidenci, vedenou tzv. kontrolou korunou, pouze inventurní seznam za rok 1998. Pokladní příjmové pásky byly předloženy s tím, že ostatní pokladní doklady a faktury již správce daně měl k dispozici. V seznamu připojeném k výzvě byly daňovým subjektem barevně vyznačeny jednotlivé kategorie zboží podle jeho určení.

Zprávy o daňové kontrole byly vyhotoveny samostatně za kontrolovaná období r. 1997, 1998 a 2000. Jejich závěry zejména vycházely ze skutečnosti, že nebyla předložena skladová evidence zásob, zásoby byly dle tvrzení daňového subjektu kontrolovány formou tzv. kontroly korunou, což jednak správce daně označil za nepřipustné, jednak konstatoval, že ani tvrzená složka s touto evidencí nebyla předložena, neboť se ji daňovému subjektu nepodařilo dohledat. Všechny zprávy končí výpočtem daně označeném jako provedený podle pomůcek.

K projednání zpráv o daňové kontrole byl daňový subjekt předvolán nejprve na den 11. 4. 2002, toto projednání však bylo odvoláno a nové předvolání bylo na den 22. 5. 2002. Dle protokolu o ústním jednání datovaného dnem 23. 5. 2002 měly být projednány zprávy o kontrolách za uvedená zdaňovací období a zástupkyně daňového subjektu požádala o poskytnutí výtisků zpráv o kontrole, aby se na projednání mohla připravit, kopie jí byly předány a byl stanoven nový termín na den 29. 5. 2002. V protokole z tohoto dne je uvedena otázka daňového subjektu, proč byla daň stanovena podle pomůcek, a odpověď správce daně, že se tak stalo z důvodů neprokázání skutečného stavu zásob a neprokázání příjmů z prodeje nakoupeného zboží a bylo vysvětleno, že za r. 1999 byla situace jiná v tom, že byly předloženy skladní karty, karty drobného hmotného majetku a sešity poznámek o nákupu a prodeji zboží. Zástupkyně daňového subjektu k tomu uvedla, že podobné doklady by mohly být vyhotoveny a předloženy i k nyní kontrolovaným obdobím a požádala o další projednání,

a to právě ke způsobu stanovení daně. Dle protokolu o projednání zpráv ze dne 27. 6. 2002 (6 stran zachycujících věcné jednání) bylo jednáno o účtování o zásobách u právnických osob vedoucích podvojně účetnictví; správce daně setrval na svém závěru, aniž tím byl daňový subjekt uspokojen. K dotazu na evidenci zásob bylo odpovězeno, že ji ani nyní předložit nelze. Daňový subjekt navrhl k důkazu svědecké výpovědi (svědkyni D., která vedla účetnictví), výpočty vycházející z průměrné marže a případně i další důkazní prostředky. Správce daně k tomu uvedl, že navrhovanými důkazními prostředky by nebylo možné skutečný stav zásob prokázat.

Protokol ze dne 4. 7. 2002 obsahuje pokračování projednání zpráv o kontrole. Při neshodě o důkazní situaci zástupkyně daňového subjektu navrhla zpracování materiálů vycházejících z dostupných informací, což učiní po konzultaci s daňovým subjektem. Správce daně s ohledem na nekonkrétnost návrhů označil zprávy z kontroly za projednané. Následně dne 8. 7. 2002 daňový subjekt zaslal písemný návrh důkazních prostředků, a to zpracování průměrné marže u zboží za kontrolovaná období a navrhl jeho porovnání s výpočtem průměrné marže u vzorku konkrétních dokladů (za období 3-4 měsíců). Dne 19. 9. 2002 správce daně sdělil, že navrhované důkazní prostředky by nemohly být důkazem nahrazujícím zjištění z kontroly, a proto trvá na svém výroku v protokole ze dne 4. 7. 2002 a považuje projednání ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu za ukončené. Následně byla podána námitka podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu proti ukončení daňového řízení, námitka byla zamítnuta rozhodnutím správce daně ze dne 25. 11. 2002.

Poté byly vydány dodatečné platební výměry, které daňový subjekt napadl společným odvoláním, v němž brojil proti způsobu projednání zpráv o kontrole i proti jejich obsahu, neuznání evidence zásob formou tzv. kontroly korunou a namítal nesplnění podmínek pro postup podle pomůcek neunesením důkazní povinnosti správce daně.

Žalovaný v rozhodnutích o odvolání ke všem zdaňovacím obdobím shodně popsal průběh řízení a průběh projednávání zpráv o kontrole se závěrem, že daňový subjekt k opakované výzvě nedoložil evidenci zásob a u některého nakoupeného zboží (alkoholické nápoje, drogistické zboží, potraviny a spotřební zboží) neprokázal, že výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zdůraznil povinnost daňového subjektu účtujícího v podvojném účetnictví vést skladovou evidenci, což tento nečinil; jinou evidenci, o níž tvrdil, že ji vedl, nepředložil, neboť se mu jí nepodařilo dohledat. Předložené důkazní prostředky žalovaný označil za nedostatečné ke zjištění pořízení zboží, ke zjištění jeho prodeje a ke zjištění, že příjmy z prodeje byly součástí výnosů společnosti. Povinnost správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu označil za splněnou na rozdíl od důkazní povinnosti daňového subjektu podle § 31 odst. 9.

Pohledem skutečností vyplývajících ze spisového materiálu je třeba hodnotit zbývající kasační námitky, které lze shrnout do dvou okruhů, a to námitky proti způsobu stanovení daně a námitky proti způsobu projednání výsledků kontroly a zpráv o kontrole.

Daňový řád předpokládá, že daň je v prvé řadě třeba stanovit dokazováním a důkazní povinnost určuje především daňovému subjektu, který má podle § 31 odst. 9 povinnost prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Znamená to, že veškerá tvrzení, na nichž daňový subjekt staví jím vypočtený základ daně a výši daně, je povinen doložit. Dokazování sice podle § 31 odst. 2 daňového řádu provádí správce daně,

toto dokazování však je limitováno rozsahem důkazní povinnosti daňového subjektu a správce daně. Ten je povinen sám z vlastní iniciativy prokazovat pouze skutečnosti uvedené v odst. 8 cit. ustanovení. Důkazy ve prospěch daňového subjektu není povinen vyhledávat, je však povinen je k jeho návrhu provést, pokud jejich výsledkem může být jakákoliv skutečnost, která může mít na výši daně vliv.

V daném případě je zcela nepochybné, že daňový subjekt nevedl skladovou evidenci a že tato skutečnost měla vliv na zjištění základu daně. Stěžovatel tuto skutečnost nevyvrací, netvrdí, že by nedostatek této evidence byl z hlediska daňového nerozhodný, ale tvrdí, že nabízel důkazy, kterými by mohla být chybějící skladová evidence nahrazena. Především poukazuje na skutečnost, že zboží sledoval tzv. kontrolou korunou. Lze mu přisvědčit v tom, že samotné porušení povinnosti vést skladovou evidenci ještě není důvodem ke stanovení daně podle pomůcek, pokud lze rozhodné skutečnosti pro výši daně prokázat jiným a dostatečně určitým a věrohodným způsobem. Je zcela nerozhodné, zda by tento postup při sledování zásob byl přípustný, neboť jak výslovně a opakovaně stěžovatel sdělil, složku, v níž tento způsob kontroly evidoval, se mu nepodařilo dohledat. Dále stěžovatel v průběhu řízení navrhoval výslech účetní a výslech zaměstnanců a zákazníků. Z toho by jistě bylo možno seznat přehled o sortimentu lékárny a o nakládání s jiným než k prodeji v lékárně určeným zbožím, rozhodně však by tím nebylo možno získat ucelený podklad pro stanovení výše daně v průběhu zdaňovacích obdobích tří let. V tom lze se správcem daně souhlasit. Další návrh směřoval k tomu, aby správce daně sám porovnal průměrnou marži u zboží za kontrolovaná období se vzorkem dokladů za určité období. Je nerozhodné, kdy tento návrh byl učiněn, neboť správce daně jej neodmítl jako opožděně podaný, ale jako nereálný z hlediska zamýšleného cíle. K tomu lze dodat, že se především jedná o návrh důkazního prostředku, který měl daňový subjekt, pokud od něho očekával nahrazení neexistující evidence, předložit sám a bylo by na správci daně, aby jej posoudil a zdůvodnil, zda se jedná o důkaz či nikoliv. Správce daně je povinen provést navrhované důkazní prostředky, které nemohou být daňovým subjektem předloženy či provedeny, protože nejsou v jeho držení nebo proto, že není oprávněn k jejich opatření. Z důkazních prostředků, které jsou příkladem uvedeny v § 31 odst. 4 daňového řádu, to typicky je opatření listin v držení jiných subjektů, provedení svědeckých výpovědí, místního šetření. Namítá-li stěžovatel, že některé závěry správce daně ve zprávách o kontrole pro něho byly překvapivé, a proto nemohl včas reagovat předložením či návrhem důkazních prostředků, nelze mu přisvědčit. Výsledky kontroly byly projednávány opakovaně, po dobu několika měsíců a daňový subjekt v jejich průběhu měl dostatek prostoru pro důkazní aktivitu a také určité návrhy podal. Neúspěšnost těchto návrhů nelze zaměňovat s nemožností jejich uplatnění, která shledána nebyla.

Tato neúspěšná kasační námitka nic nemění na výše uvedeném závěru, že soud svým popisem užitých pomůcek a nedostatkem hodnocení poněkud zpochybnil, zda se vůbec o pomůcky jednalo.

Pokud jde o kvalitu projednacího procesu ve vztahu k výsledkům kontroly a ke zprávám o kontrole, namítá stěžovatel především nerozlišení těchto dvou stadií soudem a nedostatečný obsah těchto zpráv co do hodnocení skutkového a právního stavu. Ze žaloby je zřejmé, že namítáno bylo předčasné a jednostranné ukončení kontroly, stejně tak jako nedostatečnost zpráv. Krajský soud se touto námitkou vypořádal, jen pokud jde o projednání zpráv, v němž nezákonnost neshledal.

Daňový řád v § 16 odst. 4 zajišťuje daňovému subjektu právo na předkládání a navrhování důkazních prostředků [písm. c)] a na vyjádření ke způsobu zjištění před

ukončením daňové kontroly včetně případných návrhů na doplnění [písm. f)]. Zajištění těchto práv daňového subjektu je ze spisu zřejmé, v průběhu řízení byl daňový subjekt opakovaně vyzván k předložení důkazních prostředků a tedy mu byly sdělovány pochybnosti správce daně o nedostatečnosti předložených dokladů, zprávy o kontrole dostal v písemné podobě k vyjádření s dostatečným prostorem k jejich prostudování a zvážení návrhů. Nerozhodné a neprokazatelné je, kdy byly zprávy vyhotoveny, neboť z obeslání k projednání s určitým časovým předstihem lze soudit jen na to, že k datu projednání zprávy připraveny budou, nikoliv na to, že jsou připraveny již v době vypravení pozvánky. Navíc termín prvního projednání byl změněn a posunut ve vztahu ke lhůtě poslední výzvy. Mimoto, ani ve zpracování zpráv o daňové kontrole v předstihu nelze dovozovat nezákonnost postupu, neboť zprávu lze na základě výsledků výzvy nebo na základě projednání změnit či doplnit a v praxi se tak často i stává.

Zpráva o kontrole musí podle § 16 odst. 8 daňového řádu obsahovat výsledek zjištění a lze souhlasit se stěžovatelem, že projednání zprávy o kontrole nemůže spočívat v pouhém jejím předání, ale že musí být její výsledky skutečně z věcného hlediska s daňovým subjektem projednány. To plyne z ust. § 16 odst. 8 daňového řádu. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92 (publik. pod č. 939/2006 Sb. NSS) musí být ze zprávy o kontrole zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.

V daném případě zprávy o kontrole obsahují souhrn předložených i navržených důkazních prostředků v průběhu kontroly a jejich, byť stručné, vyhodnocení. Nejde tedy o nedostatek zprávy, ale opět pouze o správnost tohoto hodnocení. Toto hodnocení pak společně s obsahem zpráv bylo předmětem projednání zpráv o kontrole. Návrhy důkazních prostředků byly daňovým subjektem směřovány zejména do této fáze řízení a v této fázi se s nimi také správce daně vypořádával. Jsou-li tedy vzneseny námitky proti obsahu zprávy o kontrole a navrženy důkazní prostředky, které nejsou prováděny, lze souhlasit s tím, že tyto námitky a návrhy jsou vypořádány v rámci protokolů o projednání zprávy o kontrole a zpráva již není měněna ani doplňována. Jiná je ovšem situace, pokud v rámci projednání byly důkazní prostředky prováděny, a tak tomu v daném případě bylo. Lze poukázat na protokol o ústním jednání ze dne 3. 7. 2002, č. j. 32015/02/211930/5120 (založen na č. 1.21 spisu), v jehož textu je uvedeno, že správce daně ověřoval účtování zboží (zásob) v r. 1997, 1998, 2000, a jen obsahuje seznam dokladů předložených správci daně a sdělení, že poté byly doklady daňovému subjektu zase vráceny; protokol je podepsán za správce daně i daňový subjekt. Z ničeho není zřejmé, na základě čeho bylo toto jednání prováděno, a zejména vůbec zde není uvedeno, jaký z něho vyplynul závěr. V protokole ze dne 4. 7. 2002, kdy pokračovalo projednání zpráv o kontrole, je k tomu konstatováno, že bylo učiněno místní šetření ke zjištění účtování o zásobách nahlédnutím do účetních knih u daňového subjektu a zjištění je podchyceno v protokole současně zástupci daňového subjektu předávaném. V protokole o projednání pak je jen zmíněno ověření, jak daňový subjekt účtoval o zásobách a že nevedl analytickou evidenci k účtu, jak byl povinen.

V rámci projednání zpráv o kontrole tak bylo prováděno místní šetření, jehož závěry nejsou patrné z protokolu o něm sepsaném; v protokole o projednání zpráv o kontrole je zmíněn jeho výsledek potvrzující kontrolní zjištění.

Krajský soud vůbec nehodnotil žalobní námitku nedostatečného obsahu zprávy o kontrole, při jejímž řádném hodnocení by se musel vypořádat i se skutečností, že po sepsání

zprávy bylo prováděno místní šetření, projednané s daňovým subjektem protokolárně, ovšem ve zprávách o kontrole nepodchycené.

Krajskému soudu lze sice přisvědčit v tom, že zprávy o kontrole byly obsáhle s daňovým subjektem projednávány a že tento proces nebyl ukončen jednostranným sdělením ze dne 19. 9. 2002, ale již při projednání dne 4. 7. 2002, kdy byl protokol o projednání za daňový subjekt podepsán. Faktem však je, že zprávy o kontrolách za daňový subjekt podepsány nejsou, přesto, že ust. § 16 odst. 8 daňového řádu spolupodepsání daňovým subjektem předpokládá. I když daňový subjekt může podpis zprávy odmítnout, má dostat možnost k jejímu podpisu. Protokol ze dne 4. 7. 2002 je sice za daňový subjekt podepsán a je v něm uvedeno, že správce daně pokládá zprávy za projednané, ovšem podpis zpráv vyžadován nebyl, stejně tak jako ve sdělení ze dne 19. 9. 2002 není výzva k podpisu zpráv. Pokud byly zástupkyni daňového subjektu zprávy předány při jednání dne 29. 5. 2002, stalo se tak za účelem možnosti jejich prostudování, jejich podpis vyžadován nebyl. Stěžovateli lze přisvědčit v námitce, že mu nebylo umožněno podepsat zprávy o kontrole a že se s touto žalobní námitkou krajský soud řádně nevypořádal, tedy nehodnotil ani význam porušení tohoto práva daňového subjektu, ani význam podpisu na zprávě o kontrole a jeho nedostatek.

Stěžovateli je tak třeba přisvědčit v tom, že krajský soud se řádně nevypořádal s žalobní námitkou způsobu stanovení daně, žalobní námitkou neúplnosti zpráv o kontrolách a nesprávně a neúplně se vypořádal se žalobní námitkou neumožnění podpisu zpráv o kontrole. Důvodnými tak shledal soud kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s., nikoliv námitku nedostatečně zjištěného skutečného stavu věci správním orgánem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. prosince 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu