



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **LINDAB s.r.o.**, se sídlem Na Hůrce 1081/6, Praha 6 - Ruzyně, IČ 49613332, zastoupeného Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem, se sídlem Klimentská 46, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. února 2010, č.j. 473/10-1200- 203903,

I. Rozhodnutí Finanční ředitelství v Praze ze dne 10. února 2010, č.j. 473/10-1200- 203903, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 0.640,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Říčanech (dále jen "finanční úřad") ze dne 25. listopadu 2003 dodatečnému platebnímu výměru č.j. 65723/03/059922/1119, kterým byla žalobci za zdaňovací období od 1. ledna 2001 do 31. prosince 2001 zrušena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob ve výši 6.303.103,- Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 7.255.550 Kč.

Žalobce v oddílu I. žaloby popsal dosavadní průběh řízení:

Žalobce podal proti uvedenému platebnímu výměru odvolání k Finančnímu ředitelství v Praze (dále jen "finanční ředitelství"), které však finanční ředitelství zamítlo svým rozhodnutím č.j. 8466/04-120 ze dne 12. listopadu 2004. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 7. prosince 2004.

Žalobce nesouhlasil s platebním výměrem finančního úřadu a s rozhodnutím finančního ředitelství o zamítnutí odvolání proti platebnímu výměru pro jejich rozpor s právními

předpisy. Proto žalobce správní žalobou podanou dne 4. února 2005 k Městskému soudu v Praze (dále jen "Městský soud") napadl uvedené rozhodnutí finančního ředitelství.

Dne 17. ledna 2007 vydal Městský soud pod č.j. 9 Ca 242/2005 - 72 rozsudek, kterým byla žaloba zamítnuta. Rozsudek byl žalobci prostřednictvím jeho zástupce doručen dne 13. dubna 2007. Tento rozsudek žalobce napadl dne 24. dubna 2007 v plném rozsahu kasační stížností a to na základě ust. § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen "SŘS").

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. června 2008, č.j. 2 Afs 97/2007 - 129, rozsudek Městského soudu ze dne 17. ledna 2007, č.j. 9 Ca 242/2005 -72, zrušil a věc vrátil Městskému soudu k dalšímu řízení. Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu byl žalobci prostřednictvím jeho zástupce doručen dne 25. srpna 2008.

V navazujícím řízení Městský soud rozsudkem ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, rozhodnutí finančního ředitelství č.j. 8466/04-120 ze dne 12. listopadu 2004 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl žalobci prostřednictvím jeho zástupce doručen dne 3. prosince 2008.

Finanční ředitelství následně svým rozhodnutím ze dne 10. února 2010, č.j. 473/10-1200- 203903 (dále jen "napadené rozhodnutí") zamítlo žalobcovu odvolání. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 15. února 2010.

Žalobce vymezil žalobní body v oddílu III.žaloby takto:

1. S ohledem na vývoj Judikatury Nejvyššího správního soudu uplatňuje tuhle žalobní námitku žalobce nyní nad rámec své původní žaloby. Platební výměr i rozhodnutí žalovaného se opírají o výsledky kontroly zahájené dne 14. května 2003 sepsáním protokolu o ústním jednání č.j. 29214/03/059930/4472, ze dne 14. května 2003. Žalobce má za to, že tato daňová kontrola byla zahájena a provedena v rozporu s § 16 ZSDP. Nezákonnost spatřuje žalobce v tom, že finanční úřad při zahájení kontroly nijak neformuloval a nesdělil důvody a podezření, které existovaly v okamžiku zahájení kontroly a odkazuje v tom smyslu na rozhodnutí Ústavního soudu I.ÚS 1835/07. Správce daně ani žalovaný tudíž její závěry nemohli dle ustanovení § 31 odst. 4 ZSDP užít v dalším řízení jako důkazní prostředky, jelikož byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Platební výměr vydaný na základě důkazních prostředků, jež byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, je v rozporu se zákonem. O jiné důkazy než získané v průběhu daňové kontroly se platební výměr za rok 2001 neopírá. Napadené rozhodnutí zamítající odvolání proti platebnímu výměru za rok 2001 je tak v rozporu se zákonem.

2. Postup finančního úřadu v průběhu daňového řízení obsahoval podstatné procesní vady:

a) Žalobce například v rámci daňové kontroly vedené podle § 16 ZSDP obdržel několik výzev v rámci vytýkacího řízení podle § 43 ZSDP, ačkoliv žádné vytýkací řízení vedeno být nemohlo, výzvy proto byly bez právních účinků.

b) Další vadou řízení byla skutečnost vytčená žalovanému rovněž městským soudem rozsudkem ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, že Zpráva o kontrole za rok 2001 ze dne 20. října 2003, č.j. 59406/03/059931/2796, neobsahuje odůvodnění nutnosti stanovení daně podle pomůcek. Ve zprávě není uveden podstatný obsah odpovědi žalobce, žalovaný poukázal na vlastní sdělení žalobce obsažené v jeho reakcích na výzvy finančního úřadu, v nichž výslovně uvedl, že v stávajícím účetním programu nelze zpětně získat správcem daně požadované sestavy, ale nevypořádal se s druhou částí odpovědi žalobce, že mu proto požadované údaje předá ve fotokopiích z původních účetních závěrek, bez bližšího

odůvodnění pak ponechal rovněž kalkulační listy. Tímto postupem žalovaný nerespektoval závěry rozsudku. Žalobci nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků. Poukázal přitom na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. června 2008, č.j. 2 Afs 97/2007 – 129, „pokud je postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá skutečnosti, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování.“

c) Žalobce dále neměl možnost řádně se seznámit a projednat zprávu o kontrole. Zpráva byla pouze předána. Nebylo tak dodrženo ust. § 16 odst.4 písm. f) d.ř., které dává právo žalobci vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejím výsledkům a případně navrhnout doplnění. Podle názoru žalobce nelze v průběhu jediného jednání se s zprávou seznámit, sdělit, že je tímto projednána a kontrolu uzavřít, a nelze ani vyzvat k projednání zprávy, když ještě nebyla dána možnost využít právo na doplnění výsledku uvedeného v zprávě. Protokol potvrzuje, že zpráva byla předána aniž by došlo k jejímu projednání a následně okamžitě správní orgán přistoupil k poučování žalobce o přípustnosti opravných prostředků, které se týkaly podání odvolání. Proto nebyly splněny zákonné podmínky pro aplikaci § 31 odst. 5 d.ř., když první podmínkou je nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce. Žalovaný tento nezákonný postup finančního úřadu potvrdil napadeným rozhodnutím. Tím byla rovněž porušena ust. § 16, § 31, § 43 a § 50 ZSDP, v souvislosti s tím také čl. 37 a 38 Listiny.

3. Finanční úřad nerespektoval závěry učiněné Městským soudem v Praze učinil nesprávné právní závěry, když nezkoumal, zda by byla skutečně s dostatečnou jistotou vyloučena možnost stanovit daň dokazováním, přičemž, odmítl některé důkazní prostředky navržené žalobcem (pomocná mimoúčtní skladová evidence) s tím, že nejde o účetnictví vedené dle zákona. Žalobce v průběhu kontroly (v dopise ze dne 29.8.2003) předložil důkazy o tom, že zde existovala dostatečně věrohodná mimoúčtní skladová evidence, která prokazovala úroveň skladovaných zásob, ze které bylo možné zjistit množství zásob na počátku roku, přírůstky a úbytky zásob v průběhu roku a stav zásob na konci roku. z této evidence pak bylo lze spolehlivě určit, kolik zásob bylo spotřebováno a jaké byly náklady na spotřebovaný materiál. Obdobně bylo možno z dostupné evidence zjistit stav nedokončené výroby na konci roku. Ocenění nedokončené výroby bylo provedeno v souladu s vnitropodnikovou kalkulací. Způsob vedení vedlejších nákladů ovlivnil hospodářský výsledek pouze v průběhu roku ne na konci roku. K doložení skladových dokladů 2-Radotín žalobce uvádí, že informace za sklad 2-Radotín byly předány finančnímu úřadu jako součást odpovědi ze dne 16.9.2003, a pokud finanční úřad shledal tyto informace nedostatečné měl žalobce k doplnění vyzvat. že skladové záznamy nenahrazují řádně vedenou evidenci. Dále žalobce uvedl, že formální nedostatky v účtování, když některé účetní případy byly účtovány na účty s jiným číselným označením nevylučuje ještě možnost stanovit daň dokazováním. Pokud žalovaný zjistil, že jsou patrné rozdíly mezi kalkulací vlastních nákladů v kalkulačních listech a cenou pořizovací vedenou ve skladovém seznamu současně tím vyjádřil, že je možno stanovit daň dokazováním. Žalobce podotýká, že audit za roky 2000, 2001, 2002 nezjistil vady v účtování a účetní závěrka byla schválena (kopie zprávy auditora 2001). Žalobce zvolil tzv. dávkové účtování, tj. tržby za zboží účtoval dávkově tj. 1x za den, každá dávka byla podložena tzv. verifikací, která vycházela z evidence vydaných faktur a daňových dokladů, verifikace obsahovala výčet faktur, z těchto verifikací bylo zjevné, které faktury byly zaúčtovány v té které konkrétní dávce. Tím existuje řetězec dokladů umožňující stanovit výnosy žalobce dokazováním, a nebylo proto nutné stanovovat daň za použití pomůcek. Žalovaný na to řekl, že verifikace obsahují pouze čísla faktur ne zaúčtované hodnoty

jednotlivých faktur. Nemožnost zaručit úplnost zahrnutí všech dokladů žalovaný popřel svým vyjádřením ve Zprávě o kontrole- str.3 „Veškeré předložené prvotní doklady...byly uspořádány dohromady s jedinou číselnou řadou podle data jejich přijetí nebo vystavení“ I když by účetnictví bylo shledáno bezvadným stejně finanční úřad měl ověřit správnost zaúčtování každé jednotlivé faktury. Prokázat, že neexistovaly účetní případy nezaúčtované je nemožné, nelze prokazovat neexistenci něčeho.

Správce daně nepřipustil vyměření daně v rámci dokazování dle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP, ale použil pomůcky dle § 31 odst. 5 ZSDP. Žalovaný tento nezákonný postup finančního úřadu potvrdil. Tím došlo k porušení podmínek pro aplikaci § 31 odst. 5 ZSDP, kdy zákonnou podmínkou je skutečnost, že žalobce nesplnil svou povinnost prokázat tvrzené skutečnosti a toto mělo za následek nemožnost stanovit daň dokazováním.

4. I kdyby finanční úřad byl oprávněn stanovit daň podle pomůcek, nepřihlédl při výběru a použití pomůcek k situaci žalobce a nezohlednil okolnosti, z nichž pro žalobce vyplývaly výhody.

Při určení daňové povinnosti vycházel finanční úřad pouze z marže jednoho výrobku (výrobku XC), který není typický pro sortiment žalobce, je zastoupen pouze z 0,3 % z celkové produkce (uvedeno v replice - pozn. soudu). Výnosy vypočetl fakticky tak, že materiálové náklady násobil 268% (v roce 2001), dle Kopie záznamu o pomůcce ke stanovení základu daně za rok 2001, marže by pak fakticky činila 135%. Proč vybral tento typ výrobku správce daně neuvedl ve Zprávě, ani žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí, což ale nemohl následně zhojit 30%, resp. 20% snížením takto uměle navýšených výnosů. Proč nebyl použit vážený průměr všech marží nebo marže u typického výrobku, se finanční orgány nevyjádřily. Správcem daně použitý multiplikátor - přírážka k nákladům na spotřebované suroviny pro stanovení výnosů – ve výši 235% je mimo ekonomickou realitu. Žalobce navrhoval u výrobků tvořících 90% celé produkce multiplikátor (poměr tržeb a nákladů na spotřebované suroviny) ve výši 179% pro rok 2001 a pro rok 2000-177%. Průměrná marže (přírážka k nákladům na spotřebované suroviny pro stanovení výnosů) u těchto výrobků by tak činila 77% v roce 2000 a 79% v roce 2001.

Tím finanční úřad porušil § 46 odst. 3 d.ř., neboť při použití pomůcek nestanovil daňovou povinnost dostatečně spolehlivě a nerespektoval zásadu proporcionality, čímž porušil § 31 odst. 7 ZSDP. V této souvislosti žalobce odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 20/2006-90, podle kterého se nesplnění povinnosti se nemůže vztahovat k položce charakteru okrajového, jako tomu bylo i v tomto případě, kdy důvodem pro použití pomůcek je „selhání“ účetnictví pouze u skladu 2 - Radotín.

Finanční úřad také svůj způsob výběru a použití pomůcek řádně nezdůvodnil. Tím finanční úřad porušil i § 50 odst. 5 ZSDP, protože žalovaný nebyl schopen přezkoumat napadené rozhodnutí a jeho důvody v plném rozsahu. Žalovaný nezákonný postup finančního úřadu potvrdil, a přitom řádně nezkoumal námitky žalobce ohledně výběru a způsobu použití pomůcek

5. Žalovaný tak nerespektoval právní názor, který vyslovil Městský soud v rozsudku ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, konkrétně pak s v tomto rozsudku citovaným jednoznačným závěrem Nejvyššího správního soudu, jímž byl Městský soud v Praze vázán, že v daném případě žalobci nebyla v průběhu daňového řízení dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků. Tím došlo k porušení §78 odst. 5 s.ř.s., jak uvedl Nejvyšší správní soud. Zpráva o daňové kontrole byla nedostatečně odůvodněna, tím byla snížena možnost obrany žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí.

V závěru žalobce navrhl, aby rozhodnutí žalovaného bylo soudem zrušeno.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě ohledně námitek týkajících se zahájení a provedení daňové kontroly uvedl, že ze správního spisu nevyplývá, že by zahájení a provádění daňové kontroly bylo výsledkem svévole nebo šikanózního jednání správce daně vůči žalobci. V těchto intencích se k nálezu ÚS sp. zn. 1835/07 vyjádřil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku č.j. Aps 2/2010-54 ze dne 19.10.2010.

Pokud jde o tvrzení žalobce vztahující se k nezákonnosti výzev, uvedl, že účelem výzev podle § 16 a § 43 ZSDP je ověření, zda byla daňová povinnost stanovena ve správné výši. Žalobce byl poprvé vyzván formálně bezchybnou výzvou ze dne 4.6.2003 (č.j. 38806/03/059930/2796). Další výzva ze dne 1.7.2003 byla skutečně vydána podle § 43 ZSDP a výzva ze dne 4.9.2003 pak podle § 16 odst. 2 a § 43 ZSDP. Uvedené výzvy však nevyvolávaly nesrozumitelnost, nejasnost nebo neurčitost, neboť bylo zřejmé, čeho se uvedené výzvy týkají a současně navazovaly na výzvu formálně bezchybnou. Uváděné formální pochybení při označení výzev nemá podle našeho názoru za následek nesplnění zákonné podmínky pro aplikaci § 31 odst. 5 ZSDP, zvláště za situace, kdy je nepochybné, že správce daně k vydání výzvy ze zákona oprávněn byl.

Vytykané nedostatky Zprávy o daňové kontrole žalovaný odmítl s tím, že ve Zprávě o daňové kontrole uvedl správce daně předložené doklady (str. 2-3 zprávy o daňové kontrole č.j. 59406/03/059931/2796), dále je ve zprávě o kontrole uvedeno, k čemu byl žalobce vyzván včetně poučení o důsledcích, nebude-li výzvám vyhověno, a odpovědi na uvedené výzvy. Zpráva o daňové kontrole současně uvádí, které doklady a evidence nebyly předloženy a zhodnocení důkazních prostředků a důvody, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním. Nelze hodnotit a použít důkazní prostředky, které nebyly předloženy zcela nebo nebyly doloženy dostatečně v takovém rozsahu, aby byly relevantní pro stanovení hospodářského výsledku a daňové povinnosti. Žalobcem uváděné fotokopie byly pouhou částí a nikoliv veškerými skutečnostmi, které správce požadoval doložit k tomu, aby mohl zkontrolovat správnost výše vykázané daně (jednalo se o doklady týkající se přecenění skladu v Radotíně k 31.12.2001 a slevy poskytované odběratelům na základě výzvy č.j. 53537/03/059931/2796 ze dne 4.9.2003). Fotokopie kalkulačních listů předložené v průběhu kontroly (písemnost č.j. 52817/03/059931/2796 ze dne 29.8.2003) nemohly samy o sobě nahradit evidenci zachycující pohyb zboží a zásob vlastní výroby a správnost ocenění zásob. Stěžejní část dokladů (fotokopii) byla žalobcem doložena až k odvolání po doměření daně. Stejně tak byly doloženy kalkulační listy "typických" výrobků žalobce, tj. až po doměření daně. Součinnost poskytnutá žalobcem do doby doměření daňové povinnosti nesplnila povinnost prokázat požadované skutečnosti. Podrobné uvedení důvodů, které vedly správce daně ke stanovení daně podle pomůcek, obsahuje odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, ve kterém správce daně uvádí konkrétní skutkové a právní okolnosti, které vedly k danému způsobu stanovení daně. Veškeré doložené důkazní prostředky jsou součástí spisového materiálu.

Ohledně námitek týkajících se projednání zprávy o kontrole žalovaný uvedl, že předmětem jednání ze dne 30.10.2003 bylo projednání a předání zprávy o daňové kontrole. Projednáním zprávy o kontrole je ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP třeba rozumět seznámení s kontrolními zjištěními a poskytnutí možnosti daňovému subjektu se k věci vyjádřit (na místě nebo dodatečně písemně). Tato možnost vyjádřit se byla žalobci dána. Zprávy o daňové kontrole a jejich protokolární projednání byly ze strany žalobce podepsány, zprávy převzaty; a měl-li žalobce dojem, že s ním zpráva nebyla řádně projednána, měl tuto námitku vznést v průběhu uvedeného ústního jednání. Postup správce daně neomezil zákonná práva žalobce a nevedl tudíž k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

Finanční úřad se podrobně zabíral veškerými důkazními prostředky, které byly žalobcem předloženy a žádné důkazní prostředky neodmítl. Předložené důkazní prostředky však neprokázaly zaúčtování jednotlivých vydaných faktur do hospodářského výsledku, účtování a zásobách vlastní výroby, vedení skladové evidence zásob a další skutečnosti vyžadované správcem daně k tomu, aby mohla být stanovena daň dokazováním. Odpovědi na výzvy obsahují pouze všeobecné informace např. o způsobu účtování a oceňování zásob, o evidenci tržeb a o rozpouštění nákladů souvisejících s pořízením nakupovaných zásob. Z doložených listin nebylo možno vyvodit přímou souvislost s evidencí zásob a výnosů z jejich prodeje. Za porušení důkazní povinnosti daňového subjektu je nutno považovat nejen úplnou absenci prokázání tvrzených skutečností (např. nevedení účetnictví nebo naprostou nespolupráci daňového subjektu se správcem daně), ale i předložení neúplných dokladů, jak tomu bylo v tomto případě. Žalobce svým atypickým způsobem vedení účetnictví a vedením, resp. nevedením zákonem uložených evidencí nebyl schopen prokázat svoji daňovou povinnost. Námitka porušení principu spolupráce ze strany správce daně není na místě.

Již samotný způsob "dávkového" účtování praktikovaný žalobcem neumožňuje ověřit, zda v daňovém přiznání byly zahrnuty všechny předložené doklady. Neexistence vzájemné vazby mezi "dávkovým" účetnictvím žalobce a předloženými doklady neumožnila prověřit, zda byly do výnosů zaúčtovány všechny faktury a zda byl správně stanoven hospodářský výsledek a základ daně. Žalobce přitom nebyl nucen prokázat, že něco neudělal, ale že zaúčtoval všechny faktury a že jeho účetní evidence je průkazná pro zjištění základu daně. Samostatný balík faktur a samostatné "dávkové" účetnictví jsou vzájemně neporovnatelné důkazní prostředky. Spojovacím můstkem mezi předloženými důkazními prostředky je právě účetnictví vedené podle zásad zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Povinností stanoveným tímto zákonem však žalobce nedostál a právě tato skutečnost znemožnila stanovit daň dokazováním. Stejně tak o zásobách lze účtovat způsobem A i způsobem B, avšak v rámci analytických účtů podle míst uskladnění (odpovědných osob) může být uplatněn pouze jeden z těchto způsobů, neboť kombinací obou způsobů není možné zjistit stav zásob a výši zaúčtovanou do nákladů. Způsob ocenění zásob pevnou cenou bez odchylek v rozporu s účetnictvím podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů měl vliv na náklady a základ daně bez možnosti stanovit jeho přesnou výši. Rovněž tak popis použitého způsobu zaúčtování nedokončené výroby, její vyčíslení a ocenění neumožňuje ověřit, že hospodářský výsledek a základ daně byl stanoven ve správné výši. V podrobnostech odkazujeme na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

O tom, že účetní doklady (skladovou evidenci) se žalobce snaží získat u mateřské společnosti ve Švédsku, neměl správce daně povědomí a do ukončení kontroly také nebyly doklady zachycující pohyb zboží, materiálu a zásob vlastní výroby správci daně doloženy. Nebyla ani podána žádost o prodloužení lhůty pro předložení žádaných dokladů z uváděných důvodů.

Není úkolem ani v možnostech správce daně a ani k tomu není kompetentní, aby zpracovával jednotlivé účetní případy za daňový subjekt s tím, že na základě takového účtování by správce daně namísto daňového subjektu vyčísлил hospodářský výsledek a stanovil daňovou povinnost.

Ve zprávě o daňové kontrole je jako důvod pro stanovení daně podle pomůcek uvedeno: "Daňový subjekt nepředložil důkazní prostředky, prokazující vedení účetnictví v souladu se zák. č. 563/91 Sb., zejména zaúčtování jednotlivých vydaných faktur do hospodářského výsledku, účtování o zásobách vlastní výroby, vedení skladové evidence zásob ..." (strana 6 zprávy o kontrole). V napadeném rozhodnutí je uvedeno: "Odvolací orgán po přezkoumání spisového materiálu dospěl k závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno

ve smyslu § 31 odst. 8 písmo c) zákona o správě daní a prokázal, že jeho pochybnosti týkající se souladu Vašeho účetnictví se skutečností jsou důvodné a způsobují proto Vaše účetnictví neúplným, neprůkazným, nesprávným a tím nevěrohodným. V průběhu daňové kontroly jste totiž nepředložili skladovou evidenci, která by zachycovala přehled o průběžném pohybu a stavu zboží, materiálu a vlastní výroby, ani jiné důkazní prostředky, které by chybějící údaje z důvodu absence skladové evidence nahradily. Pokud v účetní, popř. jiné evidenci není náležitým způsobem zdokumentována a zajištěna návaznost mezi pohybem zásob ve skladu a vydanými fakturami, není prokázáno, že veškerý úbytek výrobků byl řádně vyfakturován a zahrnut do hospodářského výsledku " (strana 8-9 napadeného rozhodnutí). Takový byl tedy závěr správců daně obou instancí ohledně vypořádání se s navrženými důkazními prostředky.

Co se týče námítky týkající se schválení účetní závěrky auditorem žalovaný uvedl, že zpráva auditora za rok 2001 není součástí spisového materiálu (pouze za rok 2000), a proto se k ní nevyjádřil.

Žalovaný trvá na svém závěru, že účetnictví žalobce nebylo vedeno tak, aby bylo možno na jeho základě stanovit základ daně dokazováním. Předložené doklady byly neúplné, neprůkazné, obsahující agregované údaje a ani na jejich základě nebylo možno stanovit daň dokazováním. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je popsán postup prvostupňového správce daně, zhodnocení důkazních prostředků a odůvodnění skutečností, z nichž bylo v odvolacím řízení vycházeno a které byly podkladem pro toto rozhodnutí. Žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 d.ř. a nebyl schopen prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, třebaže k tomu byl opakovaně vyzýván, a to ani svým podáním (následným doložením písemností) v průběhu původního odvolacího řízení.

Správce daně vyzýval žalobce k doložení důkazních prostředků v průběhu daňového řízení s tím, že žalobci bylo známo, že při nesplnění jeho důkazní povinnosti může být daň stanovena podle pomůcek. Pokud žalobce nesplnil svoji zákonnou důkazní povinnost a v důsledku toho nebylo možno stanovit daň dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek a to na základě těch, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Pomůcky pak musí stanovovat daň dostatečně spolehlivě a musí být přihlédnuto i k výhodám pro daňový subjekt. Podrobné zhodnocení použitých pomůcek (tj. způsob stanovení průměrné marže a použití daného typu výrobku pro její výši) včetně výhod plynoucích žalobci je uvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 10-11), na které odkazujeme. Při stanovení daně vyšel správce daně z podkladů, které obdržel od žalobce. Žalobcem navrhovaný multiplikátor byl stanoven na základě výrobků RCLU, doklady týkající se těchto výrobků a přesné marže však byly žalobcem doloženy až jako příloha jeho odvolání v době, kdy již byla správcem stanovena daň podle pomůcek. Povinnost opětovně vyzývat daňový subjekt k doložení důkazních prostředků pro stanovení daně podle pomůcek však zákon správcí daně podle našeho názoru neukládá. Pro úplnost dodáváme, že sám žalobce připouští, že jím navrhovaný způsob výpočtu tržeb nebyl dostatečně spolehlivý.

K vyjádření žalovaného v replice žalobce uvedl:

A 1) Žalobce trvá na tom, že při výkonu daňové kontroly je nutné respektovat obsah nálezu Ústavního soudu ze dne 18. listopadu 2008, sp. zn. L ÚS 1835/07 a tudíž, že zahájení daňové kontroly vyžaduje existenci konkrétních pochybností či podezření ze strany správce daně a tyto musí být jednoznačně formulovány v protokolu o zahájení kontroly. Pokud žalovaný odkazuje ohledně přístupu k daňové kontrole na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. Aps 2/2010-54 ze dne 19. října 2010. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud

uvádí, že „plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu“, nicméně k ní fakticky nepřihlíží. Žalobce má tudíž stále za to, že zahájením daňové kontroly, aniž by finanční úřad formuloval, sdělil a objektivně zachytil v protokolu o zahájení daňové kontroly její důvody, finanční úřad nerespektoval principy garantované čl. 2 odst. 2 Listiny základních práva svobod a čl. 4 Ústavy ČR a tak porušil základní právo žalobce garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práva svobod.

Ad 2) Žalobce má dále za to, že postup finančního úřadu v průběhu daňového řízení obsahoval podstatné procesní vady. Pokud jde o vytykáací řízení provedené v rámci daňové kontroly, žalovaný ve vyjádření sám uznává, že ze strany správce daně došlo k procesním vadám v podobě vydání výzev ke splnění důkazní povinnosti žalobce v souladu s ust. § 43 d.ř. Zároveň však uvádí, že tyto výzvy nevyvolávaly nesrozumitelnost, nejasnost nebo neurčitost a tudíž, je nelze považovat za fakticky vadné. Žalobce s uvedeným přístupem nesouhlasí - odkaz na ustanovení d.ř. použitý v konkrétní výzvě je sám o sobě nositelem informace o tom, čeho se výzva týká a může tak zcela jistě vyústit v nejasnost či neurčitost výzvy a trvá na tom, že po něm byly požadovány povinnosti v rozporu se zákonem a tím, že žalobce výzvy nesplnil, nelze dojít k závěru, že by žalobce nesplnil svoji zákonnou povinnost při dokazování. Podmínky pro použití ust. § 31 odst. 5 ZSDP, tj. stanovení daně prostřednictvím pomůcek, tak nebyly splněny. Správce daně pochybil, když ve zprávě o kontrole za rok 2001 ze dne 20. října 2003, č.j. 59406/03/059931/2796 neuvedl, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Neuvedl ani odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Pro splnění zákonného požadavku na stanovení daně podle pomůcek nestačí pouhé konstatování správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, že daňový subjekt nevedl zákonem stanovené evidence, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobci nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků. Žalovaný se zejména mylí, pokud ve svém Vyjádření implicitně dovozuje možnost zhojení tohoto nedostatku v odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání. V této věci žalobci nezbyvá než znovu poukázat na argument v žalobě (odstavec 58), kdy ve vztahu k projednávané věci Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. června 2008, č.j. 2 Afs 97/2007 - 129 uvedl následující: "V případě dodatečného stanovení daně, pokud je daň stanovena na základě pomůcek, je zpráva o daňové kontrole důkazem o tom, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, resp. že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Proto z ní musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Je tomu tak jednak proto, že samotné rozhodnutí o stanovení (dodatečném vyměření) daně nemusí být odůvodněno a okolnost, že v dalším řízení již odvolací orgán podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků toliko zkoumá zda zde byly podmínky pro kontumační stanovení daně nebo nikoliv (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.2.2006, č.j. 2 Afs 111/2005 - 74). Pokud je totiž postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá skutečnosti, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování. " Nadto žalobce neměl možnost řádně se seznámit a projednat zprávu o kontrole. Ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP dává žalobci právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Podle § 16 odst.

8 ZSDP má žalobce navíc právo, aby s ním byla zpráva před jeho spolupodpisem projednána. S ohledem na výše uvedené se žalobce domnívá, že právo vyjádřit se k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole nelze ztotožňovat s právem na projednání zprávy, jak uvádí žalovaný ve svém vyjádření. Žalobce trvá na tom, že při jediném jednání se nelze zároveň se zprávou seznámit, sdělit, že je tímto projednána a kontrolu uzavřít, a nelze ani vyzvat k projednání zprávy, když ještě nebyla dána možnost využít právo na doplnění výsledku uvedeného ve zprávě v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP.

Ad.3 Žalobce má za to, že finanční úřad v rozporu se zákonem odmítl důkazní prostředky žalobce. Žalovaný se ve svém vyjádření i nadále dostatečně nevypořádá se závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu v této věci ze dne 19. června 2008, č.j. 2 Afs 97/2007- 129. Ten ve vztahu k provedení dokazování uvádí zejména následující: " V posuzovaném případě je ze zprávy o daňové kontrole seznatelné, jaké účetní doklady správce daně v průběhu daňové kontroly kontroloval a k jakým závěrům při jejich kontrole dospěl. Správce daně také podrobně popsal jednotlivá porušení povinností podle zákona o účetnictví. Ve zprávě o daňové kontrole však není uveden podstatný obsah odpovědi stěžovatele. Správce daně sice poukázal na vlastní sdělení stěžovatele obsažená v jeho reakcích na výzvy správce daně, v nichž výslovně uvedl, že ve stávajícím účetním programu nelze zpětně získat správcem daně požadované sestavy, ovšem nevypořádal se s druhou částí odpovědi stěžovatele, že mu proto požadované údaje předá ve fotokopiích z původních účetních závěrek. Bez bližšího pak ponechal rovněž kalkulační listy. I to pak mohlo mít za následek nesprávný závěr o nezbytnosti stanovení daně podle pomůcek, a to i přes neúplnost účetnictví. Pro splnění zákonného požadavku na stanovení daně podle pomůcek nestačí pouhé konstatování správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, že daňový subjekt nevedl zákonem stanovené evidence, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Lze proto souhlasit se stěžovatelem, že mu nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků. Žalovaný se ani ve svém Vyjádření dostatečně nevypořádává s tím, že náležitě nezkoumal souvislosti důkazních prostředků, které žalobce předkládal, a navíc se často bez dalšího omezuje na pouhé tvrzení, že doklady předložené žalobcem byly neúplné, neprůkazné či agregované. Pokud jde o účtování zásob, jejich oceňování, nedostatečné vedení skladové evidence, žalovaný se zejména mylí, pokud ve svém Vyjádření uvádí, že „způsob ocenění zásob pevnou cenou bez odchylek v rozporu s účetnictvím podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů měl vliv na náklady a základ daně bez možnosti stanovit jeho přesnou výši. Rovněž tak popis použitého způsobu zaúčtování nedokončené výroby, její vyčíslení a ocenění neumožňuje ověřit, že hospodářský výsledek a základ daně byl stanoven ve správné výši. ". Jak uvedl žalobce v žalobě (v odstavcích 79 - 80), sám žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 3) uvádí, že „[rozdíl podhodnocených pořizovacích cen zásob (neobsahují náklady související s pořízením) evidovaných v účetnictví na účtech 112.1551 Suroviny na skladě Radotín a 132.1517 Zboží na skladě Radotín a nadhodnocených pevných cen dle skladových seznamů na skladě Radotín měsíčně zaúčtovaný na účet 504.4010 Prodané zboží v ceně pořízení tak logicky představuje vyšší náklad, než jaký ve skutečnosti vznikl, což nesprávně ovlivnilo hospodářský výsledek a tím i základ daně roku 2001", a tak současně vyjadřuje, jakým způsobem je možno stanovit daň dokazováním. Stejně tak, pokud žalovaný v napadeném z rozhodnutí (str. 4) ve vztahu k účtování nedokončené výroby sám uvádí, že „[přitom z dokladů založených ve spisovém materiálu jsou patrné rozdíly mezi kalkulací vlastních nákladů v kalkulačních listech výrobků a cenou "pořizovací" uvedenou ve skladovém seznamu", pak současně vyjadřuje jakým způsobem je možno na základě tohoto rozdílu stanovit daň dokazováním. Žalovaný se zejména mylí, pokud ve Vyjádření uvádí, že „Již samotný způsob" dávkového" účtování praktikovaný žalobcem neumožňuje ověřit, zda v daňovém přiznání byly zahrnuty všechny předložené doklady.

Neexistence vzájemné vazby mezi "dávkovým" účetnictvím žalobce a předloženými doklady neumožnila prověřit, zda byly do výnosů zaúčtovány všechny faktury a zda byl správně stanoven hospodářský výsledek a základ daně". Jak uvedl žalobce v žalobě (v odstavcích 95 - 99), sám finanční úřad ve Zprávě o kontrole za rok 2001 ze dne 20. října 2003, č.j. 59406/03/059931/2796 (str. 3) potvrdil použití jediné číselné řady: "Veškeré předložené prvotní účetní doklady v počtu cca 30 000 ks (přijaté a vystavené faktury, příjmové a výdajové pokladní doklady, bankovní výpisy, interní doklady) byly uspořádány dohromady s jedinou číselnou řadou podle data jejich přijetí nebo vystavení". Finanční úřad tak mohl podle této číselné řady ověřit, zda byly opravdu všechny účetní případy zaúčtovány do výnosů stejně dobře, jako kdyby žalobce použil samostatnou číselnou řadu pro přijaté faktury, samostatnou číselnou řadu pro vydané faktury, samostatnou číselnou řadu pro bankovní výpisy atd. K tvrzené nemožnosti ověřit, zda všechny účetní případy byly zaúčtovány, žalobce dále uvádí, že i kdyby finanční úřad shledal účetnictví žalobce jako bezvadné, nebylo by možné ověřit, že všechny účetní případy byly zaúčtovány. Ani souvislá řada číslovaných dokladů není zárukou, že některé případy nebyly zaúčtovány. Jde o obecné tvrzení, které navíc žalobce nutí k prokázání toho, že něco neudělal. Prokázat, že neexistovaly účetní případy nezaúčtované do účetnictví je prakticky nemožné. Žalovaný ani finanční úřad navíc neidentifikovali jediný případ, kdy by žalobci vzniklý výnos nebyl zachycen v řetězci dokladů (vydaných faktur, evidencích vydaných faktur, zaúčtovaných dávkách, evidencí účtu 604 - Tržby za zboží). Žalovaný se rovněž mylí, pokud uvádí, že "spojovacím můstkem mezi předloženými důkazními prostředky je právě účetnictví vedené podle zásad zákona č 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů". Žalobce je přesvědčen, že ustanovení §2 odst. 3 ZSDP takovéto zjednodušení fakticky preferující legální důkazní teorii nepřipouští a naopak jasně zakotvuje zásadu volného hodnocení důkazů. Žalovaný dále ve Vyjádření uvádí, že není úkolem ani v možnostech správce daně a ani k tomu není kompetentní, aby zpracovával jednotlivé účetní případy za daňový subjekt s tím, že na základě takového účtování by správce daně namísto daňového subjektu vyčíslil hospodářský výsledek a stanovil daňovou povinnost.". S tímto obecným tvrzením žalobce souhlasí, nicméně domnívá se, že žalovaný nebyl v podobné pozici, pokud jde o projednávanou věc. Je pravdou, že provedení důkazních prostředků ze strany žalobce vyžadovalo součinnost správce daně/žalovaného, ale tato v žádném případě nespočívala v povinnosti zpracovávat jednotlivé účetní případy. Úloha žalovaného při dokazování tak nebyla nad rámec povinnosti zjišťovat skutečnosti co nejúplněji, jak správci daně ukládá ust. § 32 odst. 2 d.ř.

Ad. 4 Správce daně při určení daně podle pomůcek finanční úřad postupoval v rozporu se zákonem. I když se daňová povinnost stanoví podle pomůcek, měla by být ve smyslu § 31 odst. 7 a § 46 odst. 3 d.ř. stanovena dostatečně spolehlivě a musí být přihlédnuto i k výhodám pro daňový subjekt, což vyplývá i ze zásady přiměřenosti podle § 2 odst. 2 d.ř. Žalovaný se ani ve svém Vyjádření nijak nevypořádává s volbou pomůcek použitou v projednávané věci, tedy s tím, že použil typ výrobku s neobvykle vysokou marží, který navíc není typický pro výrobní program žalobce, žalovaný pouze uvádí, že vyšel z údajů, které měl k dispozici. Jak uvedl žalobce v žalobě (v odstavcích 108, 110, 113 a 114), žalovaným použitý typ výrobku XC tvoří jen zanedbatelnou část z celého výrobního programu žalobce (cca 0,32% v roce 2000 a 0,33% v roce 2001). Z nich kalkulovaná marže (přirážka k nákladům na spotřebované suroviny) pro stanovení výnosů tak při použití pomůcek fakticky činila 135% v roce 2000 a 168% v roce 2001. Typické výroby RCLU - hranaté potrubí (rectangular) a SR-spiroroury tvořící celkem cca 90% produkce nebyly při stanovní daně podle pomůcek vůbec použity. Průměrná marže (přirážka k nákladům na spotřebované suroviny pro stanovení výnosů) u těchto výrobků činila 77% v roce 2000 a 79% v roce 2001. Na výtku žalovaného ve Vyjádření, že "sám žalobce připouští, že jím navrhovaný způsob výpočtu tržeb nebyl

dostatečně spolehlivý", je třeba uvést, že kontrolním výpočtem uvedeném v žalobě (odstavec 116) žalobce pouze demonstroval, že jím navrhované pomůcky splňují kritérium dostatečné spolehlivosti. Ze samotné povahy pomůcek, je zřejmé, že jimi nemůže být stanoven základ daně tak přesně jako žalobcem primárně navrhovaným dokazováním. Naopak správcem daně fakticky použité multiplikátory, tj. 235% a 268% jsou zcela mimo ekonomickou realitu. Žalobce je toho názoru, že správce daně nepostupoval při stanovení daňové povinnosti důsledně a daňovou povinnost tak nestanovil dostatečně spolehlivě a nepřihlédl k výhodám, jež by hovořily ve prospěch Žalobce. Tímto postupem nesplnil podmínky pro řádné stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek. Při stanovení dodatečných výnosů (a hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění), správce daně nerespektoval zásadu proporcionality a žalobce považuje za nutné zmínit, že Vyjádření neobsahuje žádný argument proti žalobcem v žalobě (odstavce 120 - 124) namítanému nerespektování zásady proporcionality

Ad 5) Pokud jde o námitku žalobce týkající se nerespektování právního názoru vysloveného Městským soudem, žalovaný ve Vyjádření neuvádí žádné skutečnosti, jež by objasňovaly důvody, pro které nerespektoval závěr Nejvyššího správního soudu v projednávané věci.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl ve smyslu ust. § 76 odst.1 s.ř.s. bez jednání, neboť rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení.

Městský soud v Praze ve věci předmětného platebního výměru již rozhodoval a dne 17. ledna 2007 vydal pod č.j. 9 Ca 242/2005 - 72 rozsudek, kterým byla žaloba podaná dne 4. února 2005 proti rozhodnutí finanční ředitelství (č.j. 8466/04-120 ze dne 12. listopadu 2004), jímž byl platební výměr potvrzen, zamítnuta.

Tento rozsudek žalobce napadl dne 24. dubna 2007 kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. června 2008, č.j. 2 Afs 97/2007 - 129, rozsudek Městského soudu ze dne 17. ledna 2007, č.j. 9 Ca 242/2005 -72, zrušil a věc vrátil Městskému soudu k dalšímu řízení.

V navazujícím řízení městský soud rozsudkem ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, rozhodnutí finančního ředitelství č.j. 8466/04-120 ze dne 12. listopadu 2004 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství následně postupovalo tak, že v průběhu odvolacího řízení nečinilo žádné procesní kroky, ale pouze opětovně svým rozhodnutím ze dne 10. února 2010, č.j. 473/10-1200- 203903 zamítlo totéž žalobcovo odvolání.

Přezkum soudu se v mezích uplatněných žalobních námitek soustředil na zjištění, zda-li žalovaný respektoval závazný právní názor vyjádřený v rozsudku městského soudu ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147.

Městský soud posoudil věc v intencích žalobních bodů, argumentačně doplněných v replice, následovně:

Ad 1. Námitku žalobce vytykající nezákonnost daňové kontroly spočívající v nedostatku sdělení důvodů a podezření, které existovaly v okamžiku zahájení kontroly s odkazem na rozhodnutí Ústavního soudu, soud neshledal důvodnou.

Z pozdějšího rozhodnutí Ústavního soudu (usnesení ze dne 3. listopadu 2010 č.j. I. ÚS 378/10) vyplývá, že ústavní soud názor vyslovený v rozhodnutí I.ÚS 1835/07 opouští. V usnesení se totiž uvádí, že neexistence konkrétních pochybností o některém údaji tvrzeném v daňovém přiznání sama o sobě nezpochybňuje oprávněnost daňové kontroly. Nezákonnost zahájení kontroly může být úspěšně namítána pouze tehdy, pokud by se jednalo o projev šikanózního, či jinak účelového postupu správce daně, směřujícího např. pouze k prodloužení prekluzivní lhůty. Ústavní soud se tím přiklonil k setrvalé judikatuře Nejvyššího správního soudu. Ten opakovaně vyjádřil názor, že finanční úřady jsou oprávněny provádět daňovou kontrolu namátkově, bez existence konkrétních podezření ohledně správnosti přiznané daně, a že tudíž nemusí sdělovat poplatníkovi důvody zahájení kontroly.

Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 14.5.2003, soud zjistil, že šikanózní ani účelový postup správce daně v tomto případě nelze dovodit. V protokolu se uvádí, za jaké období a za kterou daň je kontrola zahajována, a jaké důkazní prostředky si správce daně od žalobce vyžádal.

Ad. 2 K procesním vadám v postupu finančního úřadu v průběhu daňového řízení uvážil soud následovně:

a) Žalobce namítal shodně, jak v předchozí žalobě, že v rámci daňové kontroly vedené podle § 16 d.ř. obdržel několik výzev v rámci vytykácího řízení podle § 43 ZSDP, ačkoliv žádné vytykácí řízení vedeno být nemohlo, výzvy proto byly bez právních účinků. Tato žalobní námitka byla beze zbytku vypořádána v rozsudku městského soudu ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, a soud nemá důvodu se od závěrů v tomto rozsudku již vyslovených odchýlit.

Nyní shodně jako v původní žalobě žalobce v této souvislosti uvádí, že finanční úřad vydal v průběhu daňové kontroly několik výzev ke splnění důkazní povinnosti žalobce, avšak v případě výzev z 1. 7. 2003 a ze 4. 9. 2003 tak učinil v rozporu se zákonem, neboť tyto výzvy byly vydány podle § 43 daňového řádu. Výzvy podle tohoto ustanovení lze vydat pouze v řízení vytykácím, tedy po podání daňového přiznání, dokud ještě nedošlo k vyměření daně. Vytykácí řízení nelze provádět ani poté, kdy daň již byla vyměřena. Ze systémového zařazení vytykácího řízení do části čtvrté daňového řádu, nikoliv do části první tohoto zákona (jako je tomu v případě ustanovení § 16) dle žalobce vyplývá, že vytykácí řízení není stádiem daňové kontroly.

Městský soud v rozhodnutí ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, odkazujíc na rozsudek Nejvyššího správního soudu v této věci uvedl, že výzvy ze dne 1.7.2003 a ze dne 4.9.2003 nebyly vydány v rozporu se zákonem, neboť i když výzvy vydané v rámci daňové kontroly odkazují na ust. § 43 d.ř., lze konstatovat, že se jedná o formální pochybení, ale toto pochybení nezpůsobuje nesrozumitelnost, nejasnost či neurčitost, výzvy směřovaly ke konkrétním poměrům žalobce a zároveň časově i obsahově navazovaly na formálně bezchybnou výzvu správce daně týkající se daňové kontroly. Soud konstatoval, že ani z odpovědi žalobce neplývala jeho nejistota týkající se obsahu či srozumitelnosti výzev.

b) Žalobce namítal další vadu řízení, spočívající ve skutečnosti, Zpráva o kontrole za rok 2001 ze dne 20. října 2003, č.j. 59406/03/059931/2796, neobsahuje odůvodnění nutnosti stanovení daně podle pomůcek. Žalobce uvádí, že v zprávě není také uveden podstatný obsah odpovědi žalobce, neboť žalovaný poukázal na vlastní sdělení žalobce obsažené v jeho

reakcích na výzvy finančního úřadu, v nichž výslovně uvedl, že v stávajícím účetním programu nelze zpětně získat správcem daně požadované sestavy, ale nevypořádal se s druhou částí odpovědi žalobce, že mu proto požadované údaje předá ve fotokopiích z původních účetních závěrek, bez bližšího odůvodnění pak ponechal rovněž kalkulační listy. Tímto postupem žalovaný nerespektoval závěry rozsudku městského soudu. Žalobci tak nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků. Poukázal přitom na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. června 2008, č.j. 2 Afs 97/2007 – 129. akcentující povinnost odstranit vady řízení ve fázi prvostupňového rozhodnutí „*pokud je postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá skutečnosti, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování.*“

Soud shledal uvedenou námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud, jakož i městský soud v posledním rozhodnutí ve věci konstatovaly, že správce daně je podle § 31 odst. 5 a násl. daňového řádu oprávněn i povinen stanovit daň za použití pomůcek vždy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Dodatečné vyměření daně za použití pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to zásady součinnosti (§ 2 odst. 2 citovaného zákona) a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 2 odst. 9 citovaného zákona). Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publ. pod č.1222/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto opětovně zdůraznil, že neopominutelným předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je objektivní nemožnost stanovení daně dokazováním. Účetní doklady a jiné účetní písemnosti jsou v daňovém řízení při stanovení daně z příjmů sice základním důkazním prostředkem, nikoli však jediným. Jako důkazních prostředků lze totiž podle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene musí předložit takové důkazní prostředky, které v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnosti účetnictví nahradí a bezpochybným způsobem doloží veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl. „*V případě dodatečného stanovení daně, pokud je daň stanovena na základě pomůcek, je zpráva o daňové kontrole důkazem o tom, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, resp. že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Proto z ní musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň podle pomůcek*“ (cit. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci- pozn. soudu). Je tomu tak jednak proto, že samotné rozhodnutí o stanovení (dodatečném vyměření) daně nemusí být odůvodněno a okolnost, že v dalším řízení již odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu toliko zkoumá, zda zde byly podmínky pro kontumační stanovení daně

nebo nikoliv (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č.j. 2 Afs 111/2005 - 74). Nejvyšší správní soud proto vyslovil nesouhlas s názorem Městského soudu v Praze, který ve zrušovaném rozsudku uvedl, že při stanovení daně za použití pomůcek nehodnotí správce daně ve zprávě o daňové kontrole, které z navržených důkazních prostředků osvědčil jako důkaz a které nikoliv. Pokud je totiž postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá skutečnosti, že daňový řád preferuje stanovení daně na základě dokazování.

Městský soud v rozsudku ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, citujíc rozsudek Nejvyššího správního soudu, uvedl, že v posuzovaném případě je ze zprávy o daňové kontrole seznatelné, jaké účetní doklady správce daně v průběhu daňové kontroly kontroloval a k jakým závěrům při její kontrole dospěl, správce daně také podrobně popsal jednotlivá porušení povinností podle zákona o účetnictví. *„Ve zprávě o daňové kontrole však není uveden podstatný obsah odpovědi žalobce. Správce daně sice poukázal na vlastní sdělení žalobce obsažené v jeho reakcích na výzvy správce daně, v nichž výslovně uvedl, že ve stávajícím účetním programu nelze zpětně získat správcem daně požadované sestavy, ovšem nevypořádal se s druhou částí odpovědi žalobce, že mu proto požadované údaje předá ve fotokopiích z původních účetních závěrek. Bez bližšího pak ponechal rovněž kalkulační listy. I to pak mohlo mít za následek nesprávný závěr o nezbytnosti stanovení daně podle pomůcek, a to i přes neúplnost účetnictví. Pro splnění zákonného požadavku na stanovení daně podle pomůcek nestačí pouhé konstatování správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, že daňový subjekt nevedl zákonem stanovené evidence, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Lze proto souhlasit se žalobcem, že mu nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků.“* (cit. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci- pozn. soudu).

Žalovaný po vydání rozhodnutí ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, jímž byl vázán, byl povinen odstranit vady Zprávy o daňové kontrole vytčené soudy, nikoliv vady svého odůvodnění. Tento závazný právní názor bez jakékoliv pochybnosti vyplývá z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť zavázal správce daně znovu posoudit otázku důvodnosti použití pomůcek ve Zprávě o daňové kontrole. „*Pokud je totiž postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá skutečnosti, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování.*“

Důvodnost použití pomůcek musí být podrobně a úplně vyložena v Zprávě o daňové kontrole, aby žalobce na závěry kontroly mohl reagovat jak v rámci projednání zprávy o daňové kontrole a především, aby mohl námitky proti závěrům Zprávy uplatnit v odvolání, této povinnosti by mohl žalovaný dostát pouze tím, že by řízení vrátil do prvního stupně a odstranil vady Zprávy o daňové kontrole Nejvyšším správním soudem vytčené, tuto doplnil a projednal s žalobcem. Po projednání Zprávy pak žalobce mohl námitky vůči Zprávě uplatnit jak v rámci projednání Zprávy, tak v rámci odvolání. Žalovaný postupoval tak, že doplnil rozhodnutí o odvolání, o argumentaci, která měla být obsažena v Zprávě o kontrole. Tímto postupem však žalovaný zkrátil žalobce o jeden stupeň řízení. Judikaturou Nejvyššího správního soudu, již v době rozhodování žalovaného byl takový postup zapovězen např. rozhodnutí 8 Afs 106/2005-77.

Vadu v postupu žalovaného nelze považovat za vadu pouze formální nezpůsobující nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, neboť nelze předjímat jaké důkazy nebo námitky žalobce předložil v rámci projednání nové Zprávy o kontrole, jejíž vady by byly

správcem daně odstraněny. Proto také ani zdejší soud není oprávněn posuzovat, zdali nedostatky Zprávy z věcného hlediska byly odstraněny v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí dostatečně. Vady Zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud spatřoval i v jejím závěru, že dokazovat lze pouze bezvadně vedeným účetnictvím a uvedl, že pro závěr správce daně o nemožnosti stanovit daň dokazováním nestačí pouhé konstatování správce daně obsažené v Zprávě o daňové kontrole, že daňový subjekt nevedl zákonem stanovené evidence.

Zdejší soud musí tedy přisvědčit námitce žalobce navazující na výše konstatované vady Zprávy o kontrole, že mu nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání. Tato možnost nebyla dána žalobci ani po posledním rozhodnutí zdejšího soudu, neboť žalovaný následně neučinil žádné kroky k odstranění vad Zprávy o kontrole, nedal tak možnost žalobci prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání dokazováním. Nerespektoval tak závazný právní názor vyjádřená v rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, čímž zatížil svoje rozhodnutí podstatnou vadou řízení způsobující jeho nezákonnost.

c) Pokud jde o námitku žalobce, že neměl možnost řádně se seznámit a projednat zprávu o kontrole, neboť zpráva byla pouze předána, k této námitce se vyjádřil Nejvyšší správní soud a neshledal ji důvodnou, když uvedl, že projednání zprávy znamená poskytnutí možnosti reagovat na závěry v Zprávě obsažené, tato možnost byla žalobci dána, a mohl ji využít. Pro stručnost odkazuje soud na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 Afs 97/2007-129 –čl. 137, druhý odstavec.), kde se také uvádí, „*Neobstojí proto námitka stěžovatele, že nebylo prakticky možné řádně projednat zprávu za pouhou hodinu ústního jednání. Je tomu tak proto, že stěžovatel byl v průběhu kontroly dostatečně poučen o svých právech v souvislosti s probíhající kontrolou. Bylo by jistě vhodnější, aby byl žalobce poučen až při projednávání zprávy o daňové kontrole, ale v souladu se zásadou vigilantibus iura (každý nechť si střeží svá práva) bylo rovněž odpovědností žalobce podniknout potřebné kroky k ochraně a k prosazení svých práv.*“

Ad 3. Námitce vytýkající, že finanční úřad nerespektoval závěry učiněné Městským soudem v Praze učinil nesprávné právní závěry, když nezkoumal, zda by byla skutečně s dostatečnou jistotou vyloučena možnost stanovit daň dokazováním, přičemž, odmítl některé důkazní prostředky navržené žalobcem (pomocná mimoúčetní skladová evidence) s tím, že nejde o účetnictví vedené dle zákona, musel soud přisvědčit z důvodů, které uvedl k žalobní námitce 2b).

Ad 4. K námitce nezohlednění při výběru a použití pomůcek situace žalobce a okolností, z nichž pro žalobce vyplývaly výhody, soud uvádí, že nelze předjímat důkazní situaci poté, co bude Zpráva o daňové kontrole doplněna, nicméně nad rámec odůvodnění si dovoluje soud poznamenat, že pomůcky pro stanovení daně by měly být voleny tak, aby co nejlépe a nejspolehlivěji postihovaly sortiment výroby daného daňového subjektu, což nemůže splňovat výrobek, jehož zastoupení z celkové produkce je 0,3 %. Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci (v rozsudku 20 Afs 97/2007-129) uvedl, že „*Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto opětovně zdůrazňuje, že neopominutelným předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je objektivní nemožnost stanovení daně dokazováním*“

Ad 5. K námitce uvedené pod tímto bodem soudu nezbyvá, než konstatovat s odkazem na odůvodnění svých závěrů vztahujících se k námitce 2b), že žalovaný tak nerespektoval právní názor, který vyslovil Městský soud v rozsudku ze dne 31. října 2008, č.j. 9 Ca 291/2008-147, konkrétně pak s v tomto rozsudku citovaným jednoznačným závěrem Nejvyššího správního soudu, jímž byl Městský soud v Praze vázán, že v daném případě žalobci nebyla v průběhu daňového řízení dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, tj. za použití jakýchkoliv důkazních prostředků. Tím došlo k porušení § 78 odst. 5 s.ř.s., jak uvedl Nejvyšší správní soud. Zpráva o daňové kontrole byla nedostatečně odůvodněna a tím byla snížena možnost obrany žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 3 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby, replika), a 3 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 7200,- Kč. K tomu se připočítává daň z přidané hodnoty ve výši 20 %, jíž je advokát žalobce plátcem, ve výši 1440 Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 10.640,- Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud

V Praze 5. dubna 2012

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu