



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **LINDAB s. r. o.**, se sídlem Na Hůrce 1081/6, Praha 6, zastoupeného Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Klimentská 46, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 242/2005 – 72,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 242/2005 – 72, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 242/2005 - 72 byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 11. 2004, č. j. 8466/04–120, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Říčanech ze dne 25. 11. 2003, č. j. 65723/03/059922/1119, kterým byla stěžovateli zrušena daňová ztráta na dani z příjmů právnických osob a dodatečně vyměřena tato daň za zdaňovací období roku 2001 ve výši 7 255 550 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že neopodstatněnou je námitka, v níž je vytýkáno správci daně, že na stěžovatele přenesl vlastní zákonné důkazní břemeno, když po něm požadoval prokázání věrohodnosti, průkaznosti, správnosti, a úplnosti jeho účetnictví. Vzhledem k tomu, že pro zjištění základu daně se u stěžovatele vychází z hospodářského výsledku zachyceného v účetnictví, je pochopitelné, že správce daně se zaměřil na to, zda účetní knihy, účetní doklady a další evidence byly vedeny v souladu se zákonem 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“). Postup správce daně byl zcela

v souladu s ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ukládal-li správce daně stěžovateli povinnost odstranit pochybnosti o správnosti jeho účetnictví, nejednal mimo rámec zákona. Městský soud vyjádřil nesouhlas s tím, že by správce daně ve svých výzvách dostatečně nespecifikoval pochybnosti, které měl o účetnictví stěžovatele. Např. ve výzvě ze dne 1. 7. 2003 jasně vyjádřil, ve vztahu k jaké daňové povinnosti se jeho pochybnosti upínají a v čem spočívají. Nesprávné uvedení § 43 zákona o správě daní a poplatků ve výzvách ze dne 1. 7. 2003 a ze dne 4. 9. 2003 pokládá městský soud za formální pochybení správce daně, jímž stěžovatel nemohl být nijak zkrácen na svých právech. Stěžovateli muselo být s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (probíhající daňová kontrola, časová i obsahová návaznost jednotlivých výzev) zjevné že se nejedná o výzvy v rámci vytýkacího řízení, ale v rámci daňové kontroly. Za podstatné označil i to, že stěžovatel na všechny výzvy reagoval, z čehož lze dovodit, že ani on sám je nepokládal za nicotné. Správce daně vedl stěžovatele k tomu, aby splnil důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tedy aby vedeným účetnictvím prokázal správnost údaje o výši hospodářského výsledku uvedeného na řádku 10 daňového přiznání. Podmínkou pro stanovení daňové povinnosti dokazováním, kterou stěžovatel v souzené věci nesplnil, bylo právě předložení účetnictví vedeného v souladu se zákonem. Pouze tímto důkazním prostředkem totiž bylo možné ověřit správnost údaje o výši hospodářského výsledku vykázaného žalobcem v daňovém přiznání. Námitku, že se správce daně v průběhu daňové kontroly dostatečně nevypořádal s důkazními prostředky navrženými stěžovatelem a v rozporu se zákonem řadu z nich odmítl provést, městský soud rovněž neshledal opodstatněnou. Správce daně v souzené věci stanovil daň za použití pomůcek, a tudíž ve zprávě o daňové kontrole ani nemohl hodnotit, které žalobcem navržené důkazní prostředky osvědčil jako důkaz a které nikoliv. Poukazování na mimoúčetní evidence, které podle názoru stěžovatele dostatečně prokazovaly úroveň skladovaných zásob či stav nedokončené výroby ke konci roku, nemůže obstát už z toho důvodu, že pro zjištění hospodářského výsledku, potažmo základu daně z příjmů, bylo podle zákona zapotřebí vycházet z hospodářského výsledku zachyceného v účetnictví a nikoliv v jeho mimoúčetních evidencích či dokladech. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně dostatečně určitým a srozumitelným způsobem specifikoval, v čem podle jeho názoru stěžovatel pochybil, přičemž poukázal i na jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví, která byla porušena. Podle názoru městského soudu neobstála ani námitka že stěžovatel neměl možnost seznámit se a projednat zprávu o daňové kontrole. Stěžovatel udělil pověření k projednání a převzetí zpráv o daňové kontrole své zaměstnankyni paní V., které bezpochyby zahrnovalo také pověření k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, popř. navrhnout jeho doplnění, neboť k uplatnění těchto práv dochází právě při projednání zprávy o kontrole. Skutečnost, že pověřená zaměstnankyně toto právo neuplatnila, nemění nic na tom, že tak mohla učinit. K tomuto žalobnímu bodu také městský soud uvedl, že mu není známa žádná zákonná překážka bránící tomu, aby k seznámení s obsahem zprávy následnému projednání a spolupodepsání došlo při jediném jednání. Opodstatněnou neshledal městský soud ani námitku, že se správce daně v průběhu daňové kontroly dostatečně nevypořádal s navrženými důkazními prostředky. Ze zprávy o daňové kontrole je seznatelné, jaké účetní a jiné doklady správce daně v průběhu daňové kontroly kontroloval a k jakým závěrům dospěl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelovo nepřehledné, nesprávné a neprůkazné účetnictví nebylo možno použít jako důkazní prostředek, na jehož základě by bylo možno stanovit daňovou povinnost

dokazováním, správce daně po zjištění těchto vad v účetnictví po právu přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek. K předložené zprávě auditora městský soud uvedl, že tato neprokazuje, že by se auditorská společnost před schválením účetní závěrky blíže zabývala těmi účetními a dalšími doklady, které správce daně a finanční ředitelství zkoumaly v průběhu daňového řízení. Vzhledem k tomu, že v souzené věci byly podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny, shledal městský soud neopodstatněnou námitku, že při výběru a použití pomůcek postupoval správce daně selektivně a v neprospěch stěžovatele, když použil údaj o průměrné marži zjištěný z kalkulačních listů týkajících se pouze výrobků typu XC.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel má zato, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku rozsahu zákonem stanovené důkazní povinnosti podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), když akceptoval postup finančního úřadu a finančního ředitelství, když přenesly na stěžovatele vlastní důkazní břemeno, neboť po něm požadovaly prokázání věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti vedení účetnictví, čímž způsobily protiprávnost celého řízení. Podle názoru stěžovatele není přípustné, aby se v rámci jednoho řízení kontrolovala jak správnost účetnictví, tak i správnost přiznané daně. Pokud městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že finanční úřad ve vztahu ke stěžovateli nezahájil a nevedl řízení podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), pak není zřejmé, jak k tomuto závěru dospěl, když výzvy finančního úřadu nesměřovaly k prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání, ale k prokázání toho, že účetnictví stěžovatele je vedeno věrohodně, průkazně, správně a úplně. Kontrola účetnictví v rámci daňové kontroly je možná jen do té míry, pokud se přímo týká daňové povinnosti. Co se kontroluje musí být zřejmé i ze všech výzev správce daně. V tomto případě tomu tak nebylo, což opomněl při svém rozhodování zohlednit i městský soud. Nelze v rámci daňové kontroly současně posuzovat také účetnictví daňového subjektu jako celek, neboť tuto kombinaci dvou různých řízení, která navíc mají odlišnou procesní úpravu, nelze odůvodnit ani odkazem na procesní ekonomiku. Městský soud opakovaně vyslovil, že správce daně měl pochybnosti ohledně účetnictví stěžovatele, a nezmiňuje se o pochybnostech ohledně jeho daňového přiznání. Je zřejmé, že nejde pouze o terminologickou nepřesnost, ale že se městský soud dopouští stejné chyby jako správce daně, když směšuje kontrolu účetnictví a kontrolu daní. To je zřejmé i z výzvy z 1. 7. 2003. Účetnictví lze zkoumat jako celek pouze podle zákona o účetnictví, neboť zákon o správě daní a poplatků připouští zkoumání účetnictví pouze ve vztahu ke konkrétním účetním záznamům a písemnostem. Podle stěžovatele městský soud také nesprávně posoudil právní otázku zákonnosti výzev ke slnění důkazní povinnosti stěžovatele vydaných podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pokládá nesprávné uvedení citovaného ustanovení ve výzvě ze dne 1. 7. 2003 a ze 4. 9. 2003 za pouze formální pochybení správce daně, jímž stěžovatel nemohl být nikterak zkrácen na svých právech, pak tomuto závěru nelze přisvědčit. Městský soud konstatoval nezákonné jednání správce daně, ale zároveň dovozuje, že nebylo schopno vyvolat následky. V rozporu s právem tak vyvodil, že je povinností adresáta správy zkoumat, zda materiální podstata úkonu správního orgánu odpovídá jeho formálnímu označení. Podle stěžovatele nelze ani akceptovat názor městského soudu, že pokud je v textu výzvy zmíněno ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pak i přesto, že výzva byla

označena jako výzva podle § 43 citovaného zákona, měl mít stěžovatel zato, že jde o výzvu podle § 16 odst. 2 citovaného zákona. Městský soud se nezabýval tím, zda reakce stěžovatele na výzvu vyplývala z toho, že podle jejího označení se důvodně domníval, že jde o výzvu podle § 43 citovaného zákona, i když skutečným záměrem správce daně bylo vydat výzvu podle § 16 odst. 2 citovaného zákona. Městský soud rovněž nesprávně posoudil právní otázku rozsahu práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Pokud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatel byl poučen o způsobech, jak brojit proti závěrům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole již při zahájení daňové kontroly v protokolu o ústním jednání ze dne 14. 5. 2003, je toto poučení bez právního účinku, neboť zpráva o kontrole byla vydána až téměř půl roku po sepsání tohoto protokolu. Toto poučení musí být daňovému subjektu dáno vždy až na konci daňové kontroly před podpisem zprávy o kontrole daňovým subjektem. Z rozhodnutí městského soudu také není jasné, jakými myšlenkovými úvahami se zabýval, pokud tvrdí, že pověření zaměstnankyně stěžovatele k projednání zprávy v sobě bezpochyby zahrnovalo též pověření k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Pokud by bylo záměrem stěžovatele, aby pověření pracovnice zahrnovalo i právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, pak by takto plnou moc nepochybně formuloval. Městský soud tak v rozporu s právem i faktickým stavem potvrdil nezákonný postup správce daně. Pokud měl finanční úřad nebo městský soud pochybnost o tom, jaký byl skutečný rozsah zmocnění, měly si tento rozsah vyjasnit se stěžovatelem jako zmocnitelem. Ani městský soud tento nezákonný stav nenapravil, neboť odmítl provést důkaz výpovědi zmocněné pracovnice. Pokud soud uvádí, že mu není známa žádná zákonná překážka bránící tomu, aby k seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímu projednání a spolupodepsání došlo při jediném jednání, pak je zřejmé, že se nezabýval argumentem uvedeným v žalobě, totiž že vzhledem k obsahu a závažnosti zprávy a možným dopadům na stěžovatele nebylo prakticky možné, aby všechny tyto kroky byly provedeny najednou. V žalobě stěžovatel namítal, že finanční úřad nezkoumal, zda i při nesprávném účetnictví lze dojít s dostatečnou jistotou ke správnému určení základu daně a navíc odmítl provést důkazní prostředky navržené stěžovatelem, které mohly osvědčit, že bylo možné určit daňovou povinnost dostatečně spolehlivě, ale městský soud se touto námitkou vůbec nezabýval. Stěžovateli tak nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, neboť správce daně trval na prokázání pouze prostřednictvím správně vedeného účetnictví. Městský soud sice provedl důkaz zprávou auditora, ale nepochopil smysl auditu a způsob jeho provádění. Pokud uvedl, že tato zpráva neprokazuje, že by se auditorská firma před schválením účetní závěrky blíže zabývala těmi účetními a dalšími doklady, které správce daně a finanční ředitelství zkoumaly v průběhu daňového řízení, pak je nutno uvést, že auditor se zabýval účetnictvím jako celkem z toho pohledu, zda věrně a poctivě zobrazuje hospodářský výsledek stěžovatele a stav jeho majetku a závazků. Stejně tak jako finanční úřad v rámci daňové kontroly, ani auditor nekontroluje každý účetní doklad, ale vždy si vybírá pouze reprezentativní vzorek. Stěžovatel upozornil na to, že pokud má pravdu auditor, pak nemůže být pravdivý závěr správce daně o absolutní nepoužitelnosti stěžovatelova účetnictví pro daňové účely. Je s podivem, že soud nepojal žádnou pochybnost ve vztahu k tomuto rozporu. Městský soud tak nesprávně posoudil právní otázku rozsahu dokazování, neboť přisvědčil správním orgánům, které svá rozhodnutí v části o přípustnosti stanovení daňové povinnosti podle pomůcek opřely o tvrzené

nedoložení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti vedení účetnictví, aniž by připustily dokazování jinou evidencí stěžovatele. Stěžovatel dále namítal, že se městský soud nevypořádal s argumenty uvedenými v žalobě týkajícími se snížení marže při použití pomůcek, což vede k nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí. Zabýval se sice výpočtem marže u konkrétního výrobku podle jeho kalkulace, ale vůbec se nezabýval korekcí marže ve výši 30%, a zejména pak naprosto nesmyslným hospodářským výsledkem, ke kterému by se při použití správcem uměle vytvořené marže došlo. Podle stěžovatele z ustanovení § 2 odst. 2 a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že finanční úřad měl povinnost jej vyzvat k tomu, aby mu předložil informace nutné k co nejpresnějšímu odhadu daňové povinnosti. Pokud se finanční ředitelství v odvolacím řízení nezabývalo tím, které výrobky byly pro stěžovatele typické a jaké byly obchodní marže u těchto výrobků, ačkoliv tato nesprávnost byla v odvolání výslovně namítána, pak bylo povinností městského soudu zjednat nápravu. Městský soud proto rovněž nesprávně posoudil právní otázku obsahu pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť přisvědčil správním orgánům, které svá rozhodnutí v části stanovení daňové povinnosti opřely o pomůcky, které byly zjevně nesmyslné, nevhodné a bez vazby na daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob. Z těchto všech důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a skutečnost, že nepředloží důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení, neznamena, že se důkazní břemeno přenáší na správce daně. Odpovědnost za zjištění skutkového stavu spočívá tedy s výjimkou uvedenou v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků na daňovém subjektu. V předmětném případě se nejednalo o kontrolu účetnictví, ale o daňovou kontrolu, s čímž byl stěžovatel obeznámen. Stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, a proto musela být stanovena daň podle pomůcek. K námitce procesních vad při vydávání výzev finanční ředitelství uvedlo, že formální záměna ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za § 43 citovaného zákona nemohla stěžovatele poškodit ani zkrátit na právech, neboť je zřejmé, že nese důkazní břemeno i v daňové kontrole. Stěžovateli byla dána možnost vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Skutečnost, že této možnosti nevyužil, případně nepožádal o lhůtu k vyjádření, je věcí stěžovatele. Výklad plné moci ve smyslu uváděném stěžovatelem, je podle názoru finančního ředitelství nesprávný a účelový. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly dokládal svá tvrzení zejména popisem účetních postupů a odkazem na účetnictví vedené v zahraničí, ale žádné relevantní důkazní prostředky však nepředložil. Důkazní prostředky navržené stěžovatelem nebyly odmítnuty, avšak nemohly být osvědčeny jako důkazy, neboť na jejich podkladě nebylo možno stanovit daňovou povinnost. Rovněž zpráva auditora nemůže správce daně zavazovat, když úkolem auditu není, a nemůže být, stanovení daně. K námitce nezákonného postupu správce daně při určení daně podle pomůcek finanční ředitelství zejména uvedlo, že pokud marže u výrobků typu RCLU činila 131 % a u výrobků typu SR 164 %, jak uvádí stěžovatel, a konečná marže pro výpočet daně podle pomůcek stanovená správcem daně byla 135,15 %, lze jen stěží namítat zásadní pochybení při stanovení výše daňové povinnosti a její zjevnou nepravděpodobnost. Z těchto důvodů navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

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

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud vyplynulo, že dne 14. 5. 2003 byla u stěžovatele zahájena Finančním úřadem v Říčanech daňová kontrola podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, mimo jiné daně z příjmů právnických osob za rok 2001. Výzvou ze dne 4. 6. 2003 vydanou podle § 16 odst. 2 citovaného zákona, byl stěžovatel s odkazem na § 16 odst. 2 písm. c), e) citovaného zákona vyzván k předložení účetních knih, účetních dokladů a dalších evidencí za rok 2000, které byly specifikovány pod body 1) až 5). Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že nelze zpětně ve stávajícím účetním programu získat požadované sestavy, které však budou zahrnuty v novém programu od září 2003 a dále se zavázal, že vnitropodnikovou směrnicí o oceňování zásob předloží dodatečně. V další výzvě ze dne 1. 7. 2003 vydané podle § 43 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků sdělil správce daně stěžovateli, že vzhledem k jeho odpovědi na předchozí výzvu vznikly pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti účetnictví ve smyslu ustanovení § 7 zákona o účetnictví, zejména o výši obrátů na účtech 501, 504, 521, 601, 602, 604, 611, a to ve vazbě na výši hospodářského výsledku uvedeného na ř. 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Z uvedeného důvodu správce daně vyzval stěžovatele k odstranění těchto pochybností předložením účetních knih podle zákona o účetnictví, důkazních prostředků prokazujících provedení dokladové inventarizace pohledávek podle § 30 zákona o účetnictví, vedení skladové evidence zachycující pohyb zboží a zásob vlastní výroby podle zákona o účetnictví. Stěžovatel správci daně opět sdělil, že nelze zpětně ve stávajícím účetním programu získat požadované sestavy, tyto však budou zahrnuty v programu od září 2003. K jednotlivým bodům výzvy pak uvedl, že vede účetní knihy v souladu se zákonem o účetnictví. Chybějící údaje o obracech stran má dáti a dal na hlavní knize, které jsou nahrazeny pouze rozdílem těchto stran, nemohou ovlivnit výsledek zachycený v účetnictví (když tyto obraty jsou na jednotlivých účtech při jejich samostatném vyjetí z účetního systému). Dokladová inventura pohledávek je prováděna měsíčně a současně se měsíčně provádějí opravné položky k pohledávkám, které jsou více jak půl roku po splatnosti. V rámci ročních auditů je stav pohledávek prověřován u významných odběratelů. Vedení skladové evidence zachycující pohyb zboží a materiálu a zásob vlastní výroby nelze zpětně za rok 2000 doložit, avšak stěžovatel je schopen doložit, že fyzické inventury skladu jsou prováděny čtvrtletně a dále jsou měsíčně nebo namátkově prováděny menší fyzické inventury. V podání ze dne 29. 8. 2003 stěžovatel správci daně poskytl informace o způsobu účtování a oceňování zásob v účetnictví za rok 2000, o stanovení slev odběratelům, o evidenci tržeb ve skladech, o stanovení ceny zboží ve skladové evidenci a o rozpouštění vedlejších nákladů na pořízení zásob na účet 504. Přílohou podání ze dne 29. 8. 2003 byly též kalkulační listy výrobků typu XC, SR, TC či RCLU-RLU s průměrným ziskem u každého výrobku. Výzvou správce daně ze 4. 9. 2003 vydanou podle § 43 zákona o správě daní a poplatků byl stěžovatel vyzván k odstranění pochybností o správnosti, úplnosti a průkaznosti oceňování zboží a poskytování slev odběratelům předložením důkazních prostředků podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 citovaného zákona. Stěžovatel byl ve výzvě poučen, že nevyhoví-li jí ve stanovené lhůtě, neunesse důkazní břemeno a správce daně bude oprávněn postupovat podle § 31 odst. 5 citovaného zákona. V odpovědi na tuto výzvu

stěžovatel zopakoval s odkazem na své předchozí odpovědi, že nelze zpětně ve stávajícím účetním programu získat požadované sestavy, a proto požadované údaje předává ve fotokopiích z původních účetních závěrek. Dále uvedl, že k 31. 12. 2001 byl přeceněn sklad 2 v R. na základě propočtu nového počítačového programu, přičemž poukázal na přiloženou kalkulaci výrobků SR. Současně sdělil, že za provozovnu R. byly v letech 2000 a 2001 poskytovány slevy pouze jednomu partnerovi, a to firmě Pichler ve výši 3 % za včasnou platbu faktur. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 10. 2003 správce daně konstatoval, že hospodářský výsledek v účetnictví stěžovatele byl totožný s hospodářským výsledkem uvedeným na ř. 10 daňového přiznání. V příloze přiložené k účetní závěrce stěžovatel uvedl, že účtuje způsobem A, šetřením však bylo zjištěno, že při účtování o pořízení zásob použil způsob A a při účtování o úbytku zásob použil způsob B. Tento způsob účtování je v rozporu s účtovou osnovou a postupy účtování pro podnikatele čj. V/20 100/1992. Správce daně dále uvedl, že počáteční zůstatek účtu 121-1551 – nedokončená výroba nenavazoval na konečný zůstatek minulého období. Hodnota tohoto počátečního zůstatku byla v minulém účetním období zahrnuta na účet 132 – zboží. K 31. 12. 2001 byla hodnota nedokončené výroby v částce 729 541,99 Kč opět v účetnictví zahrnuta na účet 132 – zboží. V inventurním soupise byla evidována ve skladu 2 – spiroroury. Inventurní soupisy zboží a výrobků obsahovaly pořizovací cenu i prodejní cenu těchto zásob. Ostatní zůstatky inventurních soupisů majetku a závazků byly totožné s konečnými zůstatky příslušných účtů v účetnictví. Inventarizace účtu 311 – odběratelé byla vedena souhrnně dle odběratelů, nikoliv jako dokladová podle jednotlivých účetních případů. Dále bylo zjištěno, že stěžovatel vykázal výnosy na účtech 602, 604 a 640 o 543 000 Kč nižší než hodnotu uskutečněného zdanitelného plnění. Daňový subjekt dále účtoval o pořízení zásob jednotlivě podle přijatých faktur na příslušné syntetické účty 112 – suroviny a 132 – zboží včetně vedlejších nákladů. Na konci každého měsíce porovnal zůstatek účtu 112 a 132 s konečným zůstatkem ve skladové evidenci a rozdíl zaúčtoval jedním zápisem na účet 504 4010 – prodané zboží v ceně pořízení. Při vedení skladové evidence hodnotu přijatého zboží navýšil o 9 % stanovené průměrné hodnoty nákladů na clo a dopravu a za tuto cenu zásoby vyskladňoval. Vedlejší náklady na pořízení zboží účtované na analytických účtech opět rozpouštěl do nákladů v poměru k vyskladněnému zboží. Správce daně ve zprávě o kontrole dále uvedl, jaké účetní knihy a účetní doklady stěžovatel předložil s tím, že byly vedeny v rozporu se zákonem o účetnictví. Správce daně rovněž konstatoval, že stěžovatel nepředložil vedení skladové evidence v písemné nebo elektronické podobě, zachycující pohyb zboží, materiálu a zásob vlastní výroby. Poté shrnul, že takto vedeným účetnictvím byla porušena ustanovení § 4 odst. 2, § 7 odst. 1 až 4, § 11, § 12 odst. 2, 3, § 13 odst. 2, § 31 a § 34 zákona o účetnictví. Správce daně následně zmínil obsah výzev zaslaných v průběhu daňové kontroly stěžovateli a obsah odpovědí stěžovatele na tyto výzvy. Uzavřel, že daňový subjekt v řízení nepředložil důkazní prostředky prokazující vedení účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, zejména zaúčtování jednotlivých vydaných faktur do hospodářského výsledku, účtování o zásobách vlastní výroby, vedení skladové evidence zásob, tudíž nesplnil svoji důkazní povinnost uloženou mu ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Protože stěžovatel nevedl zákonem stanovené evidence, nebylo možno stanovit daň dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona a daň bude tedy stanovena podle § 31 odst. 5 téhož zákona, tj. podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou ohledně rozložení důkazního břemene mezi stěžovatele a finanční ředitelství.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení však, jak již několikrát vyslovil Ústavní soud (viz. především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS) „nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám“. Naproti tomu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Citovaná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt je povinen vést účetnictví či jiné povinné záznamy a evidence podle zákona o účetnictví. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (§ 2 zákona o účetnictví), kterým je, zjednodušeně řečeno, hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením o skutečnostech ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, prokáže-li je svým účetnictvím. Tak tomu není pokud správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá, stanoví-li daň za použití pomůcek, povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, a to jako celek. Ne každá jednotlivá a konkrétní chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které neumožní podat úplný, pravdivý a věrohodný obraz o stavu hospodaření daňového subjektu. Správce daně je tedy povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může splnit svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků.

Jsou-li pak v souladu se zákonem (např. § 43, § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků) pochybnosti správce daně o skutečnostech, jejichž průkaz je na daňovém subjektu ve smyslu ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona, podložené, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby buď setrval na svých původních tvrzeních a potom doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ skutečně udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, případně předešel tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se

skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Je-li pak řádně prováděno dokazování o rozhodných skutečnostech, lze za použití důkazních prostředků předložených daňovým subjektem vyvrátit konkrétní pochyby správce daně o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti jeho účetnictví (srov. i rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i zákonu. Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi ne hospodárné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto, kvůli ekonomické efektivitě výběru daní, je povinnost tvrzení a povinnost důkazní primárně uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno.

Správce daně však v daném případě ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že pochybnosti o souladu stěžovatelova účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné, a tak způsobují jeho účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným a nesprávným. Nepředložení skladové evidence v písemné nebo elektronické podobě zachycující pohyb zboží, materiálu a zásob vlastní výroby a dále např. okolnost, že kniha analytické evidence odpovídající účtu 604 (tržby za zboží), obsahovala dávkově zaúčtované vydané faktury, takže nebylo možno ověřit zaúčtování jednotlivých účetních případů, svědčí o opodstatněnosti pochybností správce daně o výši obrátů na účtech 501, 504, 521, 601, 602, 604, 611, a to ve vazbě na výši hospodářského výsledku uvedeného na ř. 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Za takové situace byl stěžovatel povinen prokázat, že jeho hospodářský výsledek byl stanoven v souladu se skutečností, tedy že i takto nestandardní způsob vedení účetnictví vedl ke stanovení hospodářského výsledku a základu daně ve správné výši.

K první stížní námitce lze tedy shrnout, že není důvodná, neboť v daňovém řízení sice postačí, aby daňový subjekt prokázal tvrzené skutečnosti účetnictvím, ovšem pouze za předpokladu, že správce daně je relevantně nezpochybní a ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků neprokáže jeho nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost a nesprávnost.

V této souvislosti dále Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v daném případě nebylo v rámci daňové kontroly současně posuzováno účetnictví daňového subjektu jako celek, nýbrž pouze ve vztahu ke zjištění základu daně, a tedy hospodářského výsledku. Nejedná se přitom o nepřipustnou kombinaci dvou různých řízení, neboť podle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem městského soudu, že finanční úřad ve vztahu ke stěžovateli nezačal a nevedl řízení podle zákona o účetnictví. Výzvy správce daně sice směřovaly k prokázání toho, že účetnictví stěžovatele bylo vedeno

věrohodně, průkazně, správně a úplně, ovšem pouze ve vztahu ke skutečnostem uvedeným v daňovém přiznání, což je z předmětných výzev zcela zřejmé.

Důvodná není ani další stížní námitka, že výzvy ze dne 1. 7. 2003 a ze dne 4. 9. 2003 byly vydány v rozporu se zákonem a měly tak vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. I když byla výzva ze dne 1. 7. 2003 vydána podle § 43 zákona o správě daní a poplatků a výzva ze dne 4. 9. 2003 obsahuje odkaz na ustanovení § 16 odst. 2 citovaného zákona, ale i § 43 citovaného zákona, lze konstatovat, že se v daném případě jedná o formální pochybení, která nezpůsobuje nesrozumitelnost, nejasnost či neurčitost daných výzev. Předmětné výzvy směřovaly ke konkrétním poměrům stěžovatele a zároveň časově i obsahově navazovaly na formálně bezchybnou výzvu správce daně týkající se daňové kontroly. Stěžovateli tak muselo být proto zcela zřejmé, čeho se uvedené výzvy týkají a že jde o výzvy vydané v rámci probíhající daňové kontroly. Ani z odpovědí stěžovatele nevyplývá jeho nejistota týkající se obsahu či srozumitelnosti předmětných výzev. Na druhou stranu lze částečně souhlasit se stěžovatelem, neboť použití výzvy podle § 43 zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňové kontroly není v souladu se strukturou zákona o správě daní a poplatků.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku rozsahu práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, čímž byl zkrácen na svých právech. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Projednání znamená především možnost reagovat na předestřené závěry správce daně, tedy možnost zaujmout odlišné stanovisko. Protože plnou mocí ze dne 27. 10. 2003 zplnomocnil stěžovatel svou zaměstnankyni J. W. k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole za rok 2000, lze s poukazem na shora uvedené konstatovat, že tato plná moc obsahovala i pověření k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Z obecného hlediska je možné, aby k seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímu následnému projednání a podepsání došlo při jediném jednání. Taková situace může např. nastat souhlasí-li daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly anebo z nějakého důvodu nechce využít možnosti vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. V těchto případech pak, i pokud je obsah zprávy rozsáhlý a složitý, je možné, aby všechny tyto kroky byly provedeny najednou. Neobstojí proto námitka stěžovatele, že nebylo prakticky možné řádně projednat zprávu za pouhou hodinu ústního jednání. Je tomu tak i proto, že stěžovatel byl v průběhu daňové kontroly dostatečně poučen o svých právech v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. Bylo by jistě vhodnější, aby byl stěžovatel poučen až při projednávání zprávy o daňové kontrole, ale v souladu se zásadou *vigilantibus iura* (každý nechť si střeží svá práva) bylo rovněž odpovědností stěžovatele podniknout potřebné kroky k ochraně a k prosazení svých práv.

Stěžovatel konečně namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku dokazování, neboť akceptoval postup správce daně a finančního ředitelství, které nezkoumaly, zda bylo skutečně s dostatečnou jistotou vyloučena možnost stanovit daň dokazováním, přičemž i odmítly jím navržené důkazní prostředky, které mohly osvědčit,

že bylo možné určit daňovou povinnost dostatečně spolehlivě i bez použití pomůcek. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku důvodnou.

Správce daně je podle § 31 odst. 5 a násl. zákona o správě daní a poplatků 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 zdůrazňuje, 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 zákona o správě daní a poplatků 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. 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). Nelze tak souhlasit s názorem městského soudu, který výslovně 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 zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování.

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.

K důkazní použitelnosti zprávy auditora Nejvyšší správní soud poznamenává, že tato samozřejmě může, stejně jako kterákoli jiná listina, být důkazním prostředkem. Teprve řádně provedené dokazování však může osvědčit, zda se vůbec stane důkazem a jaká jí případně může být přiznána důkazní síla.

Za situace, kdy je třeba znovu posoudit otázku důvodnosti použití pomůcek pro stanovení daně se Nejvyšší správní soud nezabýval stížní námitkou týkající použití pomůcek při stanovení výše daňové povinnosti.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele je důvodná (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Městský soud je názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí ve věci městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 19. června 2008

Cihlářová

JUDr. Eliška

předsedkyně senátu