



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **L + D LEDO s. r. o.**, se sídlem Okružní 2719, Česká Lípa, zastoupený JUDr. Jarmilou Holovčákovou, advokátkou se sídlem Arbesova 400, Česká Lípa, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 17. 6. 2008, č. j. 59 Ca 159/2007 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2007, č. j. 12304/07-1200-505957, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v České Lípě ze dne 28. 12. 2006, č. j. 83749/06/172910/5143, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 238 280 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, přičemž hlavní pochybení žalovaného a správce daně spatřoval v tom, že mu byla daň z příjmů právnických osob dodatečně vyměřena za použití pomůcek, aniž by však pro takový postup byly splněny podmínky dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Kromě toho žalobce uváděl široký okruh výhrad ke způsobu protokolace při jednáních se správcem daně, namítal nedostatky předvolání k jednání a další pochybení. Krajský soud v Ústí nad

Labem, pobočka v Liberci, rozsudkem ze dne 17. 6. 2008, č. j. 59 Ca 159/2007 - 29, žalobu zamítl. Své závěry odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud nejprve vymezil požadavky, které klade na protokol o ústním jednání § 12 daňového řádu. Následně posoudil žalobní námitky týkající se toho, že správce daně v předvolání ze dne 18. 7. 2005 v rozporu s § 29 daňového řádu předvolal právnickou osobu, a nikoli fyzickou osobu jednající za žalobce, a že příslušný protokol o jednání ze dne 5. 8. 2005, č. j. 49116/05/172932/6961, byl sepsán v rozporu s daňovým řádem, přičemž je pochybné, zda daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem. Krajský soud uvedl, že z daného protokolu vyplývá, že k ústnímu jednání, při kterém byla zahájena daňová kontrola, se dostavil jednatel žalobce, tedy osoba oprávněná za žalobce v daňovém řízení jednat (§ 9 odst. 2 daňového řádu). Jednatel byl o zahájení daňové kontroly informován, byl vyzván k předložení příslušných účetních dokladů a byl upozorněn, že práva a povinnosti kontrolovaného subjektu při daňové kontrole jsou upraveny v § 16 daňového řádu. Krajskému soud tak nebylo zřejmé, jak byl žalobce předvoláním poškozen a jak tato skutečnost mohla způsobit namítanou nezákonnost rozhodnutí daňových orgánů. K tvrzenému nedostatečnému poučení při ústním jednání krajský soud uvedl, že poučovací povinnost správce daně v rámci daňové kontroly není zákonem komplexně upravena ani definována. Z § 2 odst. 1 daňového řádu vyplývá pouze povinnost správců daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Z § 16 odst. 8 daňového řádu pak vyplývá pouze povinnost kontrolovaný subjekt výslovně poučit o bezvýznamnosti bezdůvodného odepření podpisu zprávy o daňové kontrole; o tento případ se však při ústním jednání dne 5. 8. 2005 nejednalo. Dále z § 12 odst. 4 daňového řádu vyplývá pouze povinnost správce daně poučit daňový subjekt o tom, že bezdůvodné odepření podpisu protokolu o ústním jednání nemá vliv na důkazní moc protokolu. V tomto směru byl zástupce žalobce při ústním jednání dne 5. 8. 2005 poučen. Krajský soud tak tyto námitky neshledal důvodnými.

Pokud žalobce namítal, že protokoly o ústním jednání ze dne 5. 8. 2005 a 9. 12. 2005 byly sepsány v rozporu s § 12 daňového řádu, krajský soud dospěl k závěru, že ani tato námitka není důvodná. Z obou protokolů lze totiž seznat průběh ústního jednání, jakož i skutečnost, že žalobce byl se zněním protokolace seznámen v souladu s § 12 odst. 5 daňového řádu, proti průběhu ústních jednání ani proti protokolaci nevznesl žádné připomínky ani námitky a protokoly podepsal. Žalobce navíc neuvádí, jaké konkrétní skutečnosti nebyly dle jeho názoru v protokolech zachyceny, ač tak mělo být učiněno.

K další žalobní námitce týkající se protokolu o ústním jednání ze dne 18. 1. 2006, č. j. 2043/06/172932/6961, krajský soud ze správního spisu zjistil, že se jednalo o místní šetření dle § 15 daňového řádu k ověření nejasností ve skladových kartách a inventarizačních seznamech. Za žalobce byl přítomen jednatel společnosti, tedy osoba oprávněná za něj jednat ve smyslu § 9 odst. 2 daňového řádu, a paní H. I., operátorka přítomná v prodejně žalobce, kde se místní šetření konalo. Z protokolu vyplynulo, že jak paní H. I. tak jednatel žalobce podávali vysvětlení k nejasnostem zjištěným ze skladových karet a inventarizačního soupisu. Z protokolu skutečně nevyplývá, kdo z těchto dvou osob jednajících za žalobce to které konkrétní vysvětlení podal, nicméně tato skutečnost dle krajského soudu nemohla ovlivnit skutková zjištění správce daně v průběhu daňové

kontroly. Obě osoby byly v souladu s § 12 odst. 5 daňového řádu seznámeny s protokolem, nevznesly proti průběhu místního šetření ani proti protokolaci námitky ani návrhy na opravy a doplnění ve smyslu § 12 odst. 6 daňového řádu, protokol podepsaly bez připomínek. Žalobce tak na svých právech v rámci daňové kontroly nebyl provedenou protokolací zkrácen a protokolace neměla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Ohledně žalobní námitky vztahující se k protokolu o ústním jednání ze dne 14. 3. 2006, č. j. 19561/06/172931/6961, krajský soud uvedl, že při tomto jednání správce daně seznámil žalobce se zjištěnými nesrovnalostmi týkajícími se rozdílu stavu zásob dle inventarizačního seznamu s přihlédnutím ke ztracenému a dle účetního stavu. Žalobce nebyl schopen při jednání zjištěný rozdíl vysvětlit ani vysvětlení doložit. Z žádného ustanovení daňového řádu či jiného právního předpisu nelze dle krajského soudu dovodit povinnost správce daně v této fázi daňové kontroly poučit žalobce o možnosti stanovit základ daně a daň dle pomůcek. O možnosti takto stanovit daňovou povinnost při splnění podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu byl navíc žalobce poučen již ve výzvě ze dne 16. 1. 2006, č. j. 1463/06/172932/6961, kterou byl v souladu s § 16 a § 31 odst. 9 daňového řádu vyzván k prokázání správnosti vykazovaných tržeb a obchodní marže vzhledem k nesrovnalostem zjištěným ze skladových karet a inventarizačního soupisu zboží. Z této výzvy dle krajského soudu vyplývají povinnosti žalobce při dokazování ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu a tudíž žalobní námitka není důvodná.

Ani žalobní námitku týkající se protokolu o ústním jednání ze dne 24. 5. 2006, č. j. 41827/06/172931/6961, neshledal krajský soud důvodnou. Z tohoto protokolu vyplývá průběh jednání v souladu s § 12 odst. 2 daňového řádu a žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti týkající se průběhu tohoto jednání, které podle něj nebyly v protokolu zachyceny a mohly ovlivnit stanovení jeho daňové povinnosti. Pokud se jedná o námitku, podle níž byl protokol předem připraven, krajský soud uvedl, že se jednalo o protokolaci rozsáhlých konkrétních zjištění učiněných na základě celé účetní evidence žalobce a je zřejmé, že tato zjištění musel správce daně učinit a připravit vzhledem k rozsahu účetních podkladů předem, a nikoli až v průběhu jednání. Z obsahu protokolu vyplývá, že se zjištěními a obsahem protokolu byl žalobce seznámen v souladu s § 12 odst. 5 daňového řádu, proti obsahu protokolu ani průběhu ústního jednání nevznesl námitky ani připomínky, o doplnění či změny protokolu nežádal, ačkoli o těchto právech byl na začátku ústního jednání poučen.

Důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí neshledal krajský soud ani v případě námitky týkající se protokolu o ústním jednání ze dne 31. 7. 2006, č. j. 48984/06/172931/6606. Z protokolu vyplývá, že zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu, konkrétně, že se dne 31. 7. 2007 dostavil jednatel žalobce a byla s ním projednána mimo jiné i zpráva o daňové kontrole týkající se daně z příjmů právnických osob č. j. 48675/06/172931/6961, což bylo potvrzeno jeho podpisem na protokolu. Jednatel v souladu s § 16 odst. 8 daňového řádu podepsal i zprávu o daňové kontrole, a to na všech jejích stranách, k závěrům správce daně včetně konstatování o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu žalobce neměl žádné připomínky, pouze uvedl, že účetnictví vedla kvalifikovaná pracovnice.

Konečně stěžovatel namítal nezákonnost stanovení daně dle pomůcek. K tomu krajský soud uvedl, že z § 31 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že pro stanovení daně za použití pomůcek musí být splněny kumulativně dvě podmínky, a to za prvé nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování skutečností uváděných daňovým subjektem a za druhé nemožnost stanovení daně dokazováním v důsledku prvně uváděné skutečnosti. Odvolací orgán se při přezkumu stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 50 odst. 5 daňového řádu omezuje na přezkoumání zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž svá zjištění, právní úvahy a závěry musí jasně, srozumitelně a přesvědčivě uvést v odůvodnění svého rozhodnutí. V důsledku takto vymezeného rozsahu přezkumu v rámci odvolacího řízení podle § 50 odst. 5 daňového řádu je pak takto vymezen i rozsah soudního přezkumu.

Krajský soud dodal, že rozsah a kvalita soudního přezkumu je však dána také formulací žalobních námitek, neboť ve správním soudnictví platí dispoziční zásada a soud je při přezkumu správního rozhodnutí vázán co do rozsahu a mezí přezkumu žalobními námitkami (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Žalobní body pak v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tvoří nejen uvedení právních důvodů, z nichž žalobce dovozuje nezákonnost či nicotnost napadeného rozhodnutí, ale především uvedení skutkových okolností, ve kterých je nezákonnost či nicotnost spatřována. Krajský soud zde odkázal na ustálenou judikaturu týkající se žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., konkrétně na názor vyslovený v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaném pod č. 488/2005 Sb. NSS. Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzovaném případě žalobce neuvedl konkrétní skutečnosti, kterými by zpochybnil dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení daňového základu a daně. Omezil se jen na obecné konstatování o porušení § 31 odst. 5 daňového řádu, protože bylo dle jeho názoru možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Krajský soud připomněl, že žalobce neuvedl žádné konkrétní skutečnosti týkající se prokázání výše tržeb a obchodní marže, vyplývající z jeho konkrétních účetních dokladů, ze kterých svoje tvrzení o možnosti stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu dovozoval.

Krajský soud dále konstatoval, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole a pak i v úředním záznamu č. j. 55984/172931/6961 a poté žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně rozebrali, jaké povinnosti při dokazování podle § 31 odst. 9 daňového řádu žalobce nesplnil a zdůvodnili, proč v takovém případě nebylo možné stanovit základ daně a daň dokazováním. V tomto směru krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, dostupný na www.nssoud.cz, dle kterého „pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Neuvedla-li žalobkyně skutečnosti, kterými by zpochybňovala dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení základu daně a daně, musel hodnotit krajský soud napadené správní rozhodnutí komplexně a nelze mu tedy vytýkat, že se k takovým skutečnostem nijak nevyjádřil.“ Krajský soud uvedl, že v daném případě z předložených sestav inventur byly zjištěny velké přebytky a manka, ze skladových karet vyplynuly nesrovnalosti ve vykazované obchodní marži. Ve skupině „maso“ a ve způsobu vedení skladové evidence nebyl žalobcem prokázán rozsah zpracování části zboží a přesuny mezi skupinami zboží, nebyla z jeho strany k výzvě finančního úřadu

v průběhu daňové kontroly doložena kompletní evidence slev a přecenění. Použitý způsob inventarizace a úprav skladové evidence není uveden v předložených směrnicích žalobce. Dále správce daně zjistil rozdíly ve stavu zásob zboží na skladě k 31. 12. 2004 dle inventarizačního soupisu a dle stavu podle účetní a skladové evidence ve výši 432 175,57 Kč, jež žalobce nevysvětlil ani případná vysvětlení neprokázal. Proti žádnému takto učiněnému skutkovému závěru se žalobce v žalobě nebránil. Daňové orgány pak na základě předložené skladové evidence, evidence slev a inventarizace zásob dovodily, že nelze prokázat množství vyskladněného zboží, ceny použité pro vyskladnění a výši realizované obchodní marže prodeje. Nelze tak prokázat správnost vykazované výše prodaného zboží a správnost tržeb. Rovněž tyto závěry žalobce nebyl schopen v žalobě zpochybnit uvedením konkrétních skutečností vyplývajících z jeho účetnictví. Námitku porušení § 31 odst. 5 daňového řádu tak krajský soud shledal nedůvodnou.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž odkazoval na stížní důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Kasační stížnost tedy byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vady řízení před správním orgánem spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, resp. že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Dále stěžovatel tvrdil nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů, resp. jinou vadu řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel v kasační stížnosti z velké části opakuje své žalobní, resp. odvolací námitky. Především je toho názoru, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Z úředního záznamu č. j. 79081/06/172931/6606 totiž vyplývá, že správce daně vedl celou daňovou kontrolu dokazováním a závěrem o použití pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu si zjednodušil práci. Se žalobními námitkami se přitom krajský soud vypořádal nesprávně a pouze obecným konstatováním. S názorem krajského soudu, který dal za pravdu žalovanému, nelze souhlasit. V tomto směru stěžovatel poukázal na obsah výše zmíněného úředního záznamu a také zprávy o daňové kontrole č. j. 48675/06/172931/6961, na jejichž základě správce daně dospěl k závěrům o neunesení důkazního břemene stěžovatelem dle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, pročez bylo nutno přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. V souvislosti s tím stěžovatel uvádí, že porušení zákona o účetnictví, která v citovaných dokumentech uváděl správce daně, nezakládá právo na stanovení daně dle pomůcek. To představuje výjimečný institut aplikovatelný pouze při kumulativním naplnění těchto podmínek: nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním a příčinná souvislost mezi uváděnými skutečnostmi. Povinnost na základě výzvy ze dne 16. 1. 2006, č. j. 1463/06/172932/6961, stěžovatel splnil a nebyla tak naplněna první podmínka. I vzhledem k povaze institutů stanovení daně dokazováním a za použití pomůcek se stěžovatel domnívá, že byly naplněny podmínky pro stanovení daně dokazováním, což vyplývá z úředního záznamu č. j. 79081/06/172931/6606. Postup, který správce daně zvolil, vedl pouze ke znevýhodnění stěžovatele v rámci odvolacího řízení. Nepředložení např. pomocné evidence slev či

inventarizačních rozdílů nemohlo být zákonným důvodem pro přechod na vyměření daně dle pomůcek, přičemž reálně správce daně vlastně postupoval prostřednictvím dokazování, ačkoli formálně uvedl, že postupuje dle § 31 odst. 5 daňového řádu. Zde stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88, www.nssoud.cz.

Správce daně porušil rovněž § 46 odst. 3 daňového řádu, když při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nepřihlížel i k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Formálně sice správce daně tyto výhody v úředním záznamu uvádí, aniž by je však konkretizoval. Rozdíl mezi průměrnou marží z podkladů stěžovatele ve výši 23,327% a marží použitou v rámci postupu dle § 31 odst. 5 daňového řádu ve výši 23,280% za takovou výhodu nelze považovat. Správce daně totiž nezohlednil 2% přirozených úbytků a ztrátého, ani ekonomickou realitu, ve které se stěžovatel nachází. V tomto směru stěžovatel odkázal na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 7 Afs 84/2006 - 92, www.nssoud.cz.

Dle pomůcek nebylo možné při stanovení daně postupovat také proto, že dosavadní daňové řízení nebylo vedeno zákonným způsobem. Zde stěžovatel opakuje větší množství námitek uplatněných již v odvolání a zčásti v žalobě:

1) Protokol č. j. 49116/05/172932/6961 byl sepsán v rozporu s daňovým řádem, je tedy možné se ptát, zda byla daňová kontrola řádně zahájena. Před zahájením ústního jednání nebyla osoba, která se jednání zúčastnila, zákonným způsobem poučena. V důsledku absence poučení je logické, že nebyly vzneseny námitky, vyjádření či připomínky. Takový dokument nelze dle § 31 odst. 4 daňového řádu v rámci daňového řízení použít.

2) Další vadou mělo být označení výzvy správce daně ze dne 11. 11. 2005, č. j. 64417/04/17932/6606. V čísle jednacím je chyba v údaji „04“, neboť rok vydání rozhodnutí je 2005 a od 5. 8. 2005 nebyl sepsán žádný protokol. Odpověď na tuto výzvu byla správci daně předána dne 7. 12. 2005 jako č. j. 68222/05.

3) Rovněž protokol o ústním jednání ze dne 9. 12. 2005, č. j. 68829/05/172932/6961, byl sepsán v rozporu se zákonem. Správce daně nevylicil souvisle průběh více než hodinového jednání a shrnul jej do šesti vět. Do nich nezahrnul vysvětlení podané jednatelem stěžovatele, přičemž vyjádření poučené osoby je již správcem daně předtištěno jako součást poučení a je formulováno v množném čísle, ačkoli se jednání zúčastnila jen jedna osoba. V protokolu (poučení) není uvedeno, že je sepsán dle § 12 daňového řádu a jednatel stěžovatele nebyl s tímto ustanovením seznámen, takže nemohl vznést relevantní námitky. Podobně v případě protokolu ze dne 18. 1. 2006, č. j. 2043/06/172932/6961, se jednalo o dokument pořízený v rozporu se zákonem, není zřejmé, které vyjádření podal jednatel stěžovatele a které jeho zaměstnankyně, paní H.. O tříhodinovém jednání je sepsáno pouze devět vět.

4) Podobná pochybení se týkají protokolu o ústním jednání ze dne 14. 3. 2006, č. j. 19516/06/172931/6961. Stěžovatel navíc nebyl poučen o možnosti vyměření daně podle

pomůcek, ze spisu není zřejmé, jakým způsobem byl stěžovatel o jednání vyrozuměn, stěžovatel patrně nebyl seznámen s předmětem jednání a nemohl se na ně připravit.

5) Na svých právech byl stěžovatel zkrácen také v případě protokolu o ústním jednání ze dne 24. 5. 2006, č. j. 41827/06/172931/6961, jelikož tento protokol nebyl sepsán v průběhu jednání, ale byl připraven předem. Stěžovatel se měl možnost vyjádřit k jednotlivým částem protokolu až na závěr, kdy mu byla podstatná část protokolu přečtena.

6) Taktéž protokol ze dne 31. 7. 2006, č. j. 48984/06/172931/6606, byl pořízen v rozporu se zákonem. Není v něm souvisle vyličen průběh jednání, nebyl sepsán v průběhu ústního jednání a nedošlo k projednání zpráv o daňové kontrole. Tyto zprávy jsou rozsáhlé (7 a 6 stran) a jednání trvalo necelé dvě hodiny. V tomto čase nebylo možné stihnout všechny postupy dle zákona. Stěžovateli bylo znemožněno se ke zprávě o daňové kontrole před jejím ukončením vyjádřit. Zprávu viděl až při jejím projednávání a nebyl mu dán čas na její prostudování. Je otázkou, proč na její projednání správce daně tolik spěchal (vyjádření mělo být podáno do 8. 8. 2006). S tím souvisí, že výzva ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu byla vyhotovena dne 20. 7. 2006 jako č. j. 52371/06/172931/6961, přičemž lhůta pro jednání a vyjádření byla stanovena do 8. 8. 2006. Dodatečný platební výměr byl však vyhotoven již 2. 8. 2006, takže nebyl dodržen zákonný postup.

7) O manipulaci se spisem svědčí to, že protokol sepsaný dne 31. 7. 2006 má nižší číslo než výzva vyhotovená již dne 20. 7. 2006. O další manipulaci svědčí to, že úřední záznam ze dne 18. 12. 2006, č. j. 55984/06/172931/6961, o vyměření daně z příjmů právnických osob dle pomůcek má výrazně odlišné pořadové číslo od úředního záznamu o vyměření daně z přidané hodnoty dle pomůcek ze stejného dne, č. j. 79081/06/172931/6606.

Správce daně tak nemá pro svá tvrzení uvedená ve zprávě č. j. 48676/06/172931/6961 téměř žádné důkazy, neboť ty, které byly získány v rozporu se zákonem, nelze použít.

Stěžovatel opakuje, že z výpočtů uvedených v úředním záznamu č. j. 79081/06/172931/6606, vyplývá, že daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním a stěžovatel by tak nebyl krácen na svých právech. Postup stanovení daně dle pomůcek byl čistě formální a nedoložení slev nebo zúčtování inventarizačních rozdílů apod. nemůže samo o sobě být důvodem k přechodu na použití pomůcek. Správce daně (a později ani soud) se nezabýval příčinou neexistence chybějících dokladů, která způsobila nedostatky ve vedení účetnictví. Správce daně se tak nezabýval tvrzením stěžovatele, že ke ztrátě některých sešitů se slevami došlo vinou vedoucího zaměstnance stěžovatele a neprovedl na podporu tohoto tvrzení žádný důkaz. Správce daně se rovněž nezabýval tvrzením, že stěžovatel, jakožto podnikatel vedoucí podvojně účetnictví, není povinen vést skladové hospodářství, a proto v praxi docházelo pouze k zaúčtování zboží, které bylo odepisováno. Správce daně se rovněž nevyjádřil k tvrzení, které stěžovatel uvedl při ústním jednání dne 27. 4. 2006, kdy vysvětloval otázku snížení marže.

V souvislosti s odkazem na § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění a na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stěžovatel uvádí, že účetnictví řádně vedené podnikatelem a předložené v rámci prováděné daňové kontroly správci daně je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů, není však důkazem jediným. Jako důkazních prostředků lze dle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. V souladu s předpoklady pro užití pomůcek a povinnostmi při dokazování dle § 31 odst. 9 daňového řádu není stěžovatel povinen na základě výzvy správce daně prokazovat cokoli, ale jen to, co sám tvrdí. Na základě § 31 odst. 2 daňového řádu je i povinností správce daně, aby zjišťoval rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně. Správce daně se přitom dle stěžovatele nevypořádal s návrhy důkazů a stěžovateli nesdělil, z jakých důvodů je považoval za nevěrohodné či nepoužitelné. Navíc část odůvodňující použití pomůcek a nemožnost stanovit daň dokazováním postrádá i žalobou napadené rozhodnutí.

Stěžovatel navíc samostatně (nikoli prostřednictvím své zástupkyně) zaslal doplnění kasační stížnosti, které bylo krajskému soudu doručeno dne 2. 7. 2008, v němž uvádí, že se jeho právní zástupkyně v některých důkazech mylila a v odvolání neuvedla některé podstatné skutečnosti. Daňová kontrola přitom byla zahájena na základě oznámení bývalé zaměstnankyně, se kterou je stěžovatel v konfliktu. Dodal, že dle zákona o účetnictví je rozhodující inventura na konci roku, a ta byla provedena dne 31. 12. 2004. Dle ní vznikl rozdíl ve výši 60 000 Kč, který byl dán správně do nákladů. Nebyly však zkontrolovány skupiny, ve kterých byly rozdíly, a tak vznikl rozdíl ve výši 432 175 Kč, který měl být správně zařazen do nákladů s výše uvedeným rozdílem 60 000 Kč. Při hodnocení inventury na konci roku 2004 bylo zjištěno, že tato částka odpovídá 2% částky obrátu. K tomu byla zpracována směrnice, na kterou stěžovatel pracovníky správce daně upozornil.

V témže podání stěžovatel dodává, že na zmíněné skupiny zboží se správce daně informoval u paní H., která nebyla zaměstnankyní stěžovatele. Paní H. byla zaměstnankyní pouze v minulosti a v době jednání v prodejně stěžovatele pouze nakupovala. Paní H. nemohla podepsat protokol, a pokud tak učinila, nic o tom neví jednatel stěžovatele. Stěžovatel také poukazuje na onemocnění svého jednatele v době kontroly, čímž vysvětluje svou absenci při jednom z jednání. V prosinci roku 2006 sice měla kontrola již skončit, avšak stěžovatel se dozvěděl, že pokračuje. Stěžovatel rovněž nebyl informován, že byl vyzván k prokázání některých rozhodných skutečností, a že by měl předložit např. inventarizaci majetku. V době kontroly však byly tyto požadavky vždy splněny. Stěžovatel si rovněž nebyl vědom toho, že dne 17. 6. 2008 proběhlo řízení před krajským soudem, to se dozvěděl až při přečtení rozsudku, stejně tak jako to, že „*byl vysloven souhlas obou stran*“.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost není důvodná.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvažil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Námítky stěžovatele lze rozdělit do dvou základních okruhů – první představuje tvrzení o tom, že nebyly splněny zákonné podmínky pro přechod na pomůcky, druhý se pak týká většího počtu tvrzených parciálních pochybení, kterých se správce daně měl dopustit při jednotlivých úkonech v daňovém řízení v rámci daňové kontroly. Na tomto místě lze také uvést, že námítky stěžovatele často směřují proti rozhodnutí krajského soudu, které je v první řadě předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti, toliko formálně, když se v nich pouze opakuji námítky a formulace již dříve použité v odvolacím řízení, popř. v žalobě, aniž by bylo zřejmé, proč stěžovatel považuje argumentaci krajského soudu k těmto námitkám za nesprávnou.

Nejvyšší správní soud se na prvním místě věnoval námitkám týkajícím se jednotlivých úkonů správce daně v daňovém řízení, přičemž v důsledku pojetí celé kasační stížnosti Nejvyššímu správnímu soudu za často nezbyvá, než zopakovat závěry, k nimž dospěl již krajský soud.

První námitka stěžovatele se vztahuje k protokolu o ústním jednání ze dne 5. 8. 2005, č. j. 49116/05/172932/6961, k jeho tvrzení nezákonnosti v důsledku absence poučení účastníka daňového řízení, přičemž stěžovatel pochybuje o tom, zda byla daňová kontrola vůbec zahájena. O zahájení daňové kontroly přitom dle Nejvyššího správního soudu nemůže být pochyb. Jak uváděl v napadeném rozhodnutí již žalovaný, byla tato kontrola zahájena faktickým úkonem správce daně, přičemž v rubrice „předmět jednání“ správce daně v předmětném protokolu jasně specifikoval, že se jednalo o *„zahájení daňové kontroly dle § 16 zák. ČNR č. 337/92 Sb.“*. Rovněž níže je v tomto protokolu tato skutečnost zopakována a je uvedeno, že se tato kontrola týká mj. daně z příjmů právnických osob za rok 2004 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2004. Jednání byl přítomen jednatel stěžovatele, pan Vasil Legeza, který protokol bez připomínek podepsal, přičemž byl upozorněn na to, že bezdůvodné odepření podpisu nemá ve smyslu § 12 odst. 4 daňového řádu vliv na důkazní sílu protokolu. Rovněž předmětný protokol obsahuje formulaci, že *„po hlasitém přčetní byl protokol schválen (...) podpisem všech zúčastněných osob“*; v tomto směru daný protokol vyhověl výslovnému požadavku § 12 odst. 4 daňového řádu.

V obecné rovině pak Nejvyšší správní soud k otázce protokolů o ústním jednání dodává (obdobně jako krajský soud), že daňový řád na jejich podobu a rozsah poučení neklade takové nároky, jaké dovozuje stěžovatel. Jak již uvedl krajský soud, podle § 12 odst. 2 daňového řádu musí být z protokolu *„zejména patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vyličení jeho průběhu, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, udělená poučení, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námítky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích nebo námitkách apod.“* Tyto skutečnosti lze z daného protokolu zjistit, přičemž rozsah poučení, která mají být udělena, není zákonem, až na výjimky, blíže definován. Takovou výjimku do určité míry představuje upozornění na neúčinnost bezdůvodného odepření podpisu protokolu dle § 12 odst. 4 daňového řádu. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že v kasační stížnosti ani dříve stěžovatel nespecifikoval, z jakého ustanovení daňového řádu dovozuje jím tvrzenou širší poučovací povinnosti správce daně, konkrétní podobu této poučovací povinnosti a některé další skutečnosti. Je sice žádoucí, aby poučení v rámci protokolů o ústním jednání

byla širší, než jak to v konkrétním případě správce daně učinil, tato skutečnost však nemůže vzbudit pochybnosti o zahájení daňové kontroly a v daném případě ani ovlivnit zákonnost rozhodnutí správce daně o věci samé, tj. o stanovení daňové povinnosti. Námitku stěžovatele je třeba v tomto směru hodnotit jako nedůvodnou a zde uvedené konstatování je možné vztáhnout i na některé další námitky vztahující se k jiným protokolům.

Druhá námitka týkající se jednotlivých úkonů v rámci daňového řízení se týkala chyby v označení výzvy správce daně ze dne 11. 11. 2005, č. j. 64417/04/17932/6606. Jednak v tomto ohledu není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jak tato chyba mohla stěžovatele zkrátit na jeho právech či ho jakkoli poškodit, což nakonec stěžovatel ani konkrétně neuvádí, a jednak stěžovatel tuto námitku nevznášel v žalobě, takže je třeba ji hodnotit nejen jako zjevně bezúspěšnou, ale i jako nepřipustnou. K otázce nepřipustnosti některých námitek uplatněných v kasační stížnosti, které budou ještě zmíněny, Nejvyšší správní soud obecně odkazuje na svůj rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, publikovaný pod č. 419/2004 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné. Obdobně ve svém rozsudku ze dne 3. 12. 2007, č. j. 8 Afs 107/2006 - 63, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud k nově uplatněnému kasačnímu důvodu, který nebyl uplatněn v žalobě uvedl, že „*takový důvod kasační stížnosti je nepřipustný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Na tomto místě se sluší uvést, že logika citovaného ustanovení vychází z charakteru kasační stížnosti jako mimořádného opravného prostředku (§ 102 s. ř. s.) proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Tento mimořádný přezkum by byl prakticky negován, pokud by účastník mohl v rámci kasační stížnosti - žádosti o přezkum rozhodnutí krajského soudu, uplatňovat skutečnosti a tvrdit důvody, ke kterým se krajský soud nemohl vyjádřit*“.

Třetí námitka se týkala nedostatků protokolů o ústním jednání ze dne 9. 12. 2005, č. j. 68829/05/172932/6961, a ze dne 18. 1. 2006, č. j. 2043/06/172932/6961. Pokud stěžovatel tvrdí, že více než hodinové jednání bylo shrnuto pouze do šesti vět, takže nebyl souvisle vyličen průběh tohoto jednání, je třeba poznamenat, že z předmětného protokolu je zřejmé, i přes stručnost jeho záznamu, průběh jednání. Jednatel stěžovatele měl možnost se k protokolu vyjádřit, byla mu výslovně dána možnost vznést námitky proti protokolu a navrhnout jeho doplnění, přičemž jednatel stěžovatele tuto možnost nevyužil a protokol následně podepsal. Irelevantní je námitka, že předtištěné poučení na první straně protokolu je formulováno v množném čísle. Není vůbec zřejmé, jak tato forma poučení, kterou zástupce stěžovatele podepsal, mohla poškodit stěžovatele na jeho právech. I další námitky týkající se tohoto protokolu je třeba odmítnout jako zcela irelevantní, např. to, že v poučení není uvedeno, že daný protokol je sepsán dle § 12 daňového řádu, a že jednatel stěžovatele, jakožto osoba neznalá daňového řízení, nemohl cokoli namítat proti obsahu protokolu, jelikož netušil, co má protokol obsahovat. V záhlaví tohoto protokolu je totiž zcela jasně napsáno, že je sepsán dle předmětného ustanovení daňového řádu a, jak již bylo řečeno, stěžovatel měl možnost se k obsahu protokolu vyjádřit. Stěžovatel navíc nyní protokolu vytýká nedostatek náležitostí, ovšem sám je nikde nedefinuje a nedává tak najevo, v čem se daný protokol příčí požadavkům daňového řádu.

V podstatě totéž, co je uvedeno v předchozím odstavci, lze říci k námitkám stěžovatele týkajícím se protokolu o ústním jednání ze dne 18. 1. 2006, č. j. 2043/06/172932/6961. Navíc je však třeba se vypořádat s tvrzením, že není zřejmé, které vyjádření poskytl jednatel stěžovatele a které paní H.. Ve svém doplnění kasační stížnosti ze dne 2. 7. 2008 pak navíc stěžovatel tvrdí, že paní H. v době sepsání protokolu již nebyla jeho zaměstnankyní a v prodejně stěžovatele v dané době pouze nakupovala. K tomu lze uvést, že skutečně není zřejmé, která osoba podala které konkrétní vysvětlení, což nelze považovat za žádoucí. Zároveň však tato skutečnost sama o sobě nemohla způsobit nezákonnost rozhodnutí o věci samé, neboť jak paní H., tak jednatel stěžovatele pan Legeza byli s protokolem seznámeni, proti protokolaci nebyly vneseny námitky ani návrhy na opravy či doplnění ve smyslu § 12 odst. 6 daňového řádu, obě tyto osoby podepsaly protokol bez připomínek. Kromě toho tvrzení, že paní H. v rozhodnou dobu nebyla zaměstnankyní stěžovatele, stěžovatel v předcházejícím daňovém ani soudním řízení nikde nezmínil a k tomuto novému tvrzení nepředložil ani žádný důkaz. Naopak i v samotné kasační stížnosti stěžovatel konstantně hovoří o paní H. jako o zaměstnankyni.

Za čtvrté, stěžovatel obdobné výtky, jako byly uvedeny již výše, vznáší vůči protokolu o ústním jednání ze dne 14. 3. 2006, č. j. 19516/06/172931/6961, kdy údajně nebyl poučen o možnosti vyměření daně podle pomůcek a ze správního spisu není zřejmé, jakým způsobem byl stěžovatel o jednání vyrozuměn; stěžovatel tak patrně nebyl seznámen s předmětem jednání a nemohl se na ně připravit. K této otázce krajský soud správně uvedl (a jeho argumentaci lze zopakovat), že z žádného ustanovení daňového řádu či jiného právního předpisu nelze dovodit povinnost správce daně v této fázi daňové kontroly poučovat stěžovatele o možnosti stanovit základ daně a daň podle pomůcek. Navíc o možnosti stanovit daňovou povinnost na základě pomůcek při splnění podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu byl stěžovatel poučen již ve výzvě ze dne 16. 1. 2006, č. j. 1463/06/172932/6961, kterou byl v souladu s § 16 a § 31 odst. 9 daňového řádu vyzván k prokázání správnosti vykazovaných tržeb a obchodní marže vzhledem k nesrovnalostem zjištěným ze skladových karet a inventarizačního soupisu zboží. V dalším se opět jedná o námitky v řízení před krajským soudem nevznesené. Pouze obecně pak Nejvyšší správní soud doplňuje, že jen ze samotné absence dokladu o vyrozumění stěžovatele o jednání, na němž byl jednatel stěžovatele v každém případě přítomen, nelze dovozovat nezákonnost rozhodnutí správce daně o věci samé. Kromě toho je opět zřejmé, že stěžovatel měl možnost v rámci ústního jednání vznést námitky, popř. se proti postupu správce daně jinak ohradit, což neučinil.

Za páté, stěžovatel tvrdí, že byl na svých právech zkrácen taktéž v případě protokolu o ústním jednání ze dne 24. 5. 2006, č. j. 41827/06/172931/6961 – ten údajně nebyl sepsán v průběhu jednání, ale byl připraven předem a stěžovatel neměl možnost se vyjádřit k jednotlivým částem protokolu, ale až na závěr, kdy mu byla podstatná část protokolu přečtena. Ani v tomto případě nelze shledat námitku oprávněnou. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uznal, že koncept daného protokolu byl zčásti předem připravený, neboť odkazoval na některá předešlá jednání. Krajský soud k tomu přitom uvedl, že se jednalo o protokolaci rozsáhlých konkrétních zjištění učiněných na základě celé účetní evidence stěžovatele, a je tedy zřejmé, že tato zjištění musel finanční úřad vzhledem k rozsahu účetních podkladů učinit a připravit předem, a nikoli až v průběhu jednání. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za logický a akceptovatelný, zejména

za situace, kdy měl stěžovatel opět možnost se k celému protokolu při jednání vyjádřit a vznést návrhy, připomínky či námitky, což učinil jen ve zcela minimální míře, kdy uvedl, že i nadále trvá na tom, že vedl skladové hospodářství ve skupině B.

Další námitky, které Nejvyšší správní soud popsal výše, se týkaly protokolu o ústním jednání ze dne 31. 7. 2006, č. j. 48984/06/172931/6606. K nim Nejvyšší správní soud uvádí, že nelze přisvědčit stěžovateli, že neměl možnost se vyjádřit ke zprávám o daňové kontrole, které byly při předmětném ústním jednání projednány. Pokud měl stěžovatel dojem, že se nemohl s předmětnými zprávami seznámit důkladně (pozn. – v této věci je ovšem z projednaných zpráv relevantní pouze zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004), měl tuto připomínku vznést v průběhu ústního jednání, k čemuž mu možnost byla dána. V tomto směru pouze uvedl, že účetnictví vedla plně kvalifikovaná pracovní síla. K tomuto bodu stěžovatel dodává, že výzva ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu byla vyhotovena dne 20. 7. 2006, jako č. j. 52371/06/172931/6961, přičemž projednání mj. zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2004 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období leden – prosinec 2004 bylo stanoveno na 8. 8. 2006 a dodatečný platební výměr byl vyhotoven dne 2. 8. 2006, z čehož plyne, že nebyl dodržen zákonný postup. Nejvyšší správní soud k tomuto tvrzení uvádí, že tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem a je tudíž nepřijatelná. Nejvyšší správní soud tedy v tomto ohledu pouze odkazuje na rozhodnutí žalovaného, ze kterého plyne, že termín jednání na den 31. 7. 2006 si sjednal sám stěžovatel. Při tomto jednání měl možnost se k projednávaným skutečnostem vyjádřit a nebyl tudíž zkrácen na svých procesních právech.

Jako nepřijatelnou je třeba hodnotit i námitku týkající se manipulace se spisem. Tu totiž stěžovatel před krajským soudem vůbec nevznesl. Učinil tak pouze v odvolání proti rozhodnutí správce daně, přičemž systém, na jehož základě se konkrétní číslo jednací přiřazuje k jednotlivým písemnostem, žalovaný věrohodně popsal ve svém rozhodnutí.

Konečně tedy Nejvyššímu správnímu soudu zbývá zhodnotit, zda byly dány důvody pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, nebo zda jsou v tomto ohledu oprávněné námitky stěžovatele. Úvodem k této otázce Nejvyšší správní soud poznamenává, že v samotné žalobě tyto výhrady stěžovatel vznesl velmi obecně a krajský soud se s nimi v souladu s jím uváděnou judikaturou řádně vypořádal, přičemž uvedl důvody, které ho vedly k tomu, že nepřisvědčil předmětnému žalobnímu bodu. Krajský soud tedy zcela případně odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publikovaný pod č. 488/2005 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Právní náhled na věc se nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona a na práva či povinnosti v nich stanovené, nýbrž musí aplikovatelné právní normy subsumovat na vylíčená skutková tvrzení a obsahovat konkrétní o tyto skutkové děje či okolnosti se opírající právní výtky (tvrzení o porušení práva). Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené,*

a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti“. Stejně tak oprávněný byl odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, www.nssoud.cz (viz výše).

K námitkám stěžovatele týkajícím se stanovení daně podle pomůcek Nejvyšší správní soud uvádí následující:

Dle § 31 odst. 5 daňového řádu je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek v případě, že a) daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a zároveň b) není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 35 odst. 1 až 4 daňového řádu.

Pokud stěžovatel odkazuje na obsah úředního záznamu č. j. 79081/06/172931/6606, není to odkaz případný, neboť tento úřední záznam se vztahuje ke stanovení daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty. Nicméně rovněž z příslušného úředního záznamu ze dne 18. 12. 2006, č. j. 55984/06/172931/6961, vyplývá, že účetnictví stěžovatele nebylo vedeno řádně. Postup správce daně, který shromáždil důkazy směřující k závěru, že účetnictví stěžovatele není průkazné a neumožňuje stanovit daňovou povinnost dokazováním, a z tohoto důvodu stanovil základ daně a daň za pomoci pomůcek, konkrétně stanovil příjmy stěžovatele za použití obchodní marže srovnatelného daňového subjektu, považuje Nejvyšší správní soud za zcela správný a odpovídající citovaným ustanovením daňového řádu. O tom, že použití obchodní marže srovnatelného podnikatelského subjektu, je pomůckou, a nikoliv důkazem, není žádných pochyb, nemůže tedy obstát námitka stěžovatele, že správce daně fakticky stanovil daň dokazováním.

Tvrzení stěžovatele o splnění povinnosti na základě výzvy ze dne 16. 1. 2006, č. j. 1463/06/172932/6961, na výše uvedeném nemůže nic změnit. V souladu se závěry finančních orgánů i krajského soudu Nejvyšší správní soud potvrzuje, že stěžovatel neprokázal správnost analytické evidence zásob, která byla při zvoleném způsobu účtování zásob základem pro účtování zásob v účetnictví, nevysvětlil zjištěný rozdíl ve výši 432 175 Kč v hodnotě prodaných zásob, jak vyplynula na jedné straně z inventarizačního soupisu s přihlédnutím ke ztratnému a na druhé straně ze stavu podle účetní a skladové evidence, ani svá případná vysvětlení tohoto rozdílu nedoložil. Obdobně stěžovatel věrohodně nevysvětlil zjištěný rozdíl ve vykazované výši marže dle účetnictví 18,38%, dle skladové evidence 21,77% a dle měsíčních výkazů zisku v průměru 23,33%. Vzhledem k neprůkaznému vedení skladové evidence a způsobu evidence prodeje nemohl správce daně věrohodně zjistit, jak k uvedeným rozdílům došlo, za jaké ceny bylo zboží prodáno a jaká byla skutečná výše příjmů stěžovatele. Veškeré tyto nesrovnalosti ve vedení účetnictví jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole. Za dané situace tedy správci daně nezbylo než konstatovat, že vlivem nesplnění povinnosti stěžovatele prokázat výši příjmů uvedenou v daňovém přiznání nebylo v daném případě možné stanovit daň dokazováním a správce daně byl tak nucen použít pro stanovení daňového základu a daně pomůcek, konkrétně obchodní marže srovnatelného podnikatelského subjektu.

Rovněž tyto závěry stěžovatel nebyl schopen zpochybnit uvedením konkrétních skutečností vyplývajících z jeho účetnictví, když pouze obecně uvádí, že nedoložení některých dokumentů není dostatečným důvodem pro přechod na pomůcky. Za irelevantní je pak třeba označit obranu stěžovatele založenou na tvrzení, že slevové sešity byly ztraceny vinou některých vedoucích pracovníků. To totiž stěžovatele nezabývá povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (viz § 31 odst. 9 daňového řádu). Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.

Správce daně tak nepostupoval v rozporu s právními závěry vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88, www.nssoud.cz, v němž soud konstatoval, že správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek, přičemž není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Naopak lze říci, že správce daně postupoval v souladu s citovaným rozsudkem.

Stěžovatel taktéž uvádí, že se správce daně nevypořádal s návrhy důkazů a nesdělil mu, z jakých důvodů k nim nebude přihlížet – v tomto ohledu stěžovatel nekonkretizoval, jaké důkazy měl na mysli.

Je třeba také uvést, že námitku porušení § 46 odst. 3 daňového řádu (nepřihlédnutí ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt), stěžovatel v žalobě nezmiňoval a jedná se o námitku z tohoto hlediska nepřípustnou. Nejvyšší správní soud tak toliko pro úplnost doplňuje, že předmětnou otázkou se správce daně, resp. žalovaný, zabýval, jak vyplývá např. z úředního záznamu ze dne 18. 12. 2006, č. j. 55984/06/172931/6961.

Konečně námitka, podle níž byla daňová kontrola zahájena na základě podnětu bývalé zaměstnankyně, se kterou je stěžovatel v konfliktu, není pro věc relevantní, podstatné je, že daňová kontrola byla zahájena v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu.

Důvodnou nelze uznat ani námitku, podle níž si stěžovatel nebyl vědom toho, že soud ve věci rozhodne bez jednání. Krajský soud zaslal stěžovateli v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. výzvu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 59 Ca 159/2007 - 24, v níž stěžovatele vyzval, aby se vyjádřil, zda souhlasí s projednáním a rozhodnutím věci bez nařízení jednání. Tuto výzvu krajský soud v souladu s § 42 odst. 2 s. ř. s. doručil pouze právní zástupkyni stěžovatele, která byla oprávněna na základě plné moci stěžovatele zastupovat. Stěžovatel se prostřednictvím své právní zástupkyně v odpovědi doručené krajskému soudu dne 28. 3. 2008 vyjádřil v tom smyslu, že s projednáním a rozhodnutím věci bez nařízení jednání souhlasí. Vzhledem k tomu, že s tímto postupem souhlasil rovněž žalovaný, jednání ve věci v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. neproběhlo a rozsudek byl vydán bez jednání. Otázka komunikace (či případně nekomunikace) mezi stěžovatelem a jeho právní zástupkyní nemůže uvedený zákonný postup krajského soudu jakkoli zpochybnit.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal oprávněným žádný z uplatněných kasačních důvodů. Co se týká tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, konstatuje Nejvyšší správní soud, že k tomuto bodu stěžovatel neuvedl v podstatě žádné konkrétní tvrzení, pouze se odvolal na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Lze tedy pouze obecně odkázat na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 74, www.nssoud.cz, dle něhož není důvodem kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., cituje-li stěžovatel toliko zákonný text tohoto ustanovení nebo jeho část, aniž by jej v konkrétní věci specifikoval, a nekonkretizuje-li vady v řízení či vady v právním úsudku, jichž se soud podle stěžovatele dopustil.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 30. září 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu