



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **CEPLAST s. r. o.**, IČ: 25136526, se sídlem Cerhovice čp. 184, zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2015, č. j. 46 Af 11/2013 – 45,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 6322/12-1200-204485, podle § 114 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítlo odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Hořovicích (dále též „správce daně“) ze dne 6. 4. 2012, č. j. 29272/12/027972202766, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ve výši 13.230 Kč a sděleno penále z částky doměřené daně ve výši 2.646 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2012, č. j. 6324/12-1200-204485, Finanční ředitelství v Praze podle § 114 a násl. daňového řádu zamítlo odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Hořovicích ze dne 6. 4. 2012, č. j. 29304/12/027972202766, kterým

byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši 310.000 Kč a sděleno penále z částky doměřené daně ve výši 62.000 Kč.

[3] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že s účinností od 1. 1. 2013 byla dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, zrušena dosavadní finanční ředitelství a jejich právním nástupcem je ve smyslu ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným. V následujícím textu je pojmem žalovaný označováno podle okolností Finanční ředitelství v Praze i Odvolací finanční ředitelství.

[4] Žalobce podal proti uvedeným rozhodnutím žalovaného žaloby, které byly krajským soudem evidovány pod sp. zn. 46 Af 11/2013 a 46 Af 12/2013 (krajský soud usnesením ze dne 21. 2. 2013, č. j. 46 Af 11/2013 – 19, řízení o obou žalobách spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 46 Af 11/2013). Žalobce v prvé řadě zmínil, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s jeho odvolacími námitkami. Žalovanému vytкнуł, že jej před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil s důkazy, které provedl v odvolacím řízení a neumožnil mu ve stanovené lhůtě se k takto provedeným důkazům vyjádřit a navrhnout další důkazy. Poukázal na skutečnost, že jej žalovaný v průběhu odvolacího řízení vyzval k doložení vnitropodnikové směrnice o účtování zásob a dále k doložení dokumentace ke způsobu počítačového zpracování účetnictví pro zdaňovací období 2008 a 2009. Žalobce na obě výzvy reagoval, přičemž v odpovědi na první výzvu uvedl, že se mu požadovanou směrnicí nepodařilo dohledat, nicméně za již uplynulá období nelze vytvořit směrnicí novou a dodatečné předělávání směrnice dle výsledků daňového řízení by bylo pokusem o podvod. V odpovědi na druhou výzvu žalobce uvedl, že veškeré požadované písemnosti byly předloženy již v rámci místního šetření konaného v průběhu daňové kontroly a mohou být opětovně předloženy v odvolacím řízení, a proto žádal správce daně o sdělení termínu místního šetření. Žalovaný však žádné místní šetření nenařídil a hned přistoupil k vydání napadeného rozhodnutí, aniž by žalobci umožnil vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a provedeným důkazům a navrhnout předložení dalších důkazních prostředků, čímž porušil ustanovení § 115 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Již z tohoto důvodu by rozhodnutí žalovaného mělo podle žalobce být zrušeno nebo prohlášeno za nicotné ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný navíc v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že žalobce nemůže důkazní prostředky dohledat, což je však v rozporu s odpovědí žalobce na druhou z obdržených výzev, v níž žalobce uvedl, že důkazy k dispozici má. Žalovaný tak nepřihlédl ke všem důkazům, na které žalobce v odvolacím řízení poukázal, čímž porušil § 23 odst. 2 písm. a) a § 23 odst. 3 písm. a) bod 1. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a 92 odst. 2, § 92 odst. 5 písm. c), § 92 odst. 7, § 93 odst. 1, § 95 odst. 1 písm. b), § 114 odst. 2 daňového řádu.

[5] Žalobce dále namítal, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s předloženým stanoviskem daňového poradce, společnosti Daňový ateliér s. r. o. Dle žalobce má toto vyjádření povahu znaleckého posudku, neboť soudní znalci pro oblast daní nejsou ustanovováni a stát tak za jediného znalce považuje právě daňového poradce. Z dikce § 95 odst. 1 písm. b) daňového řádu žalobce dovodil, že správce daně provádí důkaz znaleckým posudkem jen tehdy, když jej nepředloží daňový subjekt sám, přičemž v tomto případě

pokračování

žalobce znalecký posudek sám předložil a proto se nepoužije § 95 odst. 1 písm. a), ale písm. b) téhož ustanovení. Tím, že žalovaný neuznal předložené vyjádření daňového poradce (dle kterého nedošlo ke zkreslení údajů o účetních záznamech průkaznosti účetnictví jako celku, žalobce vedl své účetnictví v souladu se zákonem a nevznikl mu žádný inventarizační přebytek) za důkazní prostředek mající hodnotu znaleckého posudku, porušil ustanovení § 92 odst. 7 a § 93 odst. 1 daňového řádu.

[6] Žalovaný navíc žalobce neoprávněně podrobil dvojí sankci. V průběhu daňové kontroly mu totiž nejprve uložil pokutu za domnělé zjištění chybného oceňování zásob. Poté i přes skutečnosti plynoucí z vyjádření žalobce a z důkazu znaleckým posudkem dospěl k chybnému závěru o inventarizačních přebytcích a sankcionoval žalobce znovu. Žalobcem předložené důkazy však existenci inventarizačních přebytků jednoznačně vyvracejí, a chtěl-li žalovaný tuto skutečnost rozporovat, měl přistoupit k provedení místního šetření a zjištění počítačového zpracování skladové evidence tak, jak popisoval žalobce v odpovědi na výzvu. Místo toho však žalovaný nepravdivě uvedl, že žalobce odpověděl, že důkazní prostředky nedohledal.

[7] Tvzení žalovaného, že v době vyhotovování výzvy nemohl předpokládat rozdíl mezi cenami v inventárním soupisu a na faktuře, označil žalobce za nepravdivé, neboť v té době již bylo ukončeno správní řízení, v němž za rozdíly mezi cenami v inventurním soupisu zásob a cenami na fakturách uložil žalobci pokutu podle zákona o účetnictví. Žalovaný se vůbec nevyjádřil k žalobcově námitce, že správcem daně použitý způsob dokazování je možný pouze tehdy, posoudí-li správce daně veškeré faktury od počátku skladové evidence daňového subjektu a nijak se ani nezmiňuje o záměně zboží, čímž v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu nepřezkoumal žalobcovu odvolání v plném rozsahu. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zrušil.

[8] Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 9. 2015, č. j. 46 Af 11/2013 – 45, žaloby zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud v první řadě konstatoval, že v případě obou rozhodnutí žalovaného není dán žádný z důvodů nicotnosti uvedených v § 105 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se dále zabýval námitkou žalobce, v níž brojil proti nedostatečnému zohlednění stanoviska společnosti Daňový ateliér s. r. o. ze dne 5. 9. 2011 žalovaným. Konstatoval, že žalobce se mylí, pokud se domnívá, že neodkazuje-li ustanovení § 95 daňového řádu na zákon o znalcích a tlumočnících a ani jinak nedefinuje pojem „znalec“, tak je na stanoviska poskytnutá odborníky z oblasti daní nutno nahlížet jako na znalecké posudky. Úprava postavení znalců zakotvená v zákoně o znalcích a tlumočnících totiž platí i pro řízení podle daňového řádu a není pochyb o tom, že „znalcem“ se rozumí osoba vykonávající znaleckou činnost ve smyslu ustanovení zákona o znalcích a tlumočnících a že za „znalecký posudek“ je nutno považovat listinu mající náležitosti dle § 13 vyhlášky č. 37/1967 Sb., kterou se provádí zákon o znalcích a tlumočnících. Předmětné stanovisko společnosti Daňový ateliér s. r. o. přitom znaky znaleckého posudku ve smyslu shora uvedených předpisů v žádném případě nevykazuje, řeší pouze právní otázky, a nelze proto na něj nahlížet ani jako na důkaz, ale toliko doplnění žalobcovy právní argumentace učiněné ve vztahu k výsledkům kontrolního zjištění. Správním orgánům proto nelze

jakkoli vytýkat, že stanovisko společnosti Daňový ateliér s. r. o. neuznaly za relevantní důkazní prostředek.

[9] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný nedal žalobci možnost vyjádřit se k důkazům provedeným v rámci odvolacího řízení. Z ničeho totiž nevyplývá, že by žalovaný během odvolacího řízení vycházel z jiných skutečností než z těch, které již byly použity v řízení před správcem daně. Odpověď žalobce ze dne 4. 12. 2012, v níž uvedl, že žalovaným požadované podklady doložil již v rámci místního šetření konaného finančním úřadem a žádá o sdělení termínu dalšího místního šetření, nelze podle krajského soudu považovat za návrh na provedení nových důkazů či dokonce za doložení nových důkazních prostředků, ale spíše za vyjádření názoru, že potřebné důkazy již byly předloženy v řízení před finančním úřadem. V této souvislosti krajský soud uvedl, že na provedení místního šetření není právní nárok a je plně na uvážení správce daně, zda k vyhledání důkazních prostředků zvolí právě tento procesní institut. Pokud žalobce podklady požadované žalovaným ve výzvách adresovaných žalobci prostřednictvím finančního úřadu (výzvy ze dne 14. a 19. 11. 2012) sám nepředložil a navíc sdělil, že je buďto nemá, nebo je předložil již v řízení na prvním stupni, pak soud považuje za zcela logické, že žalovaný nepovažoval za nezbytné provádět opakované místní šetření.

[10] Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku týkající se dvojího postihu. Žalobou napadená rozhodnutí sice byla vydána na základě obdobných skutkových okolností jako rozhodnutí finančního ředitelství o pokutě za chybné oceňování zásob, nicméně v obou případech je postihováno jiné jednání: v prvním případě dochází k postihu za tvrzení daně obsahující nesprávné skutečnosti ohledně výše daně, ve druhém případě jde o postih za chybně vedené účetnictví. Nejedná se tedy o porušení zásady *ne bis in idem*.

[11] Krajský soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobce o nedostatečném vypořádání jeho odvolacích námitek. Výzva finančního úřadu k prokázání všech pořizovacích cen a zásob, kterou žalobce zmiňuje, je ze dne 6. 9. 2011 a byla tedy jednoznačně učiněna ještě před vydáním rozhodnutí finančního ředitelství o pokutě, které je ze dne 19. 10. 2011. Není tudíž pravdou, že by tou dobou bylo již ukončeno řízení o správním deliktu podle zákona účetnictví, jak tvrdí žalobce. Finanční úřad tedy v době vyhotovení výzvy ze dne 6. 9. 2011 skutečně nemohl předpokládat, že pořizovací ceny na fakturách se budou lišit od cen zaznamenaných v inventarizačních soupisech, a těžko tak mohl žalobce vyrozumět, že na základě rozdílů mezi cenami v inventarizaci a ve fakturách bude vyvozovat dodatečnou daňovou povinnost. Žalovaný dále dostatečným způsobem vysvětlil, jak je třeba postupovat při účtování o inventarizačním rozdílu a z jakých důvodů nevycházel pro účely výpočtu inventarizačního přebytku z ceny uvedené v inventarizačním soupise, ale z ceny pořizovací.

[12] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v níž nejprve namítal, že rozhodnutí žalovaného byla vydána předčasně, neboť žalovaný ho nevyzval podle § 115 odst. 2 daňového řádu k tomu, aby se vyjádřil k provedeným důkazům, popř. navrhl důkazy, a to přesto, že důkazní řízení doplňoval prostřednictvím správce daně. Z uvedeného stěžovatel dovodil, že rozhodnutí žalovaného jsou právně neuskutečnitelná, a jsou tak splněny podmínky pro prohlášení

pokračování

nicotnosti uvedené v § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Stejně jako již v předcházejícím řízení stěžovatel uvedl, že stanovisko společnosti Daňový ateliér s. r. o. bylo nedostatečně zohledněno. Podle stěžovatele mělo být posouzeno jako důkaz. Kdyby žalovaný toto stanovisko uznal jako důkaz zákonnosti vedené inventarizace zásob, nemusely správní orgány zkoumat stav pořizovacích cen zásob od počátku vedení skladové evidence. Nestačil-li správnímu orgánu takový důkaz, byl podle stěžovatele nucen provést místní šetření za účelem zjištění stavu skladové evidence žalobce od jejího počátku. Správní orgány se měly spokojit se závazným stanoviskem daňového poradce. Žalovaný podle stěžovatele porušil § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že neprovedl další navržené důkazy a neseznámil stěžovatele s provedeným dokazováním. Svá rozhodnutí tak vydal předčasně.

[13] Postih za neodvedení daně je podle stěžovatele ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví. Daňový poradce však uvedl, že tento postup není v rozporu se zákonem. Při vedení účetnictví v souladu se zákonem nelze odvést daň v rozporu se zákonem. Po správním řízení o uložení pokuty za nesprávné vedení účetnictví tak již nemělo být zahajováno daňové řízení, neboť tomu bránila překážka litispendence. Výzva finančního úřadu k prokázání všech pořizovacích cen a zásob ze dne 6. 9. 2011 byla vydána po rozhodnutí správce daně o uložení pokuty ze dne 23. 6. 2011. Pokud správní orgány neakceptovaly stanovisko daňového poradce, měly přikročit k provedení navrženého důkazu posouzením veškerých faktur od počátku vedení skladové evidence. Správní orgány tak podle stěžovatele nesplnily svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti neztotožnil s námitkami stěžovatele. K námitce stěžovatele ohledně předčasného vydání rozhodnutí žalovaný ve shodě s krajským soudem uvedl, že z odůvodnění jeho rozhodnutí ani z údajů ve spise nevyplývá, že by během odvolacího řízení vycházel z jiných skutečností než z těch, které již byly použity v řízení před správcem daně. K poukazu stěžovatele na stanovisko společnosti Daňový ateliér s. r. o., žalovaný uvedl, že obsahuje toliko obecné konstatování bez uvedení, jakým způsobem daňový poradce ke svému závěru dospěl. Toto stanovisko se navíc nevztahuje na ověření konkrétního inventarizačního rozdílu a nesprávného ocenění palet zjištěného správcem daně. Obchodní společnost Daňový ateliér s. r. o. ani její jednatel nesplňují podmínky dané § 2 odst. 1 a § 21 zákona č. 36/1997 Sb., o znalcích a tlumočnících. Předmětné stanovisko tak nelze postavit na roveň znaleckého posudku a nelze ho osvědčit jako důkaz, že inventarizační rozdíl u stěžovatele nevznikl. Argumentaci stěžovatele, že nestačil-li důkaz provedený stanoviskem daňového poradce, byl správce daně povinen provést místní šetření za účelem zjištění stavu skladové evidence stěžovatele od jejího počátku, označil žalovaný za nekonzistentní, neboť tento postup stěžovatel v daňovém řízení nepovažoval za přiměřený. Ohledně tohoto požadavku stěžovatele žalovaný dále poukázal na odůvodnění svého rozhodnutí. Za důvodnou nepovažuje žalovaný ani námitku stěžovatele, že po uložení pokuty za pochybení v účetnictví již nemělo být zahajováno daňové řízení, neboť tomu brání překážka litispendence. V obou případech totiž sice byla dána totožnost účastníků řízení, napadená rozhodnutí jsou však odlišná. Uložením pokuty za porušení zákona o účetnictví bylo sankcionováno jiné

jednání stěžovatele, byť vzešlo ze shodného skutkového základu jako jednání, pro které byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob.

II. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že se stěžovatel dovolává důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu, *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*

[19] Podle odst. 2 téhož ustanovení, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[20] Stěžovatel v kasační stížnosti v prvé řadě namítal, že žalovaný pochybil, když jej podle § 115 odst. 2 daňového řádu nevyzval k tomu, aby se vyjádřil k provedeným důkazům. Z tohoto důvodu stěžovatel považuje rozhodnutí žalovaného za předčasné a vadné. Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud k této námitce zjistil tyto relevantní skutečnosti: Finanční ředitelství v Praze přípisem ze dne 2. 11. 2012, č. j. 6549/12-1200-204485 podle § 115 odst. 1 daňového řádu uložilo správci daně doplnění a zpřesnění údajů spisového materiálu. Správce daně na základě této žádosti zaslal Finančnímu ředitelství daňová přiznání stěžovatele za rok 2008 a 2009. Finanční ředitelství přípisem ze dne 14. 11. 2012 požádalo správce daně zejména o:

- doložení dokumentace ke způsobu počítačového zpracování účetnictví stěžovatele, zejména v oblasti skladové evidence,
- zjištění v rámci počítačového zpracování účetnictví, zda existuje vazba mezi vlastním účetnictvím a skladovou evidencí, resp. zda zjištěný rozdíl uvedený ve zprávě o daňové kontrole představuje rozdíl mezi konečným stavem účtu č. 132 a inventurou k 31. 12. 2008 a k 31. 12. 2009, nebo zda se jedná pouze o rozdíly mezi skladovými kartami zásob a předmětnou inventurou,

pokračování

- zjištění způsobu ocenění zásob při naskladnění a vyskladnění v rámci skladové evidence zásob.

[21] Výzvou ze dne 14. 11. 2012, č. j. 81271/12/027930202003, správce daně stěžovatele vyzval k předložení vnitropodnikové směrnice o účtování zásob, která byla platná pro rok 2008 a 2009 pro jeho postup v rámci skladového hospodářství a inventarizace. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel podáním ze dne 15. 11. 2012, v němž mimo jiné uvedl, že splnil veškeré své povinnosti při daňové kontrole a vyčerpávajícím způsobem dokazoval svá daňová tvrzení, dokonce předložil ke skladové evidenci a jejímu vedení i vyjádření daňového poradce. Z opatrnosti požádal o prodloužení lhůty k předložení vnitropodnikové směrnice o účtování zásob za rok 2008 a 2009. V podání ze dne 4. 12. 2012 pak stěžovatel uvedl, že se mu předmětnou směrnicí nepodařilo dohledat, její základ je však uveden v přílohách daňových přiznání za rok 2008 a 2009, konkrétně v přílohách k účetním závěrkám za tato období.

[22] Výzvou ze dne 19. 11. 2012, č. j. 81768/12/027930202003 správce daně stěžovatele vyzval k: (i) předložení dokumentace ke způsobu počítačového zpracování účetnictví, zejména skladové evidence, platné pro zdaňovací období roku 2008 a 2009, (ii) zdokumentování vazby mezi vlastním účetnictvím a skladovou evidencí pro rok 2008 a 2009 a zároveň zdokumentování vazby mezi přijatými fakturami a skladovou evidencí a vystavenými fakturami a skladovou evidencí a doložení uvedeného důkazními prostředky, (iii) zdokumentování a předložení důkazních prostředků prokazujících způsob ocenění zásob v rámci skladové evidence (příjemky a výdejky) pro rok 2008 a 2009.

[23] Na tuto výzvu reagoval stěžovatel podáním ze dne 5. 12. 2012, v němž uvedl, že veškeré požadované písemnosti, zejména doklady o nákupu, příjemky na sklad, doklady o prodeji a výdejky ze skladu a počítačové zpracování skladové evidence včetně vazby mezi účetnictvím a skladovou evidencí již správci daně předložil v průběhu daňové kontroly, kdy za tímto účelem správce daně uskutečnil u stěžovatele i místní šetření. Podáním ze dne 26. 11. 2012 správce daně uvědomil Finanční ředitelství o tomto postupu.

[24] Z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný sice v odvolacím řízení podnikl kroky k provedení dokazování prostřednictvím správce daně podle § 115 odst. 1 daňového řádu, avšak nebyly zjištěny žádné nové skutečnosti a stěžovatel nepředložil žádné nové důkazy, neboť ve svých podáních, v nichž reagoval na výzvy správce daně k předložení důkazů, uvedl, že veškeré důkazy již předložil, resp. se mu nepovedlo je dohledat (vnitropodniková směrnice). Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že z ničeho nevyplývá, že by žalovaný během odvolacího řízení vycházel z jiných skutečností než z těch, které již byly použity v řízení před správcem daně. Finančnímu ředitelství tak za situace, kdy v odvolacím řízení prostřednictvím správce daně nezjistil nové skutečnosti a neprováděl nové důkazy ani nevznikla povinnost zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit stěžovatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Nebylo tudíž ani na místě, aby odvolací orgán stěžovatele podle § 115 odst. 2 daňového řádu vyzval k vyjádření se k provedeným důkazům a nepochybil, když tak neučinil. K uvedenému Nejvyšší správní soud dodává, že z protokolu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 5887/12-1200-204485, vyplývá, že zástupce stěžovatele tohoto dne u žalovaného nahlížel do spisu a byly mu poskytnuty

kopie listin, které požadoval. Stěžovatel tudíž byl s veškerými skutečnostmi a důkazy obsaženými ve správním spisu obeznámen.

[25] Námitce stěžovatele, v níž s poukazem na údajné porušení § 115 odst. 2 daňového řádu dovodil, že rozhodnutí žalovaného jsou právně neuskutečnitelná a jsou tak splněny podmínky pro prohlášení nicotnosti uvedené v § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť výrok rozhodnutí žalovaného je jasný a přehledný a z odůvodnění je patrné na základě jakých skutečností žalovaný rozhodl, jakým způsobem aplikoval relevantní ustanovení právních předpisů a také to, jakým způsobem se vypořádal s odvolacími námitkami stěžovatele. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud k této námitce uzavírá, že není dán ani žádný jiný důvod nicotnosti uvedený v § 105 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný byl věcně příslušný k vydání svých rozhodnutí a žádné z nich nebylo vydáno na základě jiného rozhodnutí, které by předtím bylo prohlášeno za nicotné.

[26] Stejně jako již v předcházejícím řízení stěžovatel uvedl, že stanovisko společnosti Daňový ateliér s. r. o. bylo správními orgány nedostatečně zohledněno. K tomuto stanovisku se vyjádřil jak žalovaný, který konstatoval, že se nejedná o znalecký posudek ale o vyjádření názoru daňového poradce, tak i krajský soud, který uvedl, že se nejedná o znalecký posudek ani o důkaz, neboť řeší pouze otázky právní a pouze tak doplňuje stěžovatelovu právní argumentaci ve vztahu k výsledkům kontrolního zjištění, přičemž i z hlediska právní argumentace neobsahuje víc než jen obecné konstatování názoru daňového poradce, které není opřeno o žádná ustanovení právních předpisů, z nichž by bylo zřejmé, jak autor stanoviska ke svému závěru dospěl. Nejvyšší správní soud se po zhodnocení obsahu předmětného stanoviska plně ztotožňuje se způsobem, jakým jeho obsah vyhodnotil krajský soud a nepovažuje za potřebné k jeho závěrům cokoli dodávat. Nejvyšší správní soud tak neshledal tuto námitku stěžovatele důvodnou, neboť žalovaný správní orgán i krajský soud se s předmětným stanoviskem ve svých rozhodnutích vypořádaly, přičemž žalovaný uvedl, na základě jakých podkladů a skutečností dospěl k závěru, že stěžovatel neoprávněně zkrátil základ daně.

[27] K námitce stěžovatele, že postih za neodvedení daně je ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví, Nejvyšší správní soud v první řadě pro přehlednost uvádí, že správce daně při prověřování správnosti daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 zjistil, že stěžovatel nevedl v uvedeném účetním období účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, neboť oceňování zásob v předložených inventurních soupisech k 31. 12. 2009 bylo v rozporu s § 25 odst. 1 písm. c) téhož zákona. Z tohoto důvodu správce daně stěžovateli rozhodnutím ze dne 23. 6. 2011, č. j. 54179/11/027930202003, podle § 37 odst. 1 písm. h) a i) zákona účetnictví uložil pokutu ve výši 80.000 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí správce daně zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 10. 2011, č. j. 4503/11-1500-200789. V souvislosti s uvedeným pochybením došlo k nesprávnému stanovení základu daně, které vedlo správce daně k vydání výše již uvedených dodatečných platebních výměrů, kterými byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob a sděleno penále.

[28] Z výše uvedeného tak je zřejmé, že předmětem řízení o uložení pokuty bylo porušení zákona o účetnictví ze strany stěžovatele (správní delikt), kdežto v posuzované

pokračování

věci bylo předmětem řízení doměření daně z příjmů právnických osob a uložení penále. Obě řízení spolu souvisí tím, že stěžovatel při vyskladnění zásob používal ceny, které neodpovídaly pořizovací ceně. Jednalo se však zároveň o řízení se zcela jiným předmětem a druhem postihu, byť se stejnými účastníky. Námitce stěžovatele, že doměření daně a stanovení penále je ve skutečnosti postihem za nesprávné vedení účetnictví nelze přisvědčit. Za nesprávné vedení účetnictví totiž byl stěžovatel potrestán pokutou v jiném řízení a toto jeho pochybení tak již nebylo a nemohlo být předmětem řízení v posuzované věci. V řízení o vydání přezkoumávaných dodatečných platebních výměrů byla posuzována daňová povinnost stěžovatele za předmětná zdaňovací období, respektive (v souvislosti s rozhodnutím o penále) to, že daň přiznal v nesprávné výši a ta mu byla zvýšena. To, že k nesprávnému zkrácení základu daně došlo v souvislosti s nesprávným vedením účetnictví, proto neznamená, že postih za nesprávné tvrzení daně je postihem za nesprávné vedení účetnictví, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti. Jedná se o skutkově odlišné jednání, proto může být postihováno v samostatných řízeních samostatnými sankcemi.

[29] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že po řízení o uložení pokuty již nemělo být zahajováno daňové řízení, neboť tomu brání překážka litispendence. Podstata této překážky v postupu řízení, totiž spočívá v tom, že není možné, aby v téže věci probíhalo zároveň více řízení. Smyslem a účelem překážky litispendence je zabránit situaci, kdy je o totožné věci jednáno a rozhodováno dvakrát. Totožnost věci je dána totožností účastníků řízení (tato podmínka byla v projednávané věci splněna) a totožností předmětu řízení, která však jak již bylo uvedeno výše, dána nebyla. Zahájení daňového řízení tudíž překážka litispendence nebránila.

[30] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou stěžovatele, že správní orgány postupovaly v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu, v níž poukázal na skutečnost, že výzva správce daně k prokázání pořizovacích cen zásob ze dne 6. 9. 2011 byla vydána po rozhodnutí správce daně o uložení pokuty a argumentoval tím, že správce daně měl za situace, kdy nevycházel ze stanoviska daňového poradce, provést místní šetření a správní orgány měly přikročit k posouzení veškerých faktur od počátku vedení skladové evidence. Správní orgány totiž obstaraly dostatečné množství důkazů pro rozhodnutí ve věci a nebylo tak třeba již znovu provádět místní šetření. Ze způsobu, jakým bylo prováděno dokazování, vyplývá, že správní orgány v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu dbaly, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Žalovaný pak ve svých rozhodnutích řádně a přesně popsal, na základě jakých důkazů ve věci rozhodl, přičemž vysvětlil, jakým způsobem je třeba postupovat při účtování inventarizačního rozdílu a z jakých důvodů nevycházel pro účely výpočtu inventarizačního přebytku z ceny uvedené v inventarizačním soupisu, ale z ceny pořizovací, a jak následně vyčíslil přebytek, o který byl zvýšen základ daně. K porušení § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu tak ze strany správních orgánů nedošlo. Vydání předmětné výzvy správce daně po jeho rozhodnutí o uložení pokuty, nepředstavuje pochybení správce daně, neboť správce daně v této výzvě stěžovatele mimo jiné vyzval k doložení relevantních informací týkajících se podílu společnosti ATASSI s. r. o. na dodávce kompletace turbíny. Tato výzva se tak týkala jiných skutečností, než které byly zjišťovány rovněž v řízení o porušení zákona o účetnictví, a správce daně tudíž postupoval také v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu, neboť šetřil práva stěžovatele, zbytečně ho nezatěžoval a nepožadoval po něm informace, které mohl získat z vlastních zdrojů.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[31] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[32] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 27. ledna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu