



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudců JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jířika, ve věci

žalobkyně: **LESNÍ ŠKOLKA DOBEŠOV s. r. o.**, IČ 281 57 435
sídlem Dívčí Kopy 29, 378 42 Dívčí Kopy
zastoupena Mgr. Danou Lasákovou, advokátkou
sídlem Vejrostova 953/6, 635 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 15. 12. 2023, č. j. 41792/23/5200-11432-711778,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou doručenou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 15. 2. 2024 se žalobkyně domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2023, č. j. 41792/23/5200-11432-711778 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 22. 11. 2021, č. j. 2174654/21/2205-50522-301249 a č. j. 2174348/21/2205-50522-301249, kterými byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2014 doměřena daň z příjmů právnických osob nižší o částku 347 320 Kč a za zdaňovací období roku 2015 nižší o částku 181 640 Kč.
2. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2014 a 2015 proběhly u žalobkyně dvě daňové kontroly. První z nich proběhla v letech 2017 a 2018 a na jejím základě byl žalobkyni za zdaňovací období roku 2014 stanoven základ daně ve výši 3 826 984 Kč a daň z příjmů právnických osob ve výši 726 940 Kč, za zdaňovací období roku 2015 byl žalobkyni stanoven základ daně ve výši 6 075 513 Kč a daň z příjmů právnických osob ve výši 1 154 250 Kč. Vady odvolání směřující proti těmto dodatečným platebním výměrům nebyly ve stanovené lhůtě tehdejším zástupcem žalobkyně, Ing. O. M., odstraněny a odvolací řízení o odvoláních žalobkyně byla zastavena. V roce 2019 převzala zastupování žalobkyně spol. DATASOFT CZ s. r. o. a dne 23. 6. 2019 bylo touto společností za žalobkyni podáno dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 (základ daně 352 657 Kč a daň ve výši 66 880 Kč) a 2015 (základ daně 242 674 Kč a daň ve výši 45 980 Kč). Dne 22. 10. 2019 podala žalobkyně za předemtná zdaňovací období další dodatečná daňová tvrzení, za rok 2014 – základ daně ve výši 355 842 Kč a daň ve výši 67 450 Kč a za rok 2015 – základ daně 138 009 Kč a daň ve výši 26 220 Kč. Správce daně na základě opakované daňové kontroly zdaňovacích období let 2014 a 2015 dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly rozdíly plynoucí z přepracovaného účetnictví předloženého žalobkyní v rámci této opakované daňové kontroly. Z tohoto důvodu při opakované daňové kontrole správce daně vycházel ze základů daně stanovených na základě dodatečných platebních výměrů z roku 2018.

II. Procesní postoj žalobkyně

3. Žalobkyně předně shrnula skutkový stav věci. Uvedla, že vedením účetnictví včetně sestavení účetních závěrek byla pověřena spol. Daně Máca s.r.o. Zpracováním a podáním daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob byl na základě speciálních plných mocí žalobkyní pověřen Ing. O.M.. Ten podal za žalobkyni přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015 pouze formálně, když do příslušných formulářů vyplnil nulové hodnoty a nepřiložil povinné přílohy. Až na základě opakovaných výzev podal Ing. O. M. v roce 2017 dodatečná daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob za uvedená zdaňovací období, a to již s vyplněnými formulářovými hodnotami i přílohami, které však nebyly statutárním zástupcem žalobkyně podepsány ani autorizovány.

Podepsány nemohly být ani předkládajícím Ing. O. M., který sestavením účetních závěrek nebyl pověřen. Žalobkyně má za to, že účetní závěrky k těmto dodatečným priznáním připojené byly vyhotoveny dodatečně až v roce 2017 a vzhledem k absenci podstatných náležitostí nebyly způsobilými přílohami dodatečných daňových priznání žalobkyně. V této souvislosti žalobkyně doplnila, že byla rozhodnutím správcem daně ze dne 21. 9. 2020 uznána vinnou z přestupku, kterého se dopustila tím, že v pozdějším účetním období neoprávněně otevřela účetní knihy účetního období let 2014 a 2015 a provedla opravu účetních zápisů a některé z nich doplnila. Vzhledem k nečinnosti Ing. O. M. v průběhu daňového řízení a s ohledem na daňovou exekuci, vypověděla žalobkyně tomuto plnou moc, stejně jako spol. Daně Máca s.r.o., od které však zpracované účetnictví neobdržela. K vedení účetnictví byla následně pověřena spol. DATASOFT CZ s.r.o., která provedla rekonstrukci celého účetnictví žalobkyně od roku 2012 do roku 2018 a dne 23. 6. 2019 podala dodatečná daňová priznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2014 a 2015.

4. Žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, které se nevypořádává s odvolacími námitkami, jimiž žalobkyně poukazovala na neprůkaznost účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly a na dodatečnost jeho zpracování v rozporu se zákonem o účetnictví, které toto účetnictví diskvalifikovaly jako podklad pro stanovení základu daně a její výše. Konkrétně žalobkyně zmínila námitku porušení zásady účetní jednoty, porušení zásady pravdivého a věrného zobrazení, porušení zásady bilanční kontinuity a nesprávného účtování změny stavu nedokončené výroby. Popsané vady měly vést k odmítnutí neprůkazného účetnictví jako celku, daňové orgány z něj však vybraly pouze ty položky, které mohly využít pro stanovení co nejvyššího základu daně.
5. Správce daně měl v rámci opakované daňové kontroly vycházet z účetnictví, které bylo žalobkyní pro účely této opakované kontroly předloženo. Jako nesprávný hodnotí žalobkyně závěr daňových orgánů o neprůkaznosti a dodatečnosti jeho vyhotovení, které jsou naopak dány vůči účetnictví předloženému Ing. M. během první daňové kontroly. Toto účetnictví bylo neprůkazné jako celek, neboť dotčené účetní záznamy nebyly autorizovány jako účetnictví žalobkyně, účetní sestavy byly vyhotoveny dodatečně, nebyly předloženy kompletní účetní záznamy, nebyla evidována řada příjmů, byla nesprávně evidována řada nákladů a výdajů a nebyly doloženy inventarizace majetku a závazků. Prvně předložené účetnictví tak nebylo správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, pročez nebylo použitelné pro stanovení daně dokazováním. Použito naopak mělo být účetnictví předložené žalobkyní v rámci opakované daňové kontroly.
6. Závěrem žalobkyně poukázala na nesprávný postup správce daně, který vycházel ze základu daně zjištěného na základě první daňové kontroly, aniž by provedl korekci s ohledem na evidentně nepodložené (smyšlené) položky v tomto účetnictví. Zmíněno bylo zanesení nákladů v částce 3 338 000 Kč na nákup dřeva podle neexistujícího daňového dokladu č. 10140128, o němž byl zvýšen základ daně v roce 2014. V rámci opakované daňové kontroly však žalobkyně prokázala nákup dřeva za částku 1 460 850 Kč, o tuto částku tak byl správcem daně snížen základ daně, který však přesto zůstal uměle navýšen o částku 1 877 150 Kč. V roce 2014 dále byla do výnosů zaevidována částka 1 103 350 Kč jako změna stavu výrobků, a to bez jakéhokoli dokladu v podobě inventarizace. V rámci opakované daňové kontroly byly předloženy účetní sestavy a inventarizace prokazující výnosy v souvislosti se změnou stavu nedokončené výroby v částce 160 250 Kč, základ daně však již adekvátně snížen nebyl. V roce 2015 pak byl uveden konečný stav účtu 379100 v hodnotě 7 037 216 Kč, aniž byla doložena inventarizace majetku a závazků. Správce daně posoudil tyto závazky

Shoda s prvopisem: J. M.

jako neexistující a zvýšil základ daně o částku 7 037 216 Kč. V rámci opakované daňové kontroly byla prokázána hodnota závazků evidovaných na účtu 379100 ve výši 1 626 Kč, avšak základ daně již adekvátně snížen nebyl.

7. Podáním doručeným krajskému soudu dne 19. 2. 2024 žalobkyně doplnila svou žalobu o námitku prekluze lhůty pro stanovení daně. K tomuto žalobkyně uvedla, že opakovaná daňová kontrola byla správcem daně zahájena dne 22. 10. 2019, k pravomocnému doměření daně žalobkyni mohlo dojít ve lhůtě 4 let od zahájení opakované daňové kontroly [§ 148 odst. 1, odst. 2 písm. b) a odst. 3 daňového řádu], tedy do 22. 10. 2023. Vzhledem k tomu, že žalovaný vydal své rozhodnutí téměř 2 měsíce po uplynutí lhůty pro stanovení daně - dne 15. 12. 2023, a to nenabylo právní moci do 22. 10. 2023, došlo k prekluzi lhůty pro její stanovení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v rámci svého vyjádření poukázal na shodu žalobních námitek s námitkami odvolacími, pročež odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Námitku nepřezkoumatelnosti žalovaný neshledal důvodnou. Napadené rozhodnutí odpovídá judikatorním požadavkům na přezkoumatelnost rozhodnutí, vypořádává se se všemi odvolacími námitkami žalobkyně a je srozumitelné. Žalovaný dále v souvislosti s namítaným nevypořádáním námitek týkající se možnosti přepracování účetnictví zdůraznil, že správní řízení je ovládáno zásadou jednotnosti a rozhodnutí obou stupňů spolu tvoří jeden celek. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole zdůraznil, že účetní závěrky za období let 2014 a 2015, které byly žalobkyní předloženy během opakované daňové kontroly nelze považovat za účetní závěrky sestavené podle zákona o účetnictví. Účetnictví žalobkyně je nesprávné a je vedeno v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Z tohoto důvodu správce daně musel vycházet i při opakované daňové kontrole z účetnictví, které mu bylo předloženo při první daňové kontrole. Uvedené shrnutí je obsaženo též v napadeném rozhodnutí, které tak není z hlediska vypořádání dané námitek nepřezkoumatelné.
9. K námitkám týkajícím se osoby, jež v rozhodném období vedla účetnictví žalobkyně, žalovaný uvedl, že žalobkyně udělila plnou moc ke zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015 Ing. O. M.. Z rozsahu zmocnění vyplývá, že Ing. M. byl žalobkyní zmocněn nejen ke zpracování a podání daňových přiznání, jejichž nedílnou součástí je rovněž účetní závěrka, coby povinná příloha, ale i k zastupování žalobkyně v rámci daňové kontroly a k dalším úkonům. Uvedené potvrdila sama žalobkyně v odpovědi ze dne 1. 6. 2020 na výzvu k prokázání skutečností. Daňová kontrola tak byla správcem daně správně zahájena a vedena s původním zmocněncem. Polemika žalobkyně týkající se osoby Ing. O. M. tak nemůže zvrátit skutečnost, že to byla právě žalobkyně, kdo byl odpovědný za vedení svého účetnictví a za řádné plnění povinností při správě daní. Uvedeného se žalobkyně nemůže zprostit tvrzením o nesprávném postupu původního zmocněnce či jeho nedostatečné komunikaci. Žalobkyně navíc o probíhající první daňové kontrole věděla z místního šetření, kde správce daně jednal osobně se zástupci žalobkyně. Uvedená námitka je proto dle žalovaného nedůvodná.
10. K namítanému nesprávnému odmítnutí účetních záznamů předložených žalobkyní v rámci opakované daňové kontroly žalovaný uvedl, že žalobkyně při opakované daňové kontrole v roce 2019 předložila jiné účetnictví za období let 2014 a 2015, než jaké původně předložila v rámci daňové kontroly v roce 2017. Žalobkyně znovu otevřela účetní knihy za období let

2014 a 2015, provedla v nich další účetní zápisy, účetní zápisy také opravila a vyhotovila nové účetní závěrky, a to po termínu vymezeném v § 17 odst. 7 zákona o účetnictví. Žalobkyně proto nesměla do již uzavřeného účetnictví nikterak zasahovat. Ta však účetnictví po uvedeném termínu přepracovala (nikoli zrekonstruovala), což sama nijak nerozporuje. Žalovaný doplnil, že pokud žalobkyně zjistila chyby v účetnictví v roce 2019, měla provést opravy v účetním období, ve kterém tyto chyby zjistila a vyúčtovat je na vrub nebo ve prospěch účtu 426 – Jiný výsledek. Účetní závěrky zdaňovacího období let 2014 a 2015 tak nelze považovat za souladné se zákonem (vznikly protiprávním jednáním žalobkyně), nebylo možné je tedy v rámci opakované daňové kontroly uznat za věrohodné důkazní prostředky. Ačkoli bezchybné nebylo ani původní účetnictví žalobkyně, bylo v takovém stavu, že daňovou povinnost žalobkyně za zdaňovací období let 2014 a 2015 bylo možné stanovit dokazováním. Účetnictví předložené během opakované daňové kontroly tak nebylo jako celek správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné, a tudíž nebylo pro stanovení daně dokazováním použitelné. Žalobkyně v průběhu opakované daňové kontroly nedoložila rozdíly vzniklé v aktivech, pasivech, výnosech, nákladech, základu daně a ve výši daně při porovnání dodatečných daňových přiznání.

11. Souladným se zákonem i judikaturou pak byl shledán i postup správce daně, který žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2014 a 2015 nižší o částky 347 320 Kč a 181 640 Kč.
12. Důvodnou žalovaný neshledal ani námitku prekluze lhůty pro stanovení daně. Upozornil na specialitu právní úpravy lhůty pro stanovení daně obsažené v § 38r odst. 2 zákona č. 582/1996 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ve vztahu k žalobou odkazovanému § 148 odst. 1 daňového řádu. V této souvislosti žalovaný dále zmínil judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně pak citoval rozhodnutí tohoto soudu ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, kde bylo výslovně konstatováno, že § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů je zvláštním doplněním § 148 daňového řádu.
13. Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2017, platí, že pokud lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních společností nebo rozdělení obchodní společnosti.
14. Žalobkyně opomíjí, že jí byla dodatečným platebním výměrem za zdaňovací období let 2014 a 2015 doměřena daňová ztráta. Při aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s žalovaným citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak pro zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 je prekluzivní lhůta pro stanovení daně osmiletá, započala běžet dne 1. 4. 2015 a skončila by dne 1. 4. 2023. S ohledem na zahájení daňové kontroly dne 27. 9. 2017 došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně, která začala znovu běžet dne 27. 9. 2017 a její běh by skončil dne 27. 9. 2025. Obdobně pro zdaňovací období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015 je při aplikaci § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů prekluzivní lhůta pro stanovení daně sedmiletá. Započala běžet dne 1. 4. 2016 a skončila by dne 1. 4. 2023. S ohledem na zahájení daňové kontroly dne 27. 9. 2017 došlo podle § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůty pro stanovení daně, která začala znovu běžet dne 27. 9. 2017 a její běh by skončil dne 27. 9. 2024. Objektivní desetiletá lhůta
Shoda s prvopisem: J. M.

pro stanovení daně z příjmů právnických osob zakotvená v § 148 odst. 5 daňového řádu uplyne za zdaňovací období roku 2014 dne 1. 4. 2025 a v případě zdaňovacího období roku 2015 uplyne dne 1. 4. 2026.

IV. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

15. Žalobkyně v replice zopakovala svou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, a to zejména co do námítky týkající se nepoužitelnosti účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly. Dále konstatovala, že vyjádření se k této námitce žalovaný neposkytl ani v rámci vyjádření se k žalobě. Žalobkyně rovněž znovu uvedla, že vzhledem k absenci pověření k vedení účetnictví, a tedy i k sestavení účetních závěrek, nelze nepodepsané dokumenty odeslané datovou schránkou Ing. M. považovat za podepsané. Dále žalobkyně namítá, že i na účetnictví předložené v rámci první daňové kontroly bylo nutno hledět jako na účetnictví zpracované dodatečně po uplynutí termínů 1. 1. 2016 a 1. 1. 2017, když byla dodatečná daňová přiznání podána až v průběhu roku 2017. Toto účetnictví obsahovalo neodložené položky a jeho součástí nebyly inventarizační soupisy. Naopak, účetnictví předložené žalobkyní v rámci opakované daňové kontroly není dodatečně vytvořeným, nýbrž rekonstruovaným.
16. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobkyně konstatoval nepravdivost tvrzení o tom, že by se nezabýval námitkou nepoužitelnosti prvního účetnictví. Námitka byla vypořádána jak v napadeném rozhodnutí (body 60, 82, 89 a 90), tak ve vyjádření k žalobě (body 26 a 28 až 30). Jakkoli první účetnictví obsahovalo chyby, nešlo o chyby způsobilé ke zpochybnění účetnictví žalobkyně jako celku.
17. K namítané nepoužitelnosti prvního účetnictví z důvodu jeho dodatečného zpracování Ing. M. žalovaný uvedl, že tato námitka nebyla žalobkyní vznesena v odvolání ani v žalobě, z napadeného rozhodnutí však lze explicitně dovodit, že toto první účetnictví zpochybněno správcem daně nebylo, ten neměl důvod jej považovat za dodatečně zpracované jen proto, že bylo předloženo až v únoru 2017. Rovněž nebylo zjištěno, že by do tohoto účetnictví byly vkládány účetní zápisy až po uzavření účetních knih. K tomu žalovaný předložil soudu fotografie části účetnictví, z nichž dle jeho názoru plyne, že bylo Ing. M. zpracováno včas. Nadto žalovaný poukázal na zavádějící charakter dané námítky, neboť meritem sporu bylo to, zda správce daně mohl při opakované daňové kontrole použít přepracované účetnictví během této kontroly žalobkyní předložené. Daňové orgány přitom dospěly k závěru, že jej nebylo možné použít pro jeho nesprávnost a nezákonnost. Vycházeno bylo naopak z účetnictví původně předloženého, které zpochybněno nebylo, když údaje z účetních deníků odpovídaly údajům v účetních výkazech a výsledky hospodaření před zdaněním souhlasily s řádky 10 daňových přiznání.
18. K namítané absenci pověření Ing. M. k vedení účetnictví žalovaný zopakoval své stanovisko uvedené pod body 58 a 64 napadeného rozhodnutí a body 23 a 24 vyjádření k žalobě. Žalovaný zdůraznil, že z plné moci udělené žalobkyní Ing. M. vyplývá, že byl zmocněn ke zpracování a podání daňových přiznání za zdaňovací období let 2014 a 2015. Odpovědnost za vedení účetnictví má vždy účetní jednotka a je proto nerozhodné, jakou osobu tato jednotka pověřila vedením účetnictví, podstatné je to, kdo je oprávněn se správcem daně při správě daní jednat, resp. koho si žalobce zvolil za zmocněnce. Ze zastoupení pak vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému (§ 436 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů).

V. Právní hodnocení krajského soudu

Shoda s prvopisem: J. M.

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
20. O věci krajský soud rozhodl v rámci ústního jednání konaného dne 26. 6. 2024. Během tohoto jednání setrvali účastníci řízení na svých tvrzeních a závěrech uplatněných v průběhu řízení před soudem. V průběhu jednání krajský soud provedl důkazy žalobkyní předloženými fakturami vystavenými spol. Daně Máca, s.r.o., týkajícími se zpracování účetnictví žalobkyně za zdaňovací období let 2014 a 2015 a předloženými printscreeny webové stránky Komory daňových poradců České republiky týkajícími se daňového poradce Ing. O. M. a webové stránky spol. Daně Máca, s.r.o. Důkaz byl proveden taktéž printscreenem fotografie části účetnictví předloženého Ing. M. při první daňové kontrole – rozpis saldokontního účtu 321000 ze dne 10. 6. 2015 a rozpis zůstatků účtu ke konci účetního období 122014 ze dne 10. 6. 2015. Zbylé důkazní návrhy žalobkyně byly pro nadbytečnost zamítnuty.
21. Žaloba není důvodná.

V.A Prekluze lhůty pro stanovení daně

22. Žalobkyně v rámci doplnění žaloby ze dne 19. 2. 2024 namítla prekluzi lhůty pro stanovení daně. Uvedla, že opakovaná daňová kontrola byla správcem daně zahájena dne 22. 10. 2019, k pravomocnému doměření daně žalobkyni mohlo dojít ve lhůtě 4 let od zahájení opakované daňové kontroly [§ 148 odst. 1, odst. 2 písm. b) a odst. 3 daňového řádu], tedy do 22. 10. 2023. Vzhledem k tomu, že žalovaný vydal své rozhodnutí téměř 2 měsíce po uplynutí lhůty pro stanovení daně - dne 15. 12. 2023, a to nenabylo právní moci do 22. 10. 2023, došlo k prekluzi lhůty pro její stanovení.
23. Krajský soud se s uvedenou námitkou ve shodě s žalovaným neztotožnil z následujících důvodů.
24. Podle § 34 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2020, platí, že *[od] základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.*
25. Podle § 38r odst. 2 věty první zákona o daních z příjmů, ve znění od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2017, platí, že *[p]okud lze uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.*
26. Běh lhůty pro stanovení daně pak je obecně upraven v § 148 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 2 písm. b) uvedeného ustanovení se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle odst. 3 uvedeného ustanovení pak v případě, kdy*
Shoda s prvopisem: J. M.

před uplynutím lhůty pro stanovení daně byla zahájena daňová kontrola, bylo podáno řádné daňové tvrzení nebo byla oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

27. Nejvyšší správní soud se vztahem § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů k § 148 daňového řádu opakovaně zabýval a shledal, že obsahuje speciální právní úpravu lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. Podle konstantní judikatury se jedná o *lex specialis* k obecné právní úpravě prekluzivní lhůty pro stanovení daně (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, ze dne 24. 2. 2012, č. j. 5 Afs 66/2011 - 109, či ze dne 9. 9. 2019, č. j. 7 Afs 134/2019 - 20). Z hlediska počítání lhůty pro doměření daně za zdaňovací období, ve kterém byla vyměřena daňová ztráta, není rozhodné, zdali daňový subjekt daňovou ztrátu zcela nebo zčásti v následujících zdaňovacích obdobích skutečně uplatní, nýbrž to, že tak podle zákona učinit může (rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2016, č. j. 4 Afs 251/2015 - 74).
28. V projednávané věci byla dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 4. 2017, č. j. 905352/17/2205-50522-305445, žalobkyni za zdaňovací období roku 2014 doměřena daňová ztráta ve výši 188 095 Kč.
29. Z důvodů shora uvedených se v nynější věci aplikuje lhůta pro stanovení daně vymezená citovaným § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů. Během lhůty dle tohoto zákonného ustanovení se Nejvyšší správní soud zabýval v žalovaným příslušně citovaném rozhodnutí ze dne 2. 7. 2020, č. j. 9 Afs 81/2020-40, 4056/2020 Sb. NSS, v němž dospěl k závěru, že *„Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok, v němž byla vyměřena daňová ztráta, začne běžet podle § 148 odst. 1 věty druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení za toto období, a skončí podle § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daňovou povinnost lze však vyměřit nejpozději ve lhůtě deseti let podle § 148 odst. 5 daňového řádu, a to i při aplikaci § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.“* [...] *„Podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů „lhůta pro vyměření jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.“* Tímto posledním zdaňovacím obdobím, kdy mohla stěžovatelka daňovou ztrátou vzniklou v roce 2013 uplatnit, je na základě § 34 odst. 1, věty první, zákona o daních z příjmů rok 2018. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 tedy začala běžet 1. 4. 2014, ale skončí současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, tedy 1. 4. 2022. Jde tedy o lhůtu osmiletou, neboť začala běžet podle § 148 odst. 1, věty druhé, daňového řádu dne 1. 4. 2014, ale skončí podle § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů až dne 1. 4. 2022. Výklad, který by umožnil správci daně vyměřit daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2013 nejdříve ve lhůtě odvíjející se od zdaňovacího období 2018 (počátek lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2013 by se také řídil § 38r odst. 2 uvedeného zákona), považuje Nejvyšší správní soud za absurdní. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně za zdaňovací období, ve kterých mohla být ztráta uplatněna, se ve smyslu § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů zkracují. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 začala v případě stěžovatelky běžet dne 1. 4. 2015, ale skončí taktéž 1. 4. 2022, současně se lhůtou pro vyměření za zdaňovací období roku 2018, a je tedy sedmiletá, lhůta pro rok 2015 šestiletá, a tak dále až k poslednímu zdaňovacímu období roku 2018, kde se prekluzivní lhůta opět řídí § 148 odst. 1 daňového řádu, a je tedy tříletá. Ke změně běhu této lhůty by mohlo dojít v situacích podle § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu.“

30. V případě žalobkyně tak prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 počala běžet dne 1. 4. 2015 a skončila by dne 1. 4. 2023 (posledním zdaňovacím obdobím pro uplatnění daňové ztráty bylo zdaňovací období roku 2019, pro které uplynula lhůta pro stanovení daně dne 1. 4. 2023). Prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2015 počala běžet dne 1. 4. 2016 a skončila by dne 1. 4. 2023 (posledním zdaňovacím obdobím pro uplatnění daňové ztráty bylo – v souladu s citovanými závěry Nejvyššího správního soudu – rovněž zdaňovací období roku 2019, pro které uplynula lhůta pro stanovení daně dne 1. 4. 2023). V důsledku zahájení daňové kontroly dne 27. 9. 2017 však došlo v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu k přerušení běhu lhůt pro stanovení daně za obě uvedené zdaňovací období, které začaly znovu běžet dne 27. 9. 2017 a v případě zdaňovacího období roku 2014 by (osmiletá) lhůta skončila dne 27. 9. 2025, v případě zdaňovacího období roku 2015 by (sedmiletá) lhůta skončila dne 27. 9. 2024. V souladu s během desetileté objektivní prekluzivní lhůty zakotvené v § 148 odst. 5 daňového řádu uplyne lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2014 dne 1. 4. 2025 a za zdaňovací období roku 2015 dne 1. 4. 2026. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak v případě žalobkyně překročena nebyla, neboť napadené rozhodnutí nabylo v této lhůtě právní moci.

V. B Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

31. Žalobkyně v rámci podané žaloby dále namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Krajský soud se proto dále tvrzenou vadou nepřezkoumatelnosti zabýval, pokud by totiž bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, nebylo by možno přikročit k samotnému právnímu posouzení věci samé. Tato žalobní námitka však není důvodná. Krajský soud odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které „*nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 6. 5. 2021, č. j. 7 Azs 350/2020-22). Takovými vadami však napadené rozhodnutí netrpí.
32. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil a jak vypořádal námitky účastníka řízení. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však na druhou stranu nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Uvedeným kvalitativním požadavkům napadené rozhodnutí dle krajského soudu

konvenuje, nelze proto dovodit, že by trpělo vadou nepřezkoumatelnosti, naopak je způsobilé k tomu, aby bylo podrobeno přezkumu v rámci soudní kontroly veřejné správy.

33. Tvrzenou nepřezkoumatelnost žalobkyně dovozuje z nevypořádání jí uplatněných odvolacích námitek, kterými bylo ve své podstatě poukazováno na neprůkaznost a na dodatečné vyhotovení účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly. Konkrétně žalobkyně zmiňuje, že žalovaný nereagoval na dílčí námítka porušení zásady účetní jednoty (zaúčtování dokladů jiné podnikající osoby), porušení zásady pravdivého a věrného zobrazení (neexistující účetní doklady), porušení zásady bilanční kontinuity (značné rozdíly mezi počátečním a konečným stavem účtu) a nesprávného účtování změny stavu nedokončené výroby.
34. Krajský soud v intencích shora předestřených judikatorních závěrů konstatuje, že žalovaný se s uplatněnou odvolací argumentací žalobkyně vypořádal řádně a z obsahu napadeného rozhodnutí se podávají důvody, pro které žalovaný této argumentaci nepřisvědčil. K tomu lze konkrétně odkázat na body 60, 82, 89 a 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný otázkou použitelnosti původního účetnictví žalobkyně předloženého v rámci první daňové kontroly konkrétně zabývá. Z hlediska přezkoumatelného vypořádání shora uvedené námítka proto zcela postačují závěry žalovaného, dle nichž prvotní účetnictví bylo pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně za roky 2014 a 2015 použitelné, když naprostá většina účetních zápisů v účetním deníku odpovídala účetním a daňovým dokladům, které byly žalobkyní v rámci původní daňové kontroly předloženy. Jakkoli bylo na základě kritického hodnocení správce daně zjištěno, že toto původní účetnictví obsahovalo určité chyby - které správce daně promítl v podobě neuznaných nákladů a dopočtených výnosů - bylo možno z něj vycházet a daň stanovit dokazováním.
35. Žalovaný se však v napadeném rozhodnutí zabýval i dílčími odvoláním zmiňovanými skutečnostmi, jež ve svém souhrnu dle žalobkyně vedou ke zpochybnění prvně předloženého účetnictví. Namítané porušení zásady účetní jednoty stran zaúčtování účetních dokladů jiného subjektu (M. P.) bylo žalovaným vypořádáno pod bodem 55 napadeného rozhodnutí. Odvoláním zmiňovanými neprůkaznými položkami účetnictví (neexistující účetní doklad č. 10140128 a s tím spojené závazky ve výši 7 037 216 Kč) se žalovaný zabývá pod body 50 a 54 napadeného rozhodnutí. Stav účtů 321000 a 379100 žalovaný hodnotí pod body 54 a 75 napadeného rozhodnutí. Odvoláním namítanými rozdíly ve výši výnosů z titulu změny stavu se žalovaný zabývá pod body 68 a 72.
36. Vzhledem k uvedenému krajský soud neshledal napadené rozhodnutí co do vypořádání namítané nepoužitelnosti účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly nepřezkoumatelným.

V. C Použitelnost přepracovaného a původního účetnictví

37. Žalobkyně dále namítla, že správcem daně mělo být vycházeno z účetnictví jí předloženého v rámci opakované daňové kontroly, nikoli z účetnictví předloženého během první daňové kontroly. Právě to totiž bylo dle žalobkyně vyhotoveno dodatečně, nebylo průkazné (nebyly předloženy kompletní účetní záznamy, nebyla evidována řada příjmů a byla nesprávně evidována řada nákladů a výdajů) a účetní záznamy v něm uvedené nebyly autorizovány jako účetnictví žalobkyně (bylo zpracováno cizí osobou) a nebyly nikým podepsány.

38. Krajský soud předně uvádí, že správce daně postupoval správně, pokud při stanovení daně nevycházel z přepracovaného účetnictví žalobkyně předloženého v rámci opakované daňové kontroly. V této otázce lze vycházet z dikce § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, podle kterého *[po] schválení účetní závěrky nesmí účetní jednotka přidávat další účetní zápisy kdykoli později do uzavřených účetních knih s výjimkou případů přeměn uvedených v odstavci 3. Do okamžiku schválení účetní závěrky, nejpozději však do konce následujícího účetního období, může účetní jednotka pouze z důvodů, že obsah položek účetní závěrky neodpovídá skutečnému stavu, již uzavřené účetní knihy opět otevřít a provést nezbytnou opravu účetních zápisů a sestavit novou účetní závěrku, která se tímto stává účetní závěrkou podle tohoto zákona.* Účetnictví žalobkyně za zdaňovací období roku 2014 tak bylo uzavřeno ke dni 1. 1. 2016 a za zdaňovací období roku 2015 ke dni 1. 1. 2017. Žalobkyně však při opakované daňové kontrole zahájené dne 22. 10. 2019 předložila správci daně účetnictví za účetní období let 2014 a 2015, které bylo obsahově odlišné od účetnictví předloženého během první daňové kontroly zahájené dne 27. 9. 2017. Šlo tedy bezpochyby o účetnictví, které bylo ze strany žalobkyně přepracováno po termínu plynoucím z výše citovaného § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, když ani sama žalobkyně nenamítá, že by k vyhotovení tohoto nového účetnictví došlo před uzavřením účetních knih. K tomu lze dodat, že nešlo o žalobkyní uváděnou „rekonstrukci“ účetnictví, neboť pro takový postup nebyly splněny podmínky § 35 odst. 6 zákona o účetnictví, dle kterého k obnově účetních záznamů je třeba přistoupit tehdy, pokud účetní záznamy jsou ztracené nebo odcizené, zničené nebo poškozené tak, že tímto poškozením došlo ke změně jejich obsahu. Právní zástupkyně žalobkyně zmínila zničení či ztrátu účetnictví žalobkyně Ing. M. poprvé až během ústního jednání ve věci, aniž by tuto skutečnost jakkoli dále doložila. Jednalo se tak o účetnictví, které vzniklo v důsledku protiprávního jednání žalobkyně (žalobkyně byla rozhodnutím správce daně ze dne 21. 9. 2020, č. j. 2010626/20/2205-60562-304431, uznána vinnou z přestupku spočívajícího v porušení § 8 odst. 2 ve spojení s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví), a tedy jej nebylo možné považovat za věrohodný důkazní prostředek osvědčující daňové tvrzení žalobkyně.
39. Uvedené dodatečně vyhotovené účetnictví navíc vykazuje významné rozdíly v aktivech, pasivech, výnosech, nákladech a výsledku hospodaření v porovnání s prvně předloženým účetnictvím, tyto rozdíly však nebyly žalobkyní zdůvodněny, a to ani k výzvě správce daně. Žalobkyně v návaznosti na výzvu k doložení popsanych rozdílů předložila seznam dlouhodobého majetku, nepředložila však inventarizaci zásob (k jejímu předložení byla správcem daně opakovaně vyzvána), až po obdržení dosavadního výsledku kontrolního zjištění žalobkyně dne 24. 8. 2021 dodala seznam stavu skladu k jednotlivým datům, jež kopíruje údaje nově zpracovaných účetních deníků, aniž by reflektoval např. přirozený úbytek sazenic z důvodu jejich úhynu. Takto předložené seznamy krajský soud ve shodě se správcem daně hodnotí jako dodatečně zhotovené, které jako takové nemohou odrážet tehdejší skutečný stav skladových zásob (fyzická kontrola stavu skladu z období let 2014 a 2015 nebyla v roce 2021 možná). Popsané rozdíly nebyly zdůvodněny ani žalobou zmiňovanými tabulkami obsahujícími srovnání výsledků hospodaření a obrátů za roky 2014 a 2015, tyto tabulky totiž obsahují pouze tvrzení o výši rozdílů bez jejich konkrétního odůvodnění. Lze proto shrnout, že rozdíly mezi prvním účetnictvím a účetnictvím žalobkyní dodatečně doloženým nebyly zdůvodněny, žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly předmětné rozdíly z přepracovaného účetnictví. Navíc šlo o účetnictví, které vzniklo v důsledku protiprávního jednání žalobkyně, jak krajský soud podrobně zdůvodnil shora.

40. Pokud jde o původní účetnictví žalobkyně předložené v rámci první daňové kontroly ve věci, daňové orgány dospěly k závěru, že z tohoto účetnictví lze pro účely stanovení daně vycházet. Jeho použitelnost správce daně dovodil z toho, že údaje v něm obsažené v naprosté většině odpovídají údajům plynoucím z prvotně předložených účetních a daňových dokladů (viz str. 25 – 28 zprávy o daňové kontrole a bod 60 napadeného rozhodnutí). Významná většina údajů původního účetnictví tak byla objektivně podložena, původní účetnictví žalobkyně proto nebylo správcem daně zpochybněno. Za této situace krajský soud ve shodě s daňovými orgány neshledal důvod, pro který by původní účetnictví nemělo být pro stanovení daně použito. Ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí vyplývá, že toto původní účetnictví nebylo bezchybné, správce daně identifikoval konkrétní nesrovnalosti (nevidované příjmy, výnosy, náklady), které byly následně promítnuty v rámci neuznaných nákladů a dopočtených výnosů. Daňové orgány se vypořádaly taktéž s namítanou absencí inventarizace během první daňové kontroly. Žalobkyně soupisy inventurního majetku a závazků, jejichž existenci v žalobě dokládá odkazem na hlášení statutárního orgánu, nepředložila, ačkoli to přislíbila. Ani absence inventarizace však v nynější věci nezakládá nepoužitelnost prvotního účetnictví, daňové orgány v této souvislosti poukázaly na žalobkyní vedenou evidenci skladových zásob, která je z hlediska daňové kontroly účtů postačující. Nejednalo se proto o takové vady, které by byly s to zpochybnit původní účetnictví jako celek (str. 12, 13, 20-24 zprávy o daňové kontrole a body 50 – 55 a 60 napadeného rozhodnutí).
41. K intenzitě pochybností stran správnosti účetnictví daňových subjektů se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, 3418/2016 Sb. NSS, v němž uvedl: „[...] [p]ro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“
42. V následném rozsudku ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35, pak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v tehdy posuzované věci nebyly splněny zákonné podmínky pro doměření daňových povinností za použití pomůcek. I přes absenci účetnictví stěžovatele měl totiž správce daně k dispozici dostatek důkazních prostředků, jimiž mohl daně z přidané hodnoty stanovit dokazováním. Ke shodným závěrům dospívá i žalobkyní poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24, který s odkazem na jiné rozhodnutí uvedeného soudu (rozhodnutí ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64), váže stanovení daně prostřednictvím pomůcek na situace, kdy pro nedostatek důkazů nelze stanovit daň dokazováním. To však není případ nyní projednávaný.
43. Krajský soud v nynější věci dospěl k závěru, že správcem daně identifikované nesrovnalosti týkající se původního účetnictví (žalobou zmiňované nevidování příjmů, výnosů a nákladů a absence inventarizace), nebyly takové intenzity, aby zatemnily obraz o hospodaření

žalobkyně. Vzhledem k tomu, že údaje obsažené v tomto účetnictví odpovídaly dostupným daňovým dokladům předloženým žalobkyní během první daňové kontroly, byl by výsledek daňového řízení shodný, i pokud by správce daně v rámci stanovení daně dokazováním vycházel jen a pouze z těchto daňových dokladů coby důkazních prostředků.

44. Důvodnou nebyla shledána ani námitka nepoužitelnosti původního účetnictví z důvodu absence jeho autorizace žalobkyní, kdy šlo o účetní záznamy předložené neznámou osobou, které nebyly podepsány. Žalobkyně uvádí, že k sestavování účetnictví ani k jeho podpisu nebyl oprávněn Ing. M., který účetnictví správci daně v rámci první daňové kontroly předložil, nýbrž spol. Daně Máca s. r. o.
45. Krajský soud z obsahu daňového spisu zjistil, že plná moc, která byla žalobkyní dne 13. 3. 2015 (zdaňovací období roku 2014) a dne 10. 2. 2016 (zdaňovací období roku 2015) udělena Ing. O. M., byla poskytnuta pro účely jejího „*zastupování ve věci zpracování a podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015, aby dále v této záležitosti vykonával veškeré úkony, účastnil se daňové kontroly, přijímal doručené písemnosti, podával řádné, dodatečné, popř. opravné daňové přiznání, návrhy a žádosti, podával opravné prostředky a vzdával se jich*“.
46. Citovaný rozsah uděleného zastoupení bezpochyby zahrnuje oprávnění Ing. M. účetnictví žalobkyně v rámci daňové kontroly správci daně předložit. Pokud jde o jeho zpracování, žalobkyně v této souvislosti doložila faktury z let 2014 a 2015, které jí byly vystaveny spol. Daně Máca, s. r. o. za zpracování účetnictví. Uvedenými fakturami žalobkyně prokazuje své tvrzení, dle něhož byla ke zpracování účetnictví pověřena spol. Daně Máca, s. r. o. Ačkoli pověření ke zpracování účetnictví či jiný titul, který by tuto společnost ke zpracování opravňoval, žalobkyně nedoložila, lze učinit závěr, že předložené faktury o tomto oprávnění svědčí. Krajský soud z veřejného rejstříku uvedené společnosti zjistil, že jejím jediným jednatelem a společníkem byl v rozhodném období Ing. O. M. tedy osoba zcela totožná s tou, která účetnictví v rámci první daňové kontroly předkládala. Na základě všech těchto okolností má krajský soud za prokázané, že účetnictví za roky 2014 a 2015 zpracovala spol. Daně Máca, s.r.o., a její jednatel – osoba žalobkyní zplnomocněná k veškerým výše specifikovaným úkonům v rámci daňové kontroly – byl oprávněn toto účetnictví v rámci daňové kontroly předložit. Sama žalobkyně navíc zcela zjevně oba zmíněné typy oprávnění obou subjektů směřuje, když v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností, doručené správci daně dne 1. 6. 2020, uvedla, že daňový poradce Ing. O. M. je od samého jejího vzniku pověřen k vedení účetnictví a k jejímu zastoupení v daňovém řízení. Nelze tak přisvědčit žalobkyni, že šlo o neautorizované účetní záznamy zpracované neznámou osobou.
47. Podle § 5 odst. 1 zákona o účetnictví *[m]ohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Podle odst. 2 toto [p]ověření nezbarvuje účetní jednotku odpovědnosti za vedení účetnictví.*
48. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu si *[o]soba zúčastněná na správě daní může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní sama něco vykonat. Ze zastoupení pak vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému (§ 436 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů).*
49. Z dikce uvedených zákonných ustanovení vyplývá plná odpovědnost daňového subjektu za vedení účetnictví a přičitatelnost veškerých práv a povinností vzniklých ze zastoupení daňovému subjektu. Žalobkyně se tak nemůže zprostit této své odpovědnosti s odkazem na pasivní přístup ze strany jí zmocněného daňového poradce. Jak navíc plyne z průběhu Shoda s prvopisem: J. M.

daňové kontroly, správce daně během ní jednal nejen s Ing. M., ale též přímo s jediným jednatelem žalobkyně, Bc. M. P. DiS. Žalobkyně tak byla srozuměna s tím, že daňová kontrola probíhá a měla možnost její průběh jakkoli ovlivnit.

50. Žalobkyně dále zpochybňuje průkaznost původního účetnictví tvrzením, že jde o účetnictví zpracované neznámou osobou dodatečně. Jedná se však o osamocené tvrzení, které žalobkyně ničím nedokládá. Skutečnost, že účetní sestavy byly daňovým subjektem předloženy během ústního jednání při první daňové kontrole dne 11. 10. 2017 sama o sobě neprokazuje, že až v této době bylo účetnictví zpracováno. Jak navíc plyne z printscreenů fotografií předložených žalovaným v rámci dupliky ze dne 11. 6. 2024, účetnictví předložené Ing. M. bylo zpracováno minimálně k datu 10. 6. 2015. Podstatné je, že údaje v tomto účetnictví uvedené jsou osvědčeny účetními doklady předloženými žalobkyní v rámci první daňové kontroly. Lze pouze opětovně uvést, že to byla jen a pouze žalobkyně, kdo byl za řádné vedení účetnictví a jeho předložení odpovědný.

V.D Neuznané náklady a dopočtené výnosy

51. Žalobkyně závěrem zmiňuje tři případy, v rámci kterých došlo ze strany správce daně k chybné korekci základu daně a její výše.
52. V prvním případě jde o neuznání nákladů ve výši 3 338 000 Kč za nákup dřeva na základě neexistujícího účetního dokladu č. 10140128. Žalobkyně uvádí, že při opakované daňové kontrole předložila účetní doklady, jimiž prokázala náklady na nákup dřeva ve výši 1 460 850 Kč, o tuto částku správce daně snížil základ daně, základ však dle žalobkyně přesto zůstal navýšen o částku 1 877 150 Kč z neuznaného zůstatku nákladů na nákup dřeva dle žalobkyně vymyšlených zpracovatelem účetnictví předloženého během první daňové kontroly.
53. Popsaný postup správce daně hodnotí krajský soud jako správný, neboť zbývající část (1 877 150 Kč) z původně uplatněných a správcem daně neuznaných nákladů (3 338 000 Kč) nebyla žalobkyní v rámci opakované daňové kontroly doložena, na rozdíl od prokázaných nákladů ve výši 1 460 850 Kč.
54. Pokud jde o výnosy v podobě změny stavu výrobků v částce 1 103 350 Kč, které si dle žalobkyně zpracovatel původního účetnictví vymyslel, a částku 160 250 Kč představující výnosy v souvislosti se změnou stavu nedokončené výroby, které byly dle žalobkyně v rámci opakované daňové kontroly z její strany doloženy inventarizacemi a dodatečnými účetními sestavami, pak k těm krajský soud opakuje již shora zmíněné. Žalobkyní předložené účetní sestavy a inventarizace nebylo možno z důvodu jejich dodatečného účelového zhotovení akceptovat. Proto správce daně postupoval správně, pokud co do výnosů nevycházel z částky 160 250 Kč, která byla žalobkyní coby výnosy související se změnou stavu nedokončené výroby v rámci opakované daňové kontroly uplatněna.
55. Shodný závěr lze učinit i v případě třetího žalobou zmíněného případu, a sice neuznaných závazků v hodnotě 7 037 216 Kč. Správce daně v tomto případě dospěl k závěru, že tyto závazky nebyly v rámci první daňové kontroly doloženy, a proto o uvedenou částku zvýšil základ daně. Žalobkyně namítá, že v rámci opakované daňové kontroly předložené účetní sestavy a inventarizace prokázaly existenci závazků v hodnotě 1 626 Kč, základ daně o částku 7 035 590 Kč však snížen nebyl. I v tomto případě platí, že žalobkyní předložené účetní sestavy a inventarizace nepředstavují hodnověrný důkazní prostředek, ze kterého by bylo

lze v rámci stanovení základu daně vycházet, proto správce daně postupoval správně, když nedoložené závazky v částce 7 037 216 Kč neuznal.

VI. Závěr a náklady řízení

56. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
57. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Náhradu nákladů řízení při jednání ostatně žalovaný ani nepožadoval. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

České Budějovice dne 26. června 2024

JUDr. Tereza Kučerová v. r.
předsedkyně senátu