



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Faisala Husseiniho a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **LESNÍ ŠKOLKA DOBEŠOV, s. r. o.**, se sídlem Dívčí Kopy 29, Dívčí Kopy, zastoupena Mgr. Danou Lasákovou, advokátkou se sídlem Vejrostova 953/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2023, č. j. 41792/23/5200-11432-711778, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 6. 2024, č. j. 63 Af 1/2024-110,

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. Vymezení věci

[1] 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 správcem daně 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. Oldřichem Mácou, odstraněny a odvolací řízení byla zastavena.

[2] V roce 2019 převzala zastupování žalobkyně společnost DATASOFT CZ s.r.o. (dále jen „DATASOFT CZ“) a dne 23. 6. 2019 tato společnost za žalobkyni podala 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 předmětná 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.

[3] Správce daně tedy u žalobkyně provedl druhou daňovou kontrolu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2014 a 2015. Na základě opakované daňové kontroly 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 vyšel z žalobkyní původně předloženého účetnictví a základ daně stanovil na základě dodatečných platebních výměrů z roku 2018. Správce daně tak doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2014 daň z příjmů právnických osob nižší o částku 347 320 Kč a za zdaňovací období roku 2015 nižší o částku 181 640 Kč.

[4] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl.

[5] Následně se žalobkyně obrátila na Krajský soud v Českých Budějovicích, který zamítl její žalobu.

[6] Úvodem svého rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že nedošlo k prekluzi stanovení daně. Krajský soud odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které představuje § 38r odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), speciální úpravu k § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ohledně lhůty pro stanovení daně v případě možnosti uplatnění daňové ztráty. V daném případě se právě aplikovala právě lhůta pro stanovení daně vymezená § 38r odst. 2 zákona o daních z příjmů a s ohledem na konkrétní okolnosti k prekluzi stanovení daně v posuzovaném případě nedošlo.

[7] Dále krajský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného je dostatečně odůvodněno a dostalo požadavkům na jeho přezkoumatelnost, to i v rozsahu žalobní námitky týkající se nepoužitelnosti účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly.

[8] Krajský soud se rovněž ztotožnil s postupem správce daně, který při stanovení daně nevycházel z přepracovaného účetnictví žalobkyně předloženého v rámci opakované daňové kontroly. Zde krajský soud odkázal na § 17 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“). Účetnictví žalobkyně za zdaňovací období roku 2014 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.

[9] Podle krajského soudu navíc ani nešlo o žalobkyní uváděnou „rekonstrukci“ účetnictví, neboť pro takový postup nebyly splněny podmínky § 35 odst. 6 zákona o účetnictví. Právní zástupkyně žalobkyně zmínila zničení či ztrátu účetnictví žalobkyně poprvé až během ústního jednání ve věci, aniž by tuto skutečnost jakkoli dále doložila.

pokračování

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. Uvedené dodatečně vyhotovené účetnictví navíc vykazovalo 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.

[10] Byť tedy i krajský soud ve shodě se žalovaným uznal, že původní účetnictví žalobkyně předložené v rámci první daňové kontroly nebylo bezchybné, dospěl krajský soud k závěru, že z tohoto účetnictví bylo možné pro účely stanovení daně vycházet. Údaje v něm obsažené v naprosté většině odpovídaly údajům plynoucím z prvotně předložených účetních a daňových dokladů. Významná většina údajů původního účetnictví tak byla objektivně podložena, původní účetnictví žalobkyně proto nebylo správcem daně zpochybněno. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že správcem daně identifikované nesrovnalosti týkající se původního účetnictví (žalobou zmiňované neevidování příjmů, výnosů a nákladů a absence inventarizace), nebyly takové intenzity, aby zatemnily obraz o hospodaření žalobkyně.

[11] Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku nepoužitelnosti původního účetnictví z důvodu nedostatku jeho autorizace žalobkyní, kdy šlo o účetní záznamy údajně předložené neznámou osobou, které nebyly podepsány. Žalobkyně uváděla, že k sestavování účetnictví ani k jeho podpisu nebyl oprávněn Ing. Máca, který účetnictví správci daně v rámci první daňové kontroly předložil, nýbrž společnost Daně Máca s.r.o. (dále jen „Daně Máca“). Podle krajského soudu však plné moci udělené žalobkyní Ing. Mácovi ho opravňovaly k předložení účetnictví žalobkyně v rámci daňové kontroly správci daně. Dále žalobkyně fakturami z let 2014 a 2015 podle krajského soudu doložila, že její účetnictví za tato zdaňovací období zpracovávala právě společnost Daně Máca. Krajský soud z veřejného rejstříku uvedené společnosti zjistil, že jejím jediným jednatelem a společníkem byl v rozhodném období právě Ing. Máca. Na základě těchto okolností dospěl krajský soud k závěru, že účetnictví za roky 2014 a 2015 zpracovala společnost Daně Máca a její jednatel – osoba žalobkyní zplnomocněná k úkonům v rámci daňové kontroly – byl oprávněn toto účetnictví v rámci daňové kontroly předložit. Krajský soud tedy nepřisvědčil tvrzením žalobkyně, že šlo o neautorizované účetní záznamy zpracované neznámou osobou.

[12] Ze zákona o účetnictví a daňového řádu navíc podle krajského soudu vyplývá plná odpovědnost daňového subjektu za vedení účetnictví a přičitatelnost veškerých práv a povinností vzniklých ze zastoupení daňovému subjektu. Žalobkyně se tak nemohla zprostit své odpovědnosti s odkazem na pasivní přístup ze strany jí zmocněného daňového poradce. Jak navíc plyne z průběhu daňové kontroly, správce daně během ní jednal nejen s Ing. Mácou, ale též přímo s jediným jednatelem žalobkyně. Žalobkyně tak byla srozuměna s tím, že daňová kontrola probíhá a měla možnost její průběh ovlivnit.

[13] Krajský soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobkyně o dodatečném zpracování původně předloženého účetnictví. Zde krajský soud upozornil, že žalobkyně toto tvrzení především nijak nedoložila. Skutečnost, že účetní sestavy žalobkyně předložila 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. Mácou bylo zpracováno minimálně k datu 10. 6. 2015. Podstatné podle krajského soudu bylo, že údaje v tomto účetnictví uvedené byly osvědčeny účetními doklady předloženými žalobkyní v rámci první daňové kontroly.

[14] Konečně v poslední části rozsudku krajský soud posuzoval tři konkrétní případy, ve kterých podle žalobkyně došlo ze strany správce daně k chybné korekci základu daně a její výše. Ani v těchto konkrétních případech však krajský soud neshledal pochybení finanční správy.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Kasační stížnost

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (nyní již *stěžovatelka*) kasační stížnost.

[16] Ve své úvodní kasační námitce stěžovatelka setrvala na názoru, že rozhodnutí žalovaného mělo být zrušeno pro nepřezkoumatelnost. Žalovaný se podle stěžovatelky nevypořádal se všemi jejími námitkami upozorňujícími na neprůkaznost účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly a na dodatečnost jeho zpracování. Kvůli tomu stěžovatelčino účetnictví předložené v rámci první daňové kontroly vůbec nemělo sloužit jako podklad pro stanovení daně. Konkrétně stěžovatelka upozornila na své námitky ohledně porušení zásady účetní jednoty, porušení zásady pravdivého a věrného zobrazení, porušení zásady bilanční kontinuity a konečně na námitku, podle které změna stavu nedokončené výroby byla účtována nákladově, ačkoli měla být účtována ještě výnosově. V souvislosti s těmito vadami stěžovatelka namítala, že si finanční správa byla těchto chyb ve vedení účetnictví a jejich důsledků na stanovení základu daně v neprospěch stěžovatelky vědoma, ale účelově neodmítla takto neprůkazné účetnictví jako celek, ale vybrala si z něj za účelem stanovení daně dokazováním jen ty položky, které mohla využít pro stanovení co nejvyššího základu daně. Krajský soud ve svém rozsudku odkázal na několik bodů rozhodnutí žalovaného, ve kterých žalovaný podle krajského soudu uvedené námitky vypořádal. S tím však stěžovatelka nesouhlasí. V rozhodnutí žalovaného se opakovaně objevuje závěr, že původní účetnictví jako celek nebylo zpochybněno, ale chybí v něm reakce na uvedené stěžovatelčiny jednotlivé námitky. Stěžovatelka je však nadále přesvědčena, že jí namítané vady původního účetnictví zkreslovaly obraz o jejím hospodaření natolik, že účetní výkazy byly zcela neprůkazné.

[17] Na svou tezi o neprůkaznosti a dodatečném vyhotovení účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly stěžovatelka navazuje v další části kasační stížnosti, ve které namítá, že kvůli uvedeným vadám účetnictví z něj finanční správa vůbec neměla vycházet. Jako konkrétní vady účetnictví stěžovatelka uvádí, že účetní záznamy prokazatelně vůbec nebyly autorizovány jako její účetnictví, když byly zpracovány neznámou osobou a nebyly nikým podepsány; předložené účetní sestavy navíc byly vyhotoveny dodatečně, déle než 1 rok resp. déle než 2 roky po skončení zdaňovacího období, tedy v rozporu se zákonem

pokračování

o účetnictví; podle výčtu čísel předložených dokladů, jak jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, zjevně nebyly předloženy kompletní účetní záznamy, neboť v řadách dokladů byly značné mezery; kromě toho nebyly předloženy např. žádné výpisy z účtů, v dokumentaci nebyla evidována řada příjmů a v dokumentaci byla nesprávně evidována řada nákladů a výdajů, což konstatoval i správce daně; vůbec nebyly doloženy inventarizace majetku a závazků. Krajský soud se s finanční správou ztotožnil v tom, že „významná většina“ údajů původního účetnictví byla objektivně podložena, ale neuvádí, jak a kdo stanovil onu „významnou většinu“ údajů. Pokud se krajský soud v bodu 39 svého rozsudku ztotožnil s finanční správou, že účetnictví předložené při opakované daňové kontrole vykazovalo rozdíly v aktivech, pasivech, výnosech, nákladech a výsledku hospodaření, a tyto rozdíly nebyly stěžovatelkou zdůvodněny, resp. že nebyly podloženy důkazními prostředky, musí stěžovatelka namítnout, že všechny rozdíly byly zdůvodněny a prokázány prostřednictvím účetnictví resp. jednotlivých účetních dokladů a údajů, které stěžovatelka v rámci opakované daňové kontroly předložila.

[18] Nepoužitelnost původního účetnictví stěžovatelka spatřuje i v nedostatku autorizace účetních závěrek pověřenou osobou. Účetní závěrky, jež měly tvořit přílohy k dodatečným daňovým přiznáním, nebyly opatřeny podpisy stěžovatelčina statutárního orgánu ani schváleny jediným společníkem při výkonu působnosti její valné hromady před tím, než Ing. Máca (bez stěžovatelčina vědomí) podal dodatečná daňová přiznání s těmito přílohami. Finanční správa považovala přiložení nepodepsaných příloh dodatečných daňových přiznání za nepodstatné, neboť se mylně domnívala, že sestavením účetních závěrek byl pověřen Ing. Máca, a odeslal-li dodatečná daňová přiznání s těmito přílohami svou datovou schránkou, nahradil tak podpis, kterým měly být účetní závěrky opatřeny. Podle stěžovatelky však Ing. Máca nebyl oprávněn ani k sestavení, natož k podpisu účetních závěrek a nemohl tak odesláním nepodepsaných příloh k daňovým přiznáním svou datovou schránkou podpis stěžovatelčina statutárního orgánu nahradit.

[19] K odkazu krajského soudu na printscreeny fotografií předložených žalovaným v rámci dupliky ze dne 11. 6. 2024, které údajně prokazovaly zpracování původně předloženého účetnictví k datu 10. 6. 2025 [stěžovatelka měla evidentně na mysli k datu 10. 6. 2015 – *pozn. NSS*], stěžovatelka namítla, že se jednalo toliko o dva fragmenty dokumentace, které podle ní nic neprokazovaly a tím spíše nic ohledně doby zpracování původně předloženého účetnictví.

[20] Dále stěžovatelka nesouhlasí, že by postupovala v rozporu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví. Když stěžovatelce nebylo po ukončení smlouvy vydáno její účetnictví od pověřeného zpracovatele, byla nucena je považovat za ztracené nebo zničené, a protože si byla vědoma povinností stanovených jí jako účetní jednotce zákonem o účetnictví, pověřila v roce 2019 vedením svého účetnictví nového zpracovatele – společnost DATASOFT CZ. Tuto společnost stěžovatelka ihned pověřila provedením opatření k obnovení průkaznosti účetnictví dle § 35 odst. 6 zákona o účetnictví. Společnost DATASOFT CZ provedla rekonstrukci stěžovatelčina účetnictví za roky 2012 až 2018. K tomu stěžovatelka dodává, že rekonstrukce účetnictví nebyla provedena účelově proto, aby se na jejím základě stěžovatelka pokusila docílit změny základu daně, resp. snížit daňovou povinnost za zdaňovací období 2014 a 2015, ale čistě z nutnosti mít řádné účetnictví od roku 2012 do roku 2018. Konstatování krajského soudu v bodu 38 odůvodnění rozsudku, že zničení či ztráta

stěžovatelčina účetnictví byla zmíněna poprvé až během ústního jednání ve věci, navíc bylo nesprávné, neboť toto již bylo obsahem čl. II. stěžovatelčiny žaloby.

[21] V poslední části kasační stížnosti stěžovatelka opětovně uvedla tři případy údajného chybného stanovení daně na základě původně předloženého účetnictví. Při první daňové kontrole prý významně ovlivnilo stanovení základu daně za rok 2014 to, že zpracovatel tehdy předloženého účetnictví zanesl do nákladů částku 3 338 000 Kč za nákup dřeva podle neexistujícího účetního dokladu č. 10140128. V rámci opakované daňové kontroly byly předloženy účetní doklady, na jejichž základě byly podle stěžovatelky prokázány náklady na nákup dřeva ve výši 1 460 850 Kč; správce daně tedy o tuto částku snížil základ daně stanovený na základě první daňové kontroly, základ daně přesto zůstal uměle navýšen o částku 1 877 150 Kč z neuznaného zůstatku nákladů na nákup dřeva vymyšlených zpracovatelem účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly.

[22] Zpracovatel tehdy předloženého účetnictví také zaevidoval do výnosů roku 2014 částku 1 103 350 Kč jako změnu stavu výrobků, a to bez jakéhokoli podkladu v podobě inventarizace, tuto částku si zřejmě naprosto vymyslel. 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, avšak základ daně, který byl uměle navýšen o výnosy vymyšlené zpracovatelem účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly, již adekvátně snížen nebyl.

[23] Při první daňové kontrole významně ovlivnilo stanovení základu daně za rok 2015 to, že zpracovatel tehdy předloženého účetnictví uvedl ke dni 31. 12. 2015 konečný stav účtu 379100 v hodnotě 7 037 216 Kč, aniž doložil inventarizaci majetku a závazků ke dni 31. 12. 2014 a ke dni 31. 12. 2015 a existenci a splatnost závazků v celkové výši 7 037 216 Kč. Správce daně tehdy posoudil tyto závazky jako neexistující, resp. právně zaniklé a zvýšil základ daně o částku 7 037 216 Kč. V rámci opakované daňové kontroly byly předloženy účetní sestavy a inventarizace ke dni 31. 12. 2014 a 31. 12. 2015, které prokazují, že ke dni 31. 12. 2015 hodnota závazků evidovaných na účtu 379010 činila 1 626 Kč, avšak základ daně, který byl uměle navýšen o v důsledku neuznání závazků vymyšlených zpracovatelem účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly, již adekvátně snížen nebyl.

Vyjádření žalovaného

[24] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, která navrhl její zamítnutí.

[25] Úvodem svého vyjádření žalovaný upozornil, že stěžovatelčiny námitky se v zásadě shodují s těmi, které stěžovatelka předkládala již ve svém odvolání a následně v žalobě adresované krajskému soudu. Žalovaný i krajský soud tyto námitky tedy již posoudili a dospěli k závěru o jejich nedůvodnosti.

[26] Dále žalovaný připomněl, že případnou nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí je třeba vykládat v jejím skutečném smyslu jako nemožnosti přezkoumat rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah či důvody, pro které bylo vydáno. Žalovaný není povinen reagovat na každý uplatněný argument a ten poté obsáhle vyvrátit – jeho úkolem je totiž uchopit smysl argumentace daňového subjektu a vypořádat se s ní. Žalovaný nemá

pokračování

povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzením daňového subjektu postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Vadou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného netrpí.

[27] Krajský soud rovněž nepochybil, pokud převzal závěry žalovaného. Z rozsudku je totiž zřejmé, že se krajský soud neomezil jen na převzetí argumentace žalovaného, a naopak se žalobními námitkami zabýval. Nadto ani v situaci, kdy krajský soud odkázal na napadené rozhodnutí či zprávu o daňové kontrole, není důvod pochybovat o dostatečnosti posouzení věci krajským soudem. Z těchto podkladů je totiž zřejmé, proč žalovaný stěžovatelčinu argumentaci nepovažoval za důvodnou, navíc shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li soud k jiným závěrům, není praktické ani časově úsporné zdlouhavě a stejnými nebo jinými slovy říkat totéž.

[28] Dále žalovaný konstatoval, že správce daně neměl žádný důvod původní účetnictví ve smyslu jeho dodatečnosti nijak zpochybňovat či považovat ho za dodatečně zpracované jen proto, že účetnictví bylo předloženo až v únoru 2017. Žalovaný opakovaně uvádí, že správce daně měl při původní daňové kontrole k dispozici prvotní doklady, účetnictví, účetní závěrky za účetní období roku 2014 a 2015 a evidenci rozpěstovaného sadebního materiálu v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Je pravda, že předložené původní účetnictví sice obsahovalo jisté nedostatky, tyto však samy o sobě nebyly způsobily zpochybnit účetnictví jako celek, tudíž původní účetnictví poskytovalo dostatečný obraz o skutečném stavu stěžovatelčina hospodaření. V nyní posuzovaném případě měl správce daně dostatečné důkazní prostředky pro to, aby ještě setrval u primární metody stanovení daně, tj. stanovení daně dokazováním.

[29] Stěžovatelkou uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, týkající se povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, na nyní řešený případ nedopadá. V odkazovaném rozsudku se uvedené týkalo pouze daňových dokladů, nikoliv jiných účetních dokumentů. Závěry, které stěžovatelka uvádí ve vztahu k účetním závěrkám, tak nelze z uvedeného rozsudku vyvozovat. Jak už bylo uvedeno v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření žalovaného k žalobě, správce daně z daňových dokladů, které nemají veškeré požadované náležitosti, bez dalšího nevycházel, což aproboval krajský soud v napadeném rozsudku. Nadto, jak účastník řízení neustále v této věci opakuje, i v situaci, kdy účetnictví není bezchybné, není vyloučeno z něj vyjít, alespoň z těch jeho částí, které jsou věrohodné a nepochybné, či je správce daně schopen si uvedené údaje ověřit i z jiných dokladů a daň dokazováním stanovit. Žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které *„pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlazoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že nesplnil své zákonné povinnosti“*.

[30] Žalovaný rovněž neshledává v dané souvislosti důvodnou ani stěžovatelčinu námitku stran nepoužitelnosti původního účetnictví z důvodu absence jeho autorizace stěžovatelkou. Žalovaný se v dané věci plně ztotožňuje s vypořádáním této námitky krajským soudem (viz bod 44 a násl. napadeného rozsudku), kterému není dle názoru žalovaného co vytknout a pro stručnost na toto v plném rozsahu odkazuje. Lze toliko doplnit, že stěžovatelkou zpochybňované účetní závěrky byly přílohou dodatečných daňových přiznání učiněných původním zmocněncem stěžovatelky, přičemž bylo zcela na stěžovatelce, koho pověří svým

zastupováním při správě daní. Případné důsledky z toho plynoucí v žádném případě nelze klást k tíži finanční správě. Náhrady škody za případné pochybení účetního či jiné osoby pověřené vedením účetnictví daňového subjektu je pak možné se domáhat přímo vůči této osobě. K těmto účelům pak poskytuje právní řád jiné prostředky ochrany práv.

[31] Žalovaný uzavírá, že meritem sporu bylo, zda mohl správce daně použít při doměřovacím řízení přepracované účetnictví předložené při opakované daňové kontrole, přičemž správce daně jednoznačně prokázal, že přepracované účetnictví nebylo možné pro jeho nezákonnost použít, neboť bylo nesprávné a bylo vedeno v rozporu s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Při původní daňové kontrole správce daně původní účetnictví jako celek nezpochybnil a na základě výsledku této daňové kontroly byla pravomocně stanovena daň za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Údaje z účetních deníků odpovídaly údajům v účetních výkazech a výsledky hospodaření před zdaněním z účetnictví souhlasily s řádky 10 daňových přiznání. Naprostá většina účetních zápisů v účetním deníku odpovídala účetním a daňovým dokladům, které byly v průběhu původní daňové kontroly předloženy. Správce daně pak nezpochybnil původní účetnictví jako celek ani při opakované daňové kontrole, zatímco přepracované účetnictví nebylo možné pro jeho nezákonnost akceptovat.

[32] Stěžovatelka znovu otevřela účetní knihy za účetní období roků 2014 a 2015, provedla v nich další účetní zápisy a účetní zápisy také opravila a vyhotovila za uvedená účetní období nové účetní závěrky, a to po termínu, který je tolerován v § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, dle kterého platí, že účetnictví za určité zdaňovací období je definitivně uzavřeno poté, co uplyne následující zdaňovací období (tedy účetnictví za zdaňovací období roku 2014 bylo definitivně uzavřeno k 1. 1. 2016 a za zdaňovací období roku 2015 k 1. 1. 2017). Od tohoto okamžiku tak stěžovatelka nemohla nikterak do již uzavřeného účetnictví zasahovat. Ze strany stěžovatelky však po tomto datu došlo k přepracování účetnictví, nikoli k jeho rekonstrukci, jak se toho dovolává, přičemž stěžovatelka ani skutečnost, že účetnictví bylo přepracováno až po datu 1. 1. 2017 (čemuž ostatně nasvědčuje i skutečnost, že v rámci první daňové kontroly zahájené dne 27. 9. 2017 nebylo správci daně předloženo) nijak nerozporuje. Z uvedeného důvodu tak předložené účetní sestavy nemohl správce daně považovat za věrohodné důkazní prostředky, které osvědčují tvrzení stěžovatelky o výši základu daně a daně v dodatečných daňových přiznáních.

[33] Konečně ani námitka stěžovatelky, že došlo k chybnému stanovení základu daně a výše daně, a to neuznáním nákladů ve výši 3 338 000 Kč (zdaňovací období roku 2014), výnosů v podobě změny stavu výrobků v částce 1 103 350 Kč (zdaňovací období roku 2014) a neuznání závazků v hodnotě 7 037 216 Kč (zdaňovací období roku 2015) není důvodná. Krajský soud se danými případy zabýval v bodech 52 až 55 napadeného rozsudku, přičemž vyhodnotil postup správce daně jako správný.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[34] Kasační stížnost **není** důvodná.

[35] Jako první se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelkou opakovaně tvrzenou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného. Ten se podle stěžovatelky nevypořádal se všemi jejími námitkami upozorňujícími na neprůkaznost jejího účetnictví předloženého

pokračování

v rámci první daňové kontroly a na dodatečnost jeho zpracování. Kvůli tomu stěžovatelčino účetnictví předložené v rámci první daňové kontroly vůbec nemělo sloužit jako podklad pro stanovení daně. Konkrétně stěžovatelka upozornila na své námitky ohledně 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 účtů) a konečně na námitku, podle které změna stavu nedokončené výroby byla účtována nákladově, ačkoli měla být účtována ještě výnosově. Stěžovatelka souhrnně namítla, že v rozhodnutí žalovaného se sice opakovaně objevuje závěr o tom, že účetnictví předložené v rámci první daňové kontroly nebylo jako celek zpochybněno, chybí však konkrétní vypořádání stěžovatelčiných výše uvedených námitek. Finanční správa si byla těchto chyb ve vedení účetnictví a jejich důsledků na stanovení základu daně v neprospěch stěžovatelky vědoma, ale účelově neodmítla takto neprůkazné účetnictví jako celek, ale vybrala si z něj za účelem stanovení daně dokazováním jen ty položky, které mohla využít pro stanovení co nejvyššího základu daně.

[36] Tato námitka není ani podle Nejvyššího správního soudu důvodná.

[37] Již žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelčiny kasační námitky se v podstatné míře shodují s námitkami, které uvedla již v žalobě a předtím v odvolání. Nejvyšší správní soud s touto poznámkou souhlasí. Většinu v zásadě totožných stěžovatelčiných námitek tedy již posoudil žalovaný i krajský soud. Nejvyšší správní soud v takových případech ustáleně upozorňuje, že „*není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou*“ (srov. např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Krajskému soudu tedy nelze vyčítat, pokud ve svém rozsudku opakovaně odkazoval na rozhodnutí žalovaného. Stejný postup ostatně provádí i Nejvyšší správní soud v nynějším rozsudku, když opakovaně odkazuje na příslušné pasáže rozsudku krajského soudu (dále viz níže).

[38] Jak již bylo uvedeno, stěžovatelka tuto námitku snesla již v řízení před krajským soudem. Krajský soud se touto námitkou zabýval v bodech 31 až 36 svého rozsudku, neshledal ji však důvodnou. Od posouzení krajského soudu neshledal ani Nejvyšší správní soud důvod se jakkoli odchýlit.

[39] Zejména v bodech 34 a 35 svého rozsudku odkázal krajský soud na celou řadu bodů rozhodnutí žalovaného, ve kterých se žalovaný stěžovatelčinými námitkami ohledně vad účetnictví předloženého v rámci první daňové kontroly zabýval. Krajský soud přiléhavě odkázal jednak na body 60, 82, 89 a 90 rozhodnutí žalovaného, ve kterých se žalovaný obecně vyjadřoval k použitelnosti původně předloženého účetnictví a ve kterých žalovaný dospěl k závěru, že původní stěžovatelkou předložené účetnictví bylo pro stanovení její daňové povinnosti za roky 2014 a 2015 použitelné, kdy naprostá většina účetních zápisů v účetním deníku odpovídala účetním a daňovým dokladům, které stěžovatelka v rámci původní daňové kontroly předložila. 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.

[40] Dále krajský soud přílehavě odkázal na body 50 až 55, resp. 68, 72 a 75 rozhodnutí žalovaného, ve kterých se žalovaný konkrétně vyjádřil ke stěžovatelským výše uvedeným námitkám. Namítané porušení zásady účetní jednoty ohledně zaúčtování účetních dokladů jiného subjektu žalovaný vypořádal pod bodem 55 napadeného rozhodnutí. Odvoláním zmiňovanými neprůkaznými položkami účetnictví se žalovaný zabýval pod body 50 a 54 napadeného rozhodnutí. Stavby účtů žalovaný hodnotil pod body 54 a 75 napadeného rozhodnutí. Odvoláním namítanými rozdíly ve výši výnosů z titulu změny stavu se žalovaný zabýval pod body 68 a 72.

[41] Nejvyšší správní soud tedy shodně jako již krajský soud konstatuje, že namítanou nepřezkoumatelnost je třeba vykládat v jejím skutečném smyslu jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (k tomu srov. bod 31 rozsudku krajského soudu i s odkazy na odpovídající judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu). Takovou vadou rozhodnutí žalovaného ani podle Nejvyššího správního soudu netrpí a tato námitka tedy nebyla důvodná.

[42] Dále tedy mohl Nejvyšší správní soud přistoupit k hodnocení věcných závěrů krajského soudu. Všechny zbylé stěžovatelské kasační námitky se totiž již týkají podstaty nynějšího sporu, kterou je otázka použitelnosti původního účetnictví a možnosti stanovení daně dokazováním bez přechodu na pomůcky. Stěžovatelka konstantně namítá, že účetnictví předložené z její strany v rámci první daňové kontroly bylo natolik vadné, že na jeho základě neměla finanční správa vůbec stanovit daň. Finanční správa naopak měla vyjít z jejího přepracovaného účetnictví předloženého v průběhu druhé daňové kontroly, případně měla finanční správa stanovit daň prostřednictvím pomůcek.

[43] Směr stěžovatelských kasačních námitek je tedy zřejmý. Jednoznačné je i posouzení věci žalovaným, který se s právním názorem stěžovatelky neztotožnil a jejímu odvolání nevyhověl. I žalovaný připouští, že účetnictví předložené stěžovatelkou v rámci první daňové kontroly nebylo prosto vad, vady stěžovatelčina účetnictví ovšem podle žalovaného nedosáhly takové intenzity, aby zatemnily stěžovatelčino účetnictví natolik, že by nepodávalo věrohodný obraz jejího hospodaření a žalovaný by musel stanovit daň podle pomůcek. Naopak ohledně v pořadí druhého předloženého účetnictví se stěžovatelce podle žalovaného nepodařilo rozmělnit pochyby ohledně pravosti tohoto účetnictví, proto správce daně a následně žalovaný při stanovení nyní sporných daňových povinností stěžovatelky (za daň z příjmů právnických osob za roky 2014 a 2015) vyšli z prvního předloženého účetnictví. S tímto posouzením sporu se ztotožnil krajský soud a nyní je potvrzuje i Nejvyšší správní soud.

[44] Před samotným vypořádáním konkrétních stěžovatelských kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za vhodné shrnout obecná východiska hodnocení věci, která částečně načrtl již krajský soud ve svém rozsudku.

pokračování

[45] Jak upozornil již žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, správa daní je tvořena vyváženým komplexem povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Jejich důsledkem je, že stanovení daně vychází primárně z tvrzení samotného daňového subjektu a zjištění její správné výše se (standardně) provádí dokazováním (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, bod 26). Tyto závěry ostatně vyplývají již jen ze samotného daňového řádu, který vymezuje správu daně jako postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové tvrzení podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3). Daňový subjekt má tedy v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (opět již cit. usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 296/2020-133, bod 28).

[46] Nejvyšší správní soud dále opakovaně uvedl, že stanovení daně dokazováním má jednoznačně přednost. K vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit pouze tehdy, jestliže daňový subjekt nesplnil některou z povinností, uložených mu zákonem, a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze daň stanovit dokazováním (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004-64, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, či ze dne 1. 12. 2008, č. j. 2 Afs 91/2008-58). Pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlazoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2010, č. j. 8 Afs 70/2009-286). Účetnictví daňového subjektu je nepoužitelné k důkazu, jestliže intenzita pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí je v takovém rozsahu, že objektivně vzato zatemňují obraz o skutečném hospodaření daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, či ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142).

[47] Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, přísně formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz (již výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 91/2008-58).

[48] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: (i.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (ii.) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (iii.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu žalovaného jako odvolacího orgánu a následně pak samozřejmě i přezkumu správních soudů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023-48, bod 14). Pro určení rozhodného momentu přechodu

na pomůcky *nelze* stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. 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 obsahu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, bod 11, včetně citace starší judikatury). Nejvyšší správní soud rovněž ustáleně judikuje, že stanovení daně částečně na základě dokazování a částečně podle pomůcek zákon nepřipouští (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87, ze dne 9. 3. 2011, č. j. 2 Afs 85/2010-119, bod 42, či výslovně pro daň z příjmů právnických osob rozsudek ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018-35, bod 13).

[49] Použitelnosti původního, resp. přepracovaného stěžovatelčina účetnictví, případně nutnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek krajský soud věnoval podstatnou část svého rozsudku v bodech 37 až 50. Přitom se krajský soud ztotožnil s posouzením věci žalovaným, neboť dospěl k závěru, že správcem daně identifikované nesrovnalosti týkající se původního účetnictví nebyly takové intenzity, aby zatemnily obraz o stěžovatelčině hospodaření. Vzhledem k tomu, že údaje obsažené ve stěžovatelčině původně předloženém účetnictví odpovídaly dostupným daňovým dokladům předloženým stěžovatelkou během první daňové kontroly, bylo v nynějším případě možné stanovit stěžovatelčiny daňové povinnosti dokazováním na základě jejího původně předloženého účetnictví (bod 43 rozsudku krajského soudu).

[50] S tímto posouzením krajského soudu Nejvyšší správní soud souhlasí. I podle Nejvyššího správního soudu se stěžovatelce nepodařilo vyvrátit pochybnosti a zdůvodnit rozdíly mezi jejím prvním účetnictvím a účetnictvím dodatečně předloženým. Stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky, které by prokazovaly předmětné rozdíly z přepracovaného účetnictví. Navíc se stěžovatelce nepodařilo rozmělnit ani pochyby o pravosti dodatečně předloženého účetnictví.

[51] K nepoužitelnosti stěžovatelkou dodatečně předloženého účetnictví se přitom rovněž vyjádřil krajský soud, kdy zejména uvedl, že stěžovatelka 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. Tento přestupek přitom spočíval právě v tom, že stěžovatelka po lhůtě uvedené v § 17 odst. 7 zákona o účetnictví znovu otevřela účetní knihy za účetní období roku 2014 a 2015, provedla v nich další účetní zápisy a účetní zápisy také opravila a vyhotovila za uvedená účetní období nové účetní závěrky. Dodatečně předložené stěžovatelčino účetnictví tedy nebylo ani podle krajského soudu možné považovat za věrohodný důkazní prostředek osvědčující stěžovatelčino daňové tvrzení (bod 38 rozsudku krajského soudu). Uvedené dodatečně vyhotovené účetnictví navíc vykazovalo významné rozdíly v aktivech, pasivech, výnosech, nákladech a výsledku hospodaření v porovnání s prvně předloženým účetnictvím, tyto rozdíly však stěžovatelka nezdůvodnila, a to ani k výzvě správce daně. Rovněž seznam dlouhodobého majetku a seznam skladu, které stěžovatelka doložila dodatečně k druhému účetnictví, krajský soud ve shodě s žalovaným vyhodnotil jako dodatečně zhotovené, které jako takové nemohou odrážet tehdejší skutečný stav skladových zásob. Konečně rozdíly mezi prvním a druhým účetnictvím nebyly podle krajského soudu zdůvodněny ani

pokračování

stěžovatelkou zmiňovanými tabulkami obsahujícími srovnání výsledků hospodaření a obrátů za roky 2014 a 2015, tyto tabulky totiž obsahovaly pouze tvrzení o výši rozdílů bez jejich konkrétního odůvodnění (bod 39 rozsudku krajského soudu). Rovněž s tímto posouzením krajského soudu Nejvyšší správní soud souhlasí.

[52] Jestliže stěžovatelka namítla, že není jasné, co představuje „významnou většinu“ údajů původního účetnictví, která byla podle finanční správy i krajského soudu objektivně podložena, díky čemuž bylo možné vyjít při stanovení stěžovatelčiny daňové povinnosti z jejího původního účetnictví, Nejvyšší správní soud odkazuje na již výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 4 Afs 87/2015-29. Z něj nyní opakuje, že pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Takovým požadavkům finanční správa a následně i krajský soud ve svých rozhodnutích dostaly. Nejvyšší správní soud opakuje, že finanční správa a následně i krajský soud se ve svých rozhodnutích použitelností stěžovatelkou původně předloženého účetnictví zabývaly v dostatečném rozsahu. Zejména finanční správa porovnála stěžovatelkou původně předložené účetnictví s jednotlivými finančními podklady, z čeho dospěla k závěru, že byť není stěžovatelkou původně předložené účetnictví prosto vad, rozsah zjištěných vad nedosáhl takové intenzity, aby došlo k zatemnění stěžovatelčina hospodaření a stěžovatelčina daňová povinnost tedy mohla být stanovena dokazováním (k tomu více již výše zmíněné body 60, 82, 89 a 90 rozhodnutí žalovaného). S tímto posouzením se ztotožnil krajský soud a nyní i Nejvyšší správní soud. Takový postup odpovídal výše ustáleným požadavkům judikatury Nejvyššího správního soudu na individuální hodnocení a souhrnné hodnocení všech skutkových okolností každé věci.

[53] Dále stěžovatelka opakovaně namítla i údajnou dodatečnost vyhotovení původně předloženého účetnictví. Zde se ohradila proti printscreenům fotografií předložených žalovaným v rámci dupliky ze dne 11. 6. 2024, na které krajský soud odkázal a které podle krajského soudu měly prokazovat zpracování účetnictví k datu 10. 6. 2015. Podle stěžovatelky se však jednalo toliko o dva fragmenty dokumentace, které uvedené neprokazovaly, a ještě méně prokazovaly ohledně doby zpracování účetnictví za rok 2015.

[54] Touto námitkou se již zabýval krajský soud v bodu 50 svého rozsudku. Již krajský soud přitom upozornil, že se ze strany stěžovatelky v zásadě jedná o osamocené tvrzení, které ničím nedokládá. Shodné lze uvést i k její kasační námitce, ve které pouze rozporuje nedostatečnost printscreenů fotografií, ze kterých vyšel krajský soud, aniž by však nabídla další tvrzení a důkazy pro údajně dodatečné zpracování původně předloženého účetnictví. Jak však uvedl již krajský soud, skutečnost, že účetní sestavy byly stěžovatelkou 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. Mácou bylo zpracováno minimálně k datu 10. 6. 2015. Podstatné je, že údaje v tomto účetnictví uvedené jsou osvědčeny účetními doklady předloženými stěžovatelkou rámci první daňové kontroly.

[55] V další kasační námitce stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, ze kterého podle ní vyplývá, že za dostatečný podklad nelze považovat doklady, které nemají všechny požadované náležitosti – to se týká i účetních závěrek, které v tomto případě rozhodně neměly všechny zákonné náležitosti. Takový závěr však ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu neplyne. Předně je třeba uvést, že zmíněný rozsudek se netýkal daně z příjmů právnických osob, ale prokazování odpočtu DPH. Ve zmíněném rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval zejména otázkou, zda na daňový subjekt přešlo důkazní břemeno ohledně prokázání realizace sporných transakcí, a kdy se tak stalo (bod 17 rozsudku). Dále Nejvyšší správní soud zdůraznil, že přestože je prokazování odpočtu DPH prvotně záležitostí dokladovou, je nezbytné respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak je v daňových dokladech deklarováno, neboť o faktickém stavu (tj. jeho faktické realizaci) jsou pochybnosti, nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi (bod 30 rozsudku). A právě tato skutečnost byla jádrem tehdejšího sporu. Byť daňový subjekt doložil doklady se všemi náležitostmi, správce daně pochyboval o faktické realizaci zdanitelného plnění. Podle Nejvyššího správního soudu však správce daně nepředestřel dostatečné pochybnosti o faktické realizaci zdanitelného plnění, aby důkazní břemeno přešlo „zpět“ na daňový subjekt. Z podané rekapitulace se podle Nejvyššího správního soudu podává, že tento stěžovatelkou odkazovaný rozsudek není na nynější věc použitelný, neboť zaprvé řešil zcela jiný druh sporu a zadruhé v něm Nejvyšší správní soud neuvedl, co tvrdila stěžovatelka ve své kasační stížnosti. Ani tato námitka tedy nebyla důvodná.

[56] Nepoužitelnost původního účetnictví stěžovatelka spatřuje i v nedostatku autorizace účetních závěrek pověřenou osobou. Účetní závěrky, jež měly tvořit přílohy k dodatečným daňovým přiznáním, nebyly opatřeny podpisy stěžovatelčina statutárního orgánu ani schváleny jediným společníkem při výkonu působnosti její valné hromady před tím, než Ing. Máca (bez stěžovatelčina vědomí) podal dodatečná daňová přiznání s těmito přílohami. Finanční správa považovala přiložení nepodepsaných příloh dodatečných daňových přiznání za nepodstatné, neboť se mylně domnívala, že sestavením účetních závěrek byl pověřen Ing. Máca, a odeslal-li dodatečná daňová přiznání s těmito přílohami svou datovou schránkou, nahradil tak podpis, kterým měly být účetní závěrky opatřeny. Podle stěžovatelky však Ing. Máca nebyl oprávněn ani k sestavení, natož k podpisu účetních závěrek a nemohl tak odesláním nepodepsaných příloh k daňovým přiznáním svou datovou schránkou podpis stěžovatelčina statutárního orgánu nahradit.

[57] I tuto námitku stěžovatelka uplatnila opakovaně a vypořádal se s ní již krajský soud v bodech 45 až 49 svého rozsudku. Nejvyšší správní soud ani k tomuto posouzení nemá žádnou výtku, proto i ani tato kasační námitka není důvodná.

[58] Již krajský soud odkázal na plné moci udělené stěžovatelkou Ing. Mácovi k tomu, aby byl za stěžovatelku oprávněn disponovat vůči správci daně se stěžovatelčím účetnictvím [Ing. Mácu stěžovatelka konkrétně zmocnila k „[z]astupování 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“]. Co se týká samotného zpracování

pokračování

stěžovatelčina účetnictví, stěžovatelka v této souvislosti doložila faktury z let 2014 a 2015, které jí byly vystaveny společností Daně Máca za zpracování účetnictví. Jejím jediným jednatelem a společníkem byl v rozhodném období právě Ing. Máca, 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 společnost Daně Máca a její jednatel – osoba stěžovatelkou zplnomocněná k veškerým výše specifikovaným úkonům v rámci daňové kontroly – byl oprávněn toto účetnictví v rámci daňové kontroly předložit. Ani Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil stěžovateli, že šlo o neautorizované účetní záznamy zpracované neznámou osobu. Jak navíc k účetním závěrkám opakovaně uvádí žalovaný, správce daně z daňových dokladů, které neměly veškeré požadované náležitosti, bez dalšího nevycházel, ale věrohodnost stěžovatelčina původně předloženého účetnictví porovnával i s dalšími dostupnými podklady.

[59] Dále stěžovatelka nesouhlasí, že by postupovala v rozporu s § 17 odst. 7 zákona o účetnictví. Když stěžovatelce nebylo po ukončení smlouvy vydáno její účetnictví od pověřeného zpracovatele, byla nucena je považovat za ztracené nebo zničené, a protože si byla vědoma povinností stanovených jí jako účetní jednotce zákonem o účetnictví, pověřila v roce 2019 vedením svého účetnictví nového zpracovatele – společnost DATASOFT CZ. Tuto společnost stěžovatelka ihned pověřila provedením opatření k obnovení průkaznosti účetnictví dle § 35 odst. 6 zákona o účetnictví. Společnost DATASOFT CZ. provedla rekonstrukci stěžovatelčina účetnictví za roky 2012 až 2018. K tomu stěžovatelka dodává, že rekonstrukce účetnictví nebyla provedena účelově proto, aby se na jejím základě stěžovatelka pokusila docílit změny základu daně, resp. snížit daňovou povinnost za zdaňovací období 2014 a 2015, ale čistě z nutnosti mít řádné účetnictví od roku 2012 do roku 2018. Konstatování krajského soudu v bodě 38 odůvodnění rozsudku, že zničení či ztráta stěžovatelčina účetnictví byla zmíněna poprvé až během ústního jednání ve věci, navíc bylo nesprávné, neboť toto již bylo obsahem čl. II. stěžovatelčiny žaloby.

[60] Nejvyšší správní soud v rámci této kasační námítky předně přisvědčuje stěžovateli, že zmínku o zničení či ztrátě účetnictví a nutnosti postupu podle § 35 odst. 6 zákona o účetnictví uvedla stěžovatelka skutečně již ve své žalobě, a nikoli až během ústního jednání před krajským soudem (srov. část II. bod 11 a násl. žaloby). Ani tak však kasační námitka není důvodná. Krajský soud totiž stěžovatelčinu žalobní námitku i tak odpovídajícím a především dostatečným způsobem vypořádal v bodě 38 svého rozsudku a jeho rozsudek tedy není třeba zrušit.

[61] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem zejména v tom, že dodatečně vyhotovené účetnictví bylo vyhotoveno v rozporu se zákonem o účetnictví, čehož si stěžovatelka ostatně musí být sama dobře vědoma. Již výše Nejvyšší správní soud zmínil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 21. 9. 2020, kterým byla stěžovatelka uznána vinnou ze spáchání přestupku spočívajícím v porušení právě § 17 odst. 7 ve spojení s § 8 odst. 2 zákona o účetnictví. Nejvyšší správní soud přitom opakuje, že uvedený přestupek spočíval právě v tom, že stěžovatelka po lhůtě uvedené v § 17 odst. 7 zákona o účetnictví otevřela znovu otevřela účetní knihy za účetní období roku 2014 a 2015, provedla v nich další účetní zápisy a účetní zápisy také opravila a vyhotovila za uvedená účetní období nové účetní závěrky. Dále Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka v soudních řízeních konstantně tvrdí, že všechny rozdíly oproti původně předloženému

účetnictví jsou zdůvodněny a prokázány účetními doklady předloženými v rámci druhé daňové kontroly. Stěžovatelka však po celou dobu soudních řízení pouze takto obecným způsobem tvrdí uvedenou skutečnost, své tvrzení však nijak nekonkretizuje ani neodkazuje na konkrétní rozdíly a konkrétní doklady, které mají uvedené rozdíly odůvodňovat. K takto obecné námitce i Nejvyšší správní soud přistupuje se stejnou mírou obecnosti jako již krajský soud a shodně jako krajský soud konstatuje, že souhlasí se závěrem žalovaného a následně krajského soudu, že finanční správa dostatečně a přesvědčivě odůvodnila, proč bylo původně předložené stěžovatelčino účetnictví způsobilé pro stanovení její daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud navíc dodává, že stěžovatelčina tvrzení jsou navíc i vzájemně rozporná, neboť stěžovatelka v kasační stížnosti mj. uvádí, že „*neexistuje způsob, jak by mohla vysvětlit, proč se v účetnictví předloženém v rámci opakované daňové kontroly nenacházejí údaje, které byly uvedeny v původním účetnictví*“ – srov. část. VI. bod 8 kasační stížnosti.

[62] Konečně Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani stěžovatelčinu námitku, ve které stěžovatelka kvůli chybnému vedení účetnictví ze strany jejího původního zpracovatele účetnictví odkázala na nutnost postupovat podle § 35 odst. 6 zákona o účetnictví. Podle tohoto ustanovení *v případě, že účetní záznamy jsou ztracené nebo odcizené, zničené nebo poškozené tak, že tímto poškozením došlo ke změně jejich obsahu, je povinná účetní jednotka provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví*. K žádné situaci předvídané v tomto ustanovení však v nynějším případě nedošlo. Stěžovatelka znovu otevřela účetní knihy za účetní období roků 2014 a 2015, provedla v nich další účetní zápisy a účetní zápisy také opravila a vyhotovila za uvedená účetní období nové účetní závěrky, a to po termínu, který je tolerován v § 17 odst. 7 zákona o účetnictví, dle kterého platí, že účetnictví za určité zdaňovací období je definitivně uzavřeno po té, co uplyne následující zdaňovací období (tedy účetnictví za zdaňovací období roku 2014 bylo definitivně uzavřeno k 1. 1. 2016 a za zdaňovací období roku 2015 k 1. 1. 2017). Od tohoto okamžiku tak stěžovatelka nemohla nikterak do již uzavřeného účetnictví zasahovat. Ze strany stěžovatelky však po tomto datu došlo k přepracování účetnictví, nikoli jeho rekonstrukci, jak se dovolává.

[63] V souvislosti s v předchozích bodech vypořádanou stěžovatelčinou kasační argumentací považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vypořádat i další její kasační argumentaci spočívající v tom, že prvotní pochybení spočívalo především u původního zpracovatele jejího účetnictví a jeho jednatele a stěžovatelka se posléze pouze snažila všemožnými prostředky napravit nastalou situaci. Ani tato stěžovatelčina argumentace nemůže změnit výsledek nynějšího sporu.

[64] Již výše Nejvyšší správní soud upozornil, že správa daní je tvořena vyváženým komplexem povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Jejich důsledkem je, že stanovení daně vychází primárně z tvrzení samotného daňového subjektu (bod [45] shora). Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví či jiné povinné záznamy či evidence. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu (bod 48 shora).

pokračování

[65] Již krajský soud navíc ve svém rozsudku přiléhavě upozornil, že dle § 5 odst. 1 zákona o účetnictví mohou účetní jednotky pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu. Podle odst. 2 toto pověření nezavazuje účetní jednotku odpovědnosti za vedení účetnictví. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu si osoba zúčastněná na správě daní může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní sama něco vykonat. Ze zastoupení pak podle § 436 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému (srov. body 47 a 48 rozsudku krajského soudu).

[66] Z dikce uvedených zákonných ustanovení vyplývá plná odpovědnost daňového subjektu za vedení účetnictví a přičitatelnost veškerých práv a povinností vzniklých ze zastoupení daňovému subjektu. Stěžovatelka se tak nemůže zprostit této své odpovědnosti s odkazem na pasivní přístup jí zmocněného daňového poradce. Jak navíc plyne z průběhu daňové kontroly, správce daně během ní jednal nejen s Ing. Mácou, ale též přímo s jediným jednatelem stěžovatelky. Stěžovatelka tak byla srozuměna s tím, že daňová kontrola probíhá a měla možnost její průběh jakkoli ovlivnit. Pokud byla stěžovatelka přesvědčena, že prvotní pochybení nastalo u zpracovatele jejího účetnictví, mohla se bránit cestou civilního sporu. Tato stěžovatelčina polemika však nemůže změnit výsledek nynějšího řízení, jehož předmětem je posouzení zákonnosti stanovení stěžovatelčiny daňové povinnosti.

[67] Konečně v poslední části kasační stížnosti stěžovatelka upozornila na tři údajné případy, ve kterých došlo ze strany správce daně k chybné korekci základu daně a její výše. Tyto tři případy Nejvyšší správní soud detailně popsal v bodech [21] až [23] shora. I v rámci této kasační námitky považuje Nejvyšší správní soud za nutné nejprve upozornit na obecnost této kasační námitky a dále na skutečnost, že tuto kasační argumentaci stěžovatelka v zásadě převzala ze své žaloby (srov. část VII. stěžovatelčiny žaloby a část VII. stěžovatelčiny kasační stížnosti). Nejvyšší správní soud však konstantně upozorňuje, že kasační stížnost je v prvé řadě opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení domáhá zrušení soudního rozhodnutí (102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Stěžovatel je tedy povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38, bod 12, nebo z 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikaturu tam citovanou).

[68] Krajský soud shodnou stěžovatelčinu námitku posoudil v bodech 51 až 55 svého rozsudku. Ani v jednom z případů ji neshledal důvodnou. Proti jeho právnímu hodnocení tedy stěžovatelka mohla snést konkrétní kasační námitky, ovšem neučinila tak a shodně jako již před krajským soudem se omezila na konstatování, že uvedené tři případy nebyly kvůli pochybení původního zpracovatele účetnictví zaúčtovány, kvůli čemuž došlo k chybnému stanovení základu daně. Již před krajským soudem se tedy tato kasační námitka pohybovala na samé hranici projednatelnosti, v kasačním řízení stěžovatelka navíc nepřednesla žádnou konkurující argumentaci, kterou by postavila proti právnímu hodnocení krajského soudu. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že ani tato kasační námitka nebyla důvodná a v podrobnostech odkazuje na výše uvedené body 51 až 55 rozsudku krajského soudu, ve kterých krajský soud tuto námitku vypořádal.

IV. Závěr a náklady řízení

[69] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelčinu kasační stížnost z výše vyložených důvodů neshledal důvodnou, proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[70] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. ledna 2025

David Hipšr
předseda senátu