

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUD. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr.Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Křešnička, spol. s r. o.,** se sídlem Kalenice 21, Volenice, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2010, č. j. 1595/10-1200, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2010, č. j. 10 Af 70/2010 - 39,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 12. 2010, č. j. 10 Af 70/2010 - 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou včas žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2010, kterým žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Strakonicích (dále též „správce daně“) ze dne 20. 11. 2009 (pozn. NSS: stěžovatel v kasační stížnosti nesprávně uvádí datum 30. 11. 2009), č. j. 67377/09/105910305772 a č. j. 67380/09/105910305772. Prvním z nich správce daně doměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 780 Kč a zrušil daňovou ztrátu ve výši 407 384 Kč, druhým z nich mu doměřil na téže dani za zdaňovací období roku 2006 částku 12 480 Kč, zrušil daňovou ztrátu ve výši 688 546 Kč a sdělil mu povinnost platit penále ve výši 36 923 Kč. Daň byla v obou případech stanovena podle pomůcek, neboť správci daně při absenci účetnictví, které shořelo při požáru, nebyly předloženy dostatečné

podklady. Správce daně jako pomůcek užil výsledků srovnatelných subjektů s akceptací odlišností, při nezjištění subjektů s obdobným rozsahem podnikání.

Krajský soud v napadeném rozsudku akceptoval důvodnost neprovedení výslechu svědkyně Holé, neboť její výpověď nemohla nahradit neexistující doklady; takový důkaz by totiž nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu. Navíc se jednalo o účetní daňového subjektu, která byla přítomna některým jednáním u správce daně a předkládala určité doklady k výzvě, aniž by se k požadavkům výzvy jakkoliv vyjádřila. Účetnictví předložené daňovým subjektem nebylo úplné a průkazné a důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) nebylo splněno. Správce daně tak byl při stanovení daně oprávněn postupovat podle § 31 odst. 5 daňového řádu. K námitce rozdílného posouzení skutkových okolností v řízení o dani z přidané hodnoty krajský soud poukázal na samostatnost daňových řízení. Krajský soud rovněž zhodnotil výběr subjektů, jichž správce daně užil při stanovení daně podle pomůcek a poukázal na skutečnost, že odlišnosti byly vyhodnoceny ve prospěch žalobce. Stanovení daně označil za dostatečně spolehlivé.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení a vady rozsudku krajského soudu, který se řádně nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Konkrétní námitky stěžovatel soustředil podle žalobních námitek do čtyř následujících okruhů:

1) Neúplnost dokazování

Ve vyjádření ze dne 19. 5. 2009 stěžovatel navrhl správci daně výslech svědkyně M. H., přičemž zdůvodnil důvod a cíl její svědecké výpovědi. Jednalo se o účetní, která zpracovávala účetnictví, a tudíž měla v ruce každý doklad. Z její výpovědi mělo vyplynout, jak bylo vedeno účetnictví, že k účtovaným případům vždy existoval doklad, jak byla vedena evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a že byla vedena na základě dokladů obsahujících zákonné náležitosti, jak byly vedeny tržby za stravenky a jak bylo účtováno o energiích a zda byly přeúčtovány nájemcům. Požadavek na její výslech stěžovatel zopakoval i v odvolání. Správce daně ani žalovaný návrhu nevyhověli s odůvodněním, že tato svědecká výpověď by nemohla dosvědčit skutečnosti, k jejichž prokázání byl daňový subjekt vyzván. Přitom výzvou ze dne 15. 12. 1998 byl stěžovatel mj. vyzván k doložení, že v nájmech byly zahrnuty i náklady na vodu, topení a energickou energii, k doložení účetních operací týkajících se stravenek, k zaúčtování zboží či jídla hrazených stravenkami, účtování nedaňových nákladů na účtu 5188 a vyúčtování reklamy poskytnuté Měšťanskému pivovaru Strakonice, a. s. Stěžovatel tak byl vyzván k doložení skutečností, které uvedl v návrhu na provedení výslechu M. H.

Krajský soud bez výhrad převzal argumentaci žalovaného, že navrženým výslechem nebylo možno „osvědčit absenci“ účetních dokladů. Připustil tak spekulativní hodnocení neprovedené svědecké výpovědi, což je v rozporu s právním názorem Nejvyššího

správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 15. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 55/2005. Soudem užitý pojem „osvědčit absenci dokladů“ je pro stěžovatele nesrozumitelný, neboť absence účetních dokladů nebyla předmětem sporu – doklady byly nenávratně zničeny při požáru.

Postup žalovaného i názor soudu znamená, že v případě zničení účetních dokladů tyto nelze žádným způsobem, tj. ani svědeckou výpovědí, nahradit. Pak by ovšem zaslaná výzva byla pouze formálním krokem, bez šance pro daňový subjekt jí vyhovět.

Postup správce daně byl v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť ten je povinen provést všechny navržené důkazy, které jsou pro projednávanou věc relevantní. Zde stěžovatel poukazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 30/2004 a ze dne 24. 4. 2004, sp. zn. 3 Afs 1/2003, rozsudky krajských soudů a odbornou literaturu, z nichž cituje.

2) Nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

Stěžovatel v průběhu daňového řízení doložil, že v důsledku požáru založeného úmyslně neznámou osobou byly zničeny účetní doklady týkající se kontrolovaných zdaňovacích období. Proto stěžovatel pro účely kontroly daně z příjmů zpočátku předložil jen knihy analytické evidence, obsahující položkové rozpisy deníku. Za pomoci účetní firmy se mu později podařilo doložit velké množství duplikátů účetních dokladů, včetně mzdové evidence, smluvní dokumentace a technických průkazů vozidel. Výzvou z 15. 12. 2008 byl stěžovatel vyzván k doložení pouze některých vybraných nákladových položek, a to zejména hotově hrazených; část požadovaných dokladů také byla správci daně předána. Přesto v závěru kontrolního zjištění zaslaného 16. 3. 2009 bylo uvedeno, že daň bude stanovena podle pomůcek. Krajský soud k tomu uvedl, že z neúplných dokladů nelze učinit věrný a poctivý obraz o skutečném hospodaření a usoudil, že v důsledku nesplnění povinností vyplývajících z § 31 odst. 9 daňového řádu, byly dány důvody pro stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel namítá, že prioritním způsobem stanovení daně je dokazování. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 93/2007, kromě nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem musí být rovněž vyloučeno, že daň lze stanovit dokazováním. Podle rozsudku ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 424/2007 je povinnost daňovým subjektem splněna předložením účetnictví, ledaže by bylo správcem daně prokázáno, že je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Účetnictví tedy je určitým privilegovaným důkazem, a aby mohlo dojít ke stanovení daně podle pomůcek, muselo by být natolik zpochybněno, že by roli důkazního prostředku nemohlo plnit. Důkazní břemeno přitom nestíhá pouze daňový subjekt, ale i správce daně. Stěžovatel předložil účetnictví v podobě knihy analytické evidence za obě kontrolovaná období; tyto knihy jsou v podstatě deníkem obsahujícím všechny účetní zápisy včetně uskutečnění účetního případu, čísla dokladu částky, textu a souvztažného účtu. Správce daně toto účetnictví ničím nezpochybnil. Jediným důvodem k neuznání účetnictví je neexistence určitých dokladů, zničených při požáru, jejichž kopie či duplikáty si nelze dodatečně opatřit. Nejednalo se o stav vylučující opuštění dokazování a doměření daně podle

pomůcek. Účetnictví tak nepozbylo hodnotu důkazu. Postup správce daně byl ryze účelový a správce daně úmyslně vedl řízení do situace umožňující přejít na stanovení daně podle pomůcek. Přesto, že správci daně bylo známo zničení dokladů, vyzval daňový subjekt k jejich předložení. U dokladů k nákupům v hotovosti se přitom jednalo o nákupy v hodnotě stovek či tisícovek korun, tedy zanedbatelných ve vztahu k ročním obratům stěžovatele. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 20/2006 stanovil podmínky stanovení daně podle pomůcek a současně vyslovil, že nesplnění povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé okrajové položce, ale musí se jednat o záležitost zásadní.

3) Nevhodné pomůcky užité ke stanovení daně

Kvalita zvolených pomůcek byla naprosto nedostatečná, což měl žalovaný i soud zkoumat. Stěžovatel poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2007, č. j. 1 Afs 136/2006 - 71, ze dne 13. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 a ze dne 27. 7. 2005 a č. j. 1 Afs 70/2004 - 80. Stěžovatel vznesl u krajského soudu konkrétní námitky proti zvoleným pomůckám. Správce daně uznal náklady a za pomoci pomůcek stanovil nové výnosy, které však v průběhu kontroly nebyly nijak zpochybněny. Krajský soud se však s touto námitkou vůbec nevypořádal.

Není také pravdou, že by v dané lokalitě a v daném období neprovozovala obdobnou činnost žádná společnost s ručením omezeným. Jako příklad uvedl společnost JAPAJO, s. r. o. či DAYTONA, s. r. o. Správcem daně užitý srovnatelný subjekt je naprosto nevhodný, neboť není plátcem DPH a nevede účetnictví; znamená to, že jde o malou firmu s malým obratem. Tak závažný rozdíl nelze nijak zhojit.

Krajský soud uvedl, že navržené subjekty byly nevhodné pro značné odlišnosti. Proto stěžovatel ve srovnávací tabulce ukazuje, že zejména společnost JAPAJO, s. r. o. vykazovala obdobné znaky jako stěžovatel. Rozdíl ve zvýšení tržeb za zdaňovací období je závažným obviněním z krácení tržeb, přitom výše vykázaných tržeb nebyla v průběhu kontroly nijak zpochybněna.

4) Vnitřní rozpornost postupu správce daně

Společně s daní z příjmů právnických osob byla u stěžovatele prováděna i kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí r. 2005 až 4. čtvrtletí roku 2006. Proti doměření daně z přidané hodnoty se stěžovatel rovněž odvolal, a to za použití stejné argumentace. V případě daně z přidané hodnoty žalovaný věc vrátil správci daně s tím, aby odvolání zčásti vyhověl a před rozhodnutím doplnil řízení. Výslovně uvedl, že je třeba přihlížet i k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt plynou výhody, a upozornil na to, že neprokázaná část přijatých zdanitelných plnění tvořila z celkového obratu jen zanedbatelnou část. Z toho stěžovatel dovozuje, že v případě daně z přidané hodnoty žalovaný akceptoval odvolací námitky vůči použitým pomůckám, kdežto v případě daně z příjmů tak neučinil. Nelze přisvědčit žalovanému, že se jednalo o dvě kontroly. Fakticky probíhala jedna kontrola a dvě výzvy byly vydány jen formálně, neboť fakticky se obě zaměřují na totožné účetní případy - platby za služby mobilních operátorů, nákup tabákových výrobků, nákup PHM, nákup plynu, stravenky apod. Stejně tak stěžovatel na výzvy reagoval jednou společnou odpovědí. I seznámení s kontrolním zjištěním bylo

vypracováno jediné a společné. Pokud žalovaný poukazoval na dva samostatné úřední záznamy o stanovení pomůcek, připomíná stěžovatel znění úředního záznamu ze dne 12. 11. 2009, odkazující na stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek zvolených při stanovení daně z příjmů. Skutková a důkazní situace byla tedy v obou případech stejná. Krajský soud k těmto žalobním tvrzením pouze zdůraznil samostatnost obou řízení a v podstatě mechanicky opsal argumentaci žalovaného, aniž by se jakkoliv vyjádřil ke stěžovatelově žalobní argumentaci a navrženým důkazům.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k jednotlivým námitkám sděluje:

ad 1) Je pravdou, že nebyl vyslechnut navržený svědek, odmítnutí však bylo v rozhodnutí řádně odůvodněno. Samotný výslech účetní, bez doložení konkrétních důkazních prostředků (nájemních smluv, vyúčtování tržeb, apod.), nemůže prokázat množství a druh nakoupeného zboží či služeb, ani zda tento náklad sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Stejně tak nelze dosvědčit množství zboží a jídel hrazených stravenkami. Výpověď tedy nemohla odstranit pochybnosti, k jejichž odstranění byl stěžovatel vyzván výzvou z 15. 12. 2008. Výslech paní H. by mohl přinést znalost o způsobu účtování a dosvědčit, že doklady existovaly, avšak to by nemohlo obstát jako důkaz správnosti vykázané ztráty za rozhodná zdaňovací období. Stěžovatelka sice předložila nějaké doklady, ale ty nebyly dostačující k odstranění pochybností. Ty přetrvávaly u spotřeby pohonných hmot, výnosů za zboží a jídlo hrazené stravenkami, výnosů z nájemného apod.

ad 2) Skutečnost, že účetní doklady měly stěžovateli shořet, ho nezbavila povinnosti prokázat správnost vykázané daňové ztráty. Knihu analytické evidence bez průkazných účetních dokladů nelze považovat za účetnictví. Nedostatky účetnictví byly výslovně popsány v seznámení s kontrolním zjištěním ze dne 11. 3. 2009. Správce daně zde uvedl i zjištění o nesprávnostech v předložených knihách. Tvrzení o předložení účetnictví, na jehož základě mohla být daň stanovena, tak není pravdivé a jeho správnost a průkaznost byla správcem daně zpochybněna.

ad 3) Žalovaný se snažil nalézt vhodný subjekt podnikající za obdobných podmínek v daném místě, tedy s hostinskou činností zahrnující výčep i stravování, s umístěnými hracími automaty, provozovanou manželi v jedné provozovně, a to včetně poskytování ubytovacích služeb. Správce daně jako srovnatelné užil tři subjekty a zohlednil jejich specifika včetně toho, zda jsou plátci přidané hodnoty. Postup včetně úvah pak popsal v důvodech svého rozhodnutí tak, aby se výše stanoveného základu co nejvíce blížila podmínkám stěžovatele.

ad 4) Ve věci daně z přidané hodnoty žalovaný skutečně uložil doplnění řízení a odstranění procesních pochybení. Řízení o dani z přidané hodnoty probíhá samostatně a nezávisle. V tomto případě byla vydána samostatná výzva k prokázání skutečností

rozhodných pro správné stanovení daně a rovněž byl vypracován samostatný úřední záznam o stanovení základu daně a daně z příjmů právnických osob podle pomůcek. Žalovaný v odvolacím řízení řádně posoudil všechny odvolací námitky, a tudíž mohl o odvolání rozhodnout bez ohledu na řízení o dani z přidané hodnoty. V daňovém řízení sice správce daně vychází ze stejných skutkových zjištění, ale pro posouzení správnosti tvrzené či vyměřené daně nelze vyloučit rozdílný náhled. Ten ale nemůže spočívat v rozdílném úsudku co do jejich pravdivosti a co do celkové dostatečnosti prokázání tvrzených rozhodných skutečností. Tato námitka nemůže vést ke zpochybnění správnosti průběhu a výsledku právě posuzovaného řízení.

Žalovaný je názoru, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná a jsou splněny všechny podmínky řízení, přezkoumal v jejím rozsahu napadený rozsudek krajského soudu v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s).

Stěžovatel označil kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., takže namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl zásadním způsobem porušen zákon, a nakonec nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který se řádně nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Při posouzení důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud postupoval podle závažnosti jednotlivých námitek. Předně je třeba se zabývat námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. Tato námitka je obsažena ve všech výše uvedených okruzích kasačních námitek, neboť stěžovatel vždy po označení pochybení žalovaného uzavírá, že krajský soud danou žalobní námitku řádně nehodnotil, případně, že nekriticky převzal důvody žalovaného. Judikatura opomenutí žalobních námitek v rozsudku krajského soudu již označila za naplnění kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod. č. 689/20005 Sb. NSS).

Žalobní námitky lze soustředit do shodných okruhů, jako kasační námitky směřující proti postupu žalovaného. Krajský soud se v napadeném rozhodnutí zabýval všemi žalobními námitkami. Výslovně se vyjádřil k úplnosti zjištění skutkového stavu a k návrhu na výslech svědkyně H., hodnotil podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zabýval se vhodností užitých pomůcek a stručně zmínil, proč nepovažuje za rozhodné, že žalovaný v případě daně z přidané hodnoty postupoval v odvolacím řízení jinak. Krajskému soudu tedy nelze vytknout, že by některou ze žalobních námitek při svém rozhodování nevzal v úvahu. Vadou by nebylo ani pokud by se krajský soud v důvodech rozsudku přiklonil k argumentaci žalovaného; předpokladem ovšem je, že se žalovaný týmiž námitkami zabýval ve svém rozhodnutí a jeho důvody jsou dostatečné propracované

a zejména, že jsou správné. Není nezbytné, aby při úplnosti a správnosti hodnocení stejných námitek krajský soud nutně musel argumentaci doplňovat, pokud jednoznačně vyjádří, že, a z jakých důvodů, je jeho názor shodný s názorem žalovaného. Otázkou je, zda se o takový případ nyní jedná či nikoliv.

Není a ani nemůže tomu tak být ve vztahu k žalobní námitce vnitřní rozpornosti postupu žalovaného (bod 4 žaloby, odpovídající bodu 4 kasačních námitek). Stěžovatel, který podával odvolání současně proti osmi dodatečným platebním výměrům, přičemž ve vztahu k platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob, která je předmětem tohoto řízení, ho následně samostatně doplnil, logicky v době podání či doplnění odvolání nemohl předpokládat, že žalovaný bude ohledně jednotlivých daní postupovat odlišně. Nemohl tedy v odvolání napadat skutečnost, k níž v té době dosud nedošlo. V žalobě však výslovně poukázal na přípis žalovaného ze dne 18. 3. 2010, č. j. 1313/10-1300, jímž vrátil věc daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2005 až 4. čtvrtletí roku 2006 správci daně podle § 49 odst. 1 daňového řádu s pokynem k doplnění řízení a plnému či částečnému vyhovění odvolání. V přípise mělo být uvedeno, že ze spisu nevyplývá, že daň byla stanovena způsobem odpovídajícím zjištěným pochybnostem, a dále, že skutečnosti týkající se „zdanitelných plnění stravenkami“, tvořilo z celkového obratu zanedbatelnou část. Stěžovatel z toho v žalobě dovozoval, že se žalovaný ztotožnil s odvolacími námitkami vůči použitým pomůckám. Žalovaný ve vyjádření k žalobě tento odlišný postup připustil a bez bližší konkretizace pouze odkázal na samostatnost řízení o jednotlivých daních.

Krajský soud v napadeném rozsudku k této žalobní námitce pouze uvedl na straně 6 dole, že *„řízení ve věci daně z přidané hodnoty je zcela samostatným řízením, které je nezávislé na řízení ve věci daně z příjmů právnických osob a řídí se jiným právním předpisem“*. Takové vypořádání žalobní námitky je však zcela nedostatečné. Daň z příjmů a daň z přidané hodnoty jsou skutečně upraveny samostatnými předpisy. Pokud je pro daň z příjmů rozhodující zdanění příjmů a zjištění základu daně, tedy částky příjmů přesahujících částku výdajů prokazatelně vynaložených na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění), pak pro daň z přidané hodnoty je rozhodující zejména posouzení, zda došlo ke zdanitelnému plnění (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění); v obou případech zákony stanoví řadu podmínek, které jsou podstatné jen pro tu kterou daň. V obou případech se však v daňovém řízení postupuje podle shodného procesního předpisu, v rozhodné době jím byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Zahájení řízení ve smyslu § 21 odst. 1 daňového řádu je zahájením samostatného konkrétního řízení o té které dani a rovněž daňová kontrola je prověřením konkrétního daňového základu a prostředkem ke zjištění správného stanovení určité daně. Ze skutečnosti, že protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 8. 2008 byla zahájena daňová kontrola jak daně z příjmů právnických osob, tak i daně z přidané hodnoty, ještě nelze dovozovat, že jde o kontrolu jednu. Byť je pro celý kontrolní proces užíváno označení daňová kontrola, ve skutečnosti se jedná o souhrn daňových kontrol podle jednotlivých druhů daní a zdaňovacích období. Obvykle i zprávy o daňové kontrole jsou souhrnem poznatků zjištěných ve vztahu k jednotlivým daním a zdaňovacím obdobím a v případě zjištění nedostatků jsou vydávány samostatné dodatečné platební výměry. V daném případě byla zpráva o kontrole daně z příjmů

právnických osob zpracována samostatně. Tyto skutečnosti zdánlivě nasvědčují správnosti závěru krajského soudu.

Je však třeba vzít rovněž v úvahu, že ukládá-li § 31 odst. 9 daňového řádu daňovým subjektům povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, týká se tato povinnost všech daní. Účetnictví, které je zpravidla rozhodujícím podkladem pro stanovení daňové povinnosti, je vedeno pro účely všech daní, vyjma případů, kdy jsou pro některou daň stanoveny speciální podmínky (např. náležitosti daňových dokladů podle § 28 zákona o dani z přidané hodnoty). V daném případě kompletní účetnictví za rozhodná zdaňovací období neexistovalo a z hlediska stanovení daňové povinnosti není podstatné, zda došlo k jeho zničení při stěžovatelem tvrzeném požáru stodoly, či nikoliv. Úvaha o věrohodnosti tohoto tvrzení a ohrazení stěžovatele proti ní nemá pro věc podstatný význam. Pro daňový subjekt to znamenalo povinnost prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinými důkazními prostředky. Stejná důkazní nouze jej stíhala v řízení o dani z příjmů právnických osob i v řízení o dani z přidané hodnoty. Pro potřeby obou řízení také předkládal důkazní prostředky a navrhoval provedení důkazů. Ze spisu je zřejmé, že předložil knihu analytické evidence obsahující položkový rozpis z deníku za rok 2005 a 2006 a přehled zdanitelných plnění (složka 4 spisu). Ze spisu je rovněž zřejmé, že stěžovatel opatřil i kopie řady dokladů od obchodních partnerů. Z těchto dokladů a údajů vyplývá, že správce daně měl k dispozici určitý souhrn důkazních prostředků, které byly shodné pro obě kontrolované daně – lze tak důvodně očekávat, že posouzení splnění povinnosti tvrzení ze strany správce daně bude shodné. Výjimkou by jistě mohl být případ, kdy by důkazní prostředky postačovaly ke stanovení jedné daně, ovšem neměly určitou speciální kvalitu zákonem požadovanou pro stanovení daně jiné. To však v daném případě žalovaný ani krajský soud netvrdí a z ničeho to neplyne. Krajský soud proto za situace, kdy stěžovatel v žalobě namítal, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v odvolacím řízení u daně z přidané hodnoty posouzeny jinak, měl vyžádat spis žalovaného týkající se souběžně kontrolované daně z přidané hodnoty a posoudit, zda nesoulad v postupu plyne z odlišnosti obou daní či nikoliv. Teprve poté by mohl učinit spolehlivý závěr o splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Z tohoto hlediska byl tedy postup krajského soudu nesprávný a vypořádání dané žalobní námitky nedostatečné. Kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud shledal naplněnou.

Toto pochybení je důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto dále vážil, zda je za tohoto stavu možné posoudit ostatní kasační námitky či nikoliv. Pochybnost o tom, zda vůbec byly splněny podmínky pro postup podle pomůcek, vyplývající z odlišného posouzení v řízení o dani z přidané hodnoty, však lze odstranit jen doplněním řízení krajským soudem. Za této situace proto nelze vážit další kasační námitky směřující proti postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek (ad 2 kasační stížnosti) a proti výběru užitých pomůcek (ad 3 kasační stížnosti).

Naopak je možné posoudit, zda žalovaný pochybil, pokud nevyhověl návrhu na provedení výslechu svědkyně H. (ad 1 kasační stížnosti). Stěžovatel zde poukazuje

na konstantní judikaturu tohoto soudu, z níž plyne, že nelze předem vyloučit z důkazních prostředků výpovědi svědků na základě spekulace o obsahu jejich výpovědi (srovnej např. rozsudek ze dne 15. 2. 2006, č.j. 2 Afs 55/2005 - 73). Ze spisu k tomu bylo zjištěno, že správce daně vyzval dne 15. 12. 2008 stěžovatele k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Konkrétně měly být doloženy důkazy ke spotřebě PHM, spotřebě materiálu, spotřebě energie, k výnosům za nájmy, k zúčtování stravenek atd. (jednotlivé položky byly konkretizovány). Ve výzvě bylo uvedeno, že pochybnosti správce daně je třeba odstranit důkazními prostředky, jimiž lze tvrzené skutečnosti ověřit. Stěžovatelův zástupce při ústním jednání dne 13. 1. 2009 sdělil, že dosud nemá k dispozici vyžádané kopie některých dokladů, a při ústním jednání dne 6. 2. 2009 předložil část dokladů vztahujících se k výzvě. Oběma těmto jednáním s ním byla přítomna M. H. Návrh na její výslech podal daňový subjekt ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění dne 21. 5. 2009. V návrhu uvedl, že M. H. je účetní, která účetnictví osobně zpracovávala a měla fyzicky v ruce každý účtovaný doklad. Jejím výslechem by bylo možno zjistit, jak bylo vedeno účetnictví, zda ke každému zaúčtovanému účetnímu případu existoval příslušný účetní doklad, zejména zda paragony a stvrzenky existovaly k hotovostním nákupům (např. PHM), jak byla vedena evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, jak byly vedeny tržby za stravenky a jak o nich bylo účtováno a jakým způsobem byly účtovány energie a zda byly přeúčtovány nájemcům. Tento návrh zopakoval stěžovatel i v podaném odvolání. Stěžovatel tedy při návrhu na výslech svědka uvedl, jaké skutečnosti by bylo možno tímto výslechem zjistit; z tohoto hlediska jeho návrh odpovídá požadavkům vymezeným např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102.

Správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena. Výzva ze dne 15. 12. 2008 vyžadovala doložení dokladů k odstranění vzniklých pochybností. Výpověď účetní o tom, že účtovala vždy na základě předložených dokladů, by byla pouhým vyjádřením o praxi, které nemůže nahradit jednotlivé neexistující doklady. Svědecká výpověď může nahradit doklad u některých specifických obchodních případů, jejichž účastníci pro jejich jedinečnost či výjimečnost mohou dosvědčit veškeré jeho podstatné okolnosti; to však nelze očekávat u běžných a nákupů či u běžných a četných obchodních operací. Její vyjádření by tak nemohlo mít větší hodnotu, než vyjádření daňového subjektu. Takto vyjádřit se ostatně mohla při jednáních u správce daně, jichž se v několika případech účastnila společně se zástupcem stěžovatele. Nemožnost nahrazení neexistujících dokladů výpovědí účetní neznamená, že výzva požadovala něco nesplnitelného. Bylo na stěžovateli, jehož stíhá důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, aby navrhl důkazní prostředky, jimiž tvrzené výdaje prokáže. Lze si představit kopie dokladů či doklady druhých smluvních stran např. u spotřeby energií, notářských služeb, telefonních služeb, pojištění, opravářských prací účtování nájemného a služeb nájemníkům atd. Ostatně stěžovatel také některé takové doklady opatřil a předložil. Jak žalovaný tak i krajský soud

se nezbytností výslechu účetní dostatečně zabývali a jejich hodnocení není nepřípustným hodnocením neprovedeného výslechu, ale posouzením, zda by tento výslech mohl být důkazem osvědčujícím stav věci. Pokud stěžovatel vytýká krajskému soudu formulaci, že navrženým výslechem by nebylo možno „osvědčit absenci“ účetních dokladů, lze mu přisvědčit, že se jedná o formulaci poněkud nesrozumitelnou. Jde však o jediný argument v jinak obsáhlém a správném právním hodnocení nezbytnosti výslechu navrženého svědka; rozhodně z této formulace nelze dovozovat nesrozumitelnost odůvodnění jako celku. Této kasační námitce proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou v části výše uvedené, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu podle téhož ustanovení vrátil k dalšímu řízení, při němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku uvedeným.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. srpna 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu