

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **BEMAJA společnost s ručením omezeným,** se sídlem Lesní ulice 189, Rudolfov, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2010, č. j. 10 Af 19/2010 – 131,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 4. 2010, č. j. 10 Af 19/2010 – 131, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 28. 4. 2010, č. j. 10 Af 19/2010 - 131, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 5. 2008, č. j. 2017/08-1200, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 8. 2007, č. j. 221144/07/077910/5493, č. j. 222883/07/077910/5493 a č. j. 222892/07/077910/5493, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, 2004 a 2005. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se zabýval přípustností stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Protože správce daně měl pochybnosti o správnosti a úplnosti účetnictví stěžovatele a o výši marže, požadoval předložení dokladů na nákup surovin ke zhotovení jídel, které prodával i v nezměněné podobě. Stěžovatel o pořízení a prodeji zboží účtoval jako účetní jednotka způsobem B, a proto byl povinen vést skladovou evidenci za účelem

zjištění a prokázání stavu zásob v průběhu účetního období, a tedy ke zjištění správného základu daně. V rozporu s ust. § 6 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) však neúčtoval o veškerých nákupech zboží. Pouze předložil doklady o nákupu, vnitřní směrnici a kalkulaci minutkových jídel. Povinnosti vést skladovou evidenci se stěžovatel nemůže zprostit poukazem na to, že neměl vhodné skladovací prostory a veškeré zakoupené zboží bylo hned spotřebováváno. Za této situace je nedůvodná i námitka vztahující se k neprovedení výslechu jeho zaměstnanců a osob, které se u něj stravovaly, jejichž výpověďmi chtěl stěžovatel prokázat, že jídla měla větší gramáž a zeleninové oblohy. Výslechem navržených svědků totiž nelze nahradit skladovou evidenci. Stěžovatel měl podle názoru krajského soudu poté, co vyšla najevo nesprávnost a neúplnost jeho účetnictví, dostatek času prokázat správnost svých tvrzení v daňovém přiznání jinými prostředky. Místo řádně vedené skladové evidence předložil pouze jídelní lístky a některé doklady o nákupu od části dodavatelů, což vzbuzuje pochybnosti, že byly předloženy veškeré doklady o nákupu surovin. Proto je za tohoto stavu správný závěr, že nelze stanovit daň dokazováním. Správnost účetnictví byla zpochybněna a správce daně prokázal jeho nevěrohodnost a neúplnost. Stěžovatel totiž neúčtoval o veškerých nákupech surovin, což bylo ověřeno z evidence nákupů od firmy Makro Cash & Carry ČR, s. r. o. (dále jen „firma Makro“) ani o tržbách z prodeje jídel připravených z těchto surovin. Správce daně proto dospěl ke správnému závěru, že z účetnictví nelze stanovit daň dokazováním. Proto jsou zcela irelevantní výhrady stěžovatele ohledně nesprávné kalkulace cen jídel. Stejně tak nedůvodně namítal, že se u něj nejednalo o porušení zákonné povinnosti takové intenzity, aby mohlo dojít ke stanovení daně podle pomůcek. Finanční ředitelství postupovalo podle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a zkoumalo, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. K výhradě stěžovatele týkající se vydání opakovaných dodatečných platebních výměrů krajský soud poznamenal, že opakované dodatečné platební výměry nebyly správcem daně vydány. K námitce týkající se opomenutých důkazů krajský soud uvedl, že argumentace stěžovatele o výši marže nebyla podložena žádnými důkazy, což je vyjádřeno jak ve zprávě o daňové kontrole, tak v napadeném rozhodnutí. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud také námitku nedostatečného projednání zprávy o daňové kontrole a nesprávného postupu při jejím projednávání. Ze spisu je patrno, že stěžovateli byl nejprve předán koncept zprávy o daňové kontrole, ke kterému se vyjádřil, a teprve poté byla zpráva o daňové kontrole projednána. Pak mu byla opětovně dána možnost se vyjádřit a reagovat na zjištění správce daně. Stěžovatel však pouze odkázal na své vyjádření ze dne 30. 5. 2007. Za daného stavu byla zpráva o daňové kontrole projednána v souladu s ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků. Návrh na provedení výslechu svědkyň A. D. a J. S., které měly dosvědčit platnost směrnice v předmětném období, postup při vaření a vyjádřit se ke skladovacím prostorám, krajský soud zamítl, neboť jejich výpovědí nemůže být prokázáno, za jakou cenu a v jakém množství bylo zboží nakoupeno, za jakou částku byly suroviny pořízeny a za jakou cenu byly produkty prodány. Tyto pochybnosti svědecky odstranit nelze a rovněž chybějící skladová evidence nemůže být svědecky prokázána. Skutečnost, že v letech 2003 a 2004 neměl stěžovatel skladovací prostory, správce daně nezpochybnil, proto není třeba toto prokazovat. V této souvislosti krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které se provádí jen takové důkazy, které mohou přispět k objasnění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. O takový případ se však nejedná. Dále krajský soud uvedl, že správce daně neporušil ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, protože hodnotil všechny důkazy, a to ve

vzájemné souvislosti a žádné neopomenul. Pochybnosti správce daně o neúplnosti a nesprávnosti účetnictví, kdy nebyla vedena skladová evidence, byly oprávněné, a proto byl správný závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Byl tedy dán důvod pro doměření daně podle pomůcek.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které namítal, že se krajský soud nezabýval obsahem konkrétních námitek a své rozhodnutí opřel zcela o tvrzení finančního ředitelství. Do odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud přebral jeho argumentaci a pouze konstatuje nevedení skladové evidence a pochybnosti o nákupu surovin pro výrobu jídel. Přitom v žalobě bylo konkrétně poukázáno na doklady o nákupech surovin, o nichž správce daně tvrdí, že neexistují a bylo poukázáno na důkazy prokazující, že stěžovatel v rozhodném období žádné sklady neměl. Tyto důkazy nebyly správcem daně ani krajským soudem hodnoceny. Pokud stěžovatel v účetnictví uvedl, že účtuje typem B, pak pro toto nebyly vytvořeny podmínky a šlo o chybné označení způsobu účtování, které mohlo být postiženo pokutou, avšak není důvodem pro použití pomůcek pro výpočet daně. Stěžovatel v žalobě uváděl konkrétní doklady o evidovaných nákupech a jejich zaúčtování, avšak k této argumentaci a k předloženým důkazům není přihlíženo, nejsou hodnoceny ani zamítnuty. Jsou pouze ignorovány. Odůvodnění napadeného rozsudku je zcela obecné a neopírá se o žádné konkrétní důkazy. Samotný fakt, že správce daně provedl kontrolu evidence nákupů, neznamená ověření negativního zjištění o nákupech mimo evidenci, když toto zjištění nemůže správce daně konkrétně identifikovat. Stěžovatel dále namítal, že závěr krajského soudu týkající se nedostatečného projednání zprávy o daňové kontrole, je zcela mimo jeho argumentaci. Stěžovatel nepoukazoval na to, že mu nebyla dána možnost se ke zprávě vyjádřit, ale na to, že při každém projednání došlo k doplnění vyhotovené zprávy. Nově uváděná zjištění správce daně byla pouze jeho tvrzením, která nebyla v daňovém spise ničím podložena. Zpráva byla několikrát doplněna, avšak důkazy dodatečně doložené stěžovatelem k novým tvrzením nebyly provedeny, a tudíž žádným způsobem hodnoceny. Námitka nedostatečného projednání zprávy o daňové kontrole tak nebyla řádně projednána. K tomu, že krajský soud neprovedl důkaz výslechem navržených svědkyň, stěžovatel uvedl, že tyto měly vypovídat k existenci či neexistenci skladů. Neexistují–li sklady, nemůže být ani vedena skladová evidence. Dále pak měly vypovídat k existenci směrnice, která stanovila vyšší gramáž u podávaných jídel a samotnou existenci této směrnice v rozhodném období. Stěžovatel nepotřeboval prokazovat, za jakou cenu nakupoval, neboť toto bylo uvedeno v jeho účetní evidenci a také byly předloženy jídelní lístky. Tyto důkazy nebyly hodnoceny. Výslech navržených svědkyň by prokázal jeho tvrzení a vyvrátil nepodloženou argumentaci správce daně. Podle stěžovatele krajský soud také nezaujal žádné stanovisko k námitce, že pokud správce daně použije některý z účetních dokladů jako důkaz, měl by jeho kopii ponechat ve spise. Soud se má vyjádřit ke všem vzneseným námitkám, a pokud některé odmítne, je povinen své rozhodnutí řádně zdůvodnit. To se v daném případě nestalo. Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že správce daně dospěl na základě provedeného důkazního řízení a hodnocení jednotlivých důkazních prostředků k závěru, že základ daně není možné stanovit dokazováním, neboť účetnictví stěžovatele bylo neúplné a neprůkazné. Správce daně měl pochybnosti zejména proto, že stěžovatel, ač

měl ze zákona povinnost vést skladovou evidenci, ji nevedl. Této zákonné povinnosti se přitom stěžovatel nemůže zprostit ani poukazem na to, že neměl sklad a že všechno zboží šlo přímo do spotřeby. Ze spisu je seznatelné, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že jím vykázaná obchodní marže odpovídá jeho účetnictví. Správce daně oproti tomu prokázal, že účetnictví bylo neúplné a neprůkazné, a proto stanovil daň podle pomůcek. Krajský soud se pak předmětnou námitkou zabýval dostatečně. Námitka nesprávného způsobu stanovení daňové povinnosti je tedy nedůvodná. K námitce nedostatečného projednání zprávy o daňové kontrole finanční ředitelství uvedlo, že ze spisu je seznatelné, že správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole nevybočil z intencí ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků a dal stěžovateli zastoupenému daňovým poradcem dostatečný prostor, aby mohl reagovat na všechna zjištění správce daně. Rovněž krajský soud se v napadeném rozsudku této námitce věnoval. Finanční ředitelství se ztotožnilo se závěrem krajského soudu k otázce nevyslechnutí navržených svědkyň. Správní orgány v daném případě postupovaly v souladu se zákonem a stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech. Finanční ředitelství proto navrhlo zamítnutí kasační stížnosti, pokud tato nebude odmítnuta podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) pro nepřípustnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze zákona o správě daní a poplatků plynou daňovému subjektu ve vztahu k dokazování procesní povinnosti. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 citovaného zákona). Daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Nesplní-li při prokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 5 citovaného ustanovení).

Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetní jednotky jsou povinny v souladu s ust. § 8 odst. 1 zákona o účetnictví vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. To, za jakých podmínek lze účetnictví považovat za správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jsou podrobně upraveny v odst. 2 až 6 citovaného ustanovení.

Protože stěžovateli byla za předmětná zdaňovací období stanovena daňová povinnost za použití pomůcek, mohl Nejvyšší správní soud, stejně jako krajský soud, pouze přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle citovaného ustanovení je oprávnění správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek vázáno na splnění dvou podmínek, a to, že daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností a že není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 až 4 citovaného

ustanovení. Obě tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné zjištění nedostatků ve vedení účetnictví tak není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro použití pomůcek, ale musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. V daňovém řízení se střetává důkazní povinnost daňového subjektu s povinností správce daně zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Proto skutečnosti tvrzené a dokládané daňovým subjektem jsou podrobeny zkoumání správcem daně.

Jedním z důvodů, pro který správce daně dospěl k závěru, že daňovou povinnost nelze stěžovateli stanovit podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků dokazováním, byla skutečnost, že v předmětných zdaňovacích obdobích nevedl skladovou evidenci.

Zákon o účetnictví ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích, tj. v letech 2003 až 2005, nestanovil účetním jednotkám povinnost vést skladovou evidenci. Finanční orgány i krajský soud tuto povinnost dovozují z ust. § 6 odst. 3 citovaného zákona. V tomto ustanovení je však pouze stanovena povinnost účetních jednotek inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a § 30 citovaného zákona. To, že účetní jednotky mají povinnost provádět inventarizaci svého majetku a svých závazků, však automaticky neznamená, že musí vést skladovou evidenci. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že i ty účetní jednotky, které skladovou evidenci podle opatření či účetních standardů nevedou, jsou povinny inventarizovat majetek a závazky.

Povinnost vést skladovou evidenci nestanovila ani prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb., ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích. Teprve ve znění účinném od 1. 1. 2008 je v ust. § 9 odst. 7 citované vyhlášky stanoveno, že *„O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“*

Pro zdaňovací období roku 2003 byla povinnost vést skladovou evidenci upravena v opatření Ministerstva financí ze dne 13. 11. 2001, č. 281/89 759/2001, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele (dále jen „opatření“), a v příloze 2 tohoto opatření v části týkající se účtové třídy 1 – zásoby, v čl. II. v bodě 3.3 je uvedeno, že *„Při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.“* Pro zdaňovací období roku 2004 a 2005 pak tuto povinnost shodně upravovaly České účetní standardy pro podnikatele (č. 015 – zásoby, bod 4.3.3).

K závaznosti opatření se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 62/2007 - 78, ve kterém mimo jiné uvedl, že *„opatření vydaná Ministerstvem financí upravující účetní postupy a metodiky na základě zmocnění v zákoně o účetnictví lze považovat za obecně závazné právní předpisy, byla-li náležitě publikována, a jen pro úplnost je možno dodat, že tyto předpisy vydané ve formě opatření mají povahu*

právních předpisů sekundárních a odvozených (derivativních). Působnost ve věcech účetnictví tedy uskutečňuje Ministerstvo financí ve formě opatření ústředního orgánu podle § 4 odst. 2 zákona o účetnictví a na opatření tak lze nahlížet jako na jednu z forem uskutečňování jeho působnosti v souladu s platnou právní úpravou."

K závaznosti účetních standardů pak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 - 97, ve kterém se uvádí, že „*[z]ákon o účetnictví, ve znění účinném pro účetní období roku 2004, v § 36 stanoví, že použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Účetní jednotky musí dle § 3 zákona o účetnictví účtovat o skutečnostech dle účetních metod, které jsou rozvedeny v § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Účtování dle českých účetních standardů tedy naplňuje povinnost účetní jednotky účtovat dle účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví.*"

Citované rozsudky však nevylučují, aby daňový subjekt prokázal jím tvrzené skutečnosti jinak než předložením účetnictví vedeného v souladu s opatřením či účetními standardy. Bude se jednat o takové důkazní prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Stěžovatel se tedy mohl v předmětných zdaňovacích obdobích od opatření a účetních standardů odchýlit, např. tím, že nevedl skladovou evidenci. V této souvislosti lze podpůrně odkázat na bod 51. zákona č. 304/2008 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2009 novelizováno ust. § 36 odst. 1 zákona o účetnictví. Citované novelizované ustanovení mimo jiné výslovně umožňuje účetním jednotkám odchýlení se od standardů, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. I před touto novelizací však účetní jednotky takovou možnost měly. K novelizaci tohoto ustanovení je v důvodové zprávě uvedeno, že „*Vydávání Českých účetních standardů (standardů) vychází z historické skutečnosti, kdy byla vydávána pro jednotlivé skupiny účetních jednotek tzv. "Opatření". Podrobná specifikace (popis) postupů účtování a použití účetních metod účetními jednotkami zajišťuje vyšší míru srozumitelnosti a poznatelnosti pravidel chování při vedení účetnictví. U vybraných účetních jednotek, které poskytují účetní záznamy pro potřeby státu, je za účelem dosažení co nevyšší míry srovnatelnosti účetních výkazů a pro eliminaci možných chyb stanovena bezvýjimečná závaznost standardů. Ostatní účetní jednotky, zejm. podnikatelé zůstávají v režimu možnosti odchylky od standardů, a to v odůvodněných případech.*"

Pokud se týká vedení skladové evidence, argumentoval stěžovatel v průběhu správního i soudního řízení zejména tím, že pokud neměl žádné sklady, neměl ani povinnost vést skladovou evidenci. Otázka existence skladů je však pro posouzení zákonnosti napadeného rozsudku, resp. postupu finančních orgánů, irelevantní. Povinnost vést skladovou evidenci, nehledě na to, že stěžovatel měl možnost vyvrátit pochybnosti správce daně jinak, totiž nebyla a není vázána na faktickou existenci skladových prostor.

V této souvislosti je také nutno zmínit, že stěžovatel v průběhu daňového řízení zastával k otázce vedení skladové evidence rozporná stanoviska. Při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 18. 7. 2007 jednatel stěžovatele uvedl, že „*Účetnictví naší společnosti je úplné, skladová evidence byla a je vedena, za období roku 2003 – 2005 z důvodu přestavby budovy a stěhování kancelářských prostor není skladová evidence momentálně k dispozici. Po dokončení části stavby bude jistě tato evidence nalezena a správci daně předložena.*" (viz

protokol č. j. 194510/07/077930/6680). Naproti tomu v odvolání proti dodatečným platebním výměrům argumentoval tím, že od listopadu 2002 neměl žádný příruční sklad a že všechno zboží šlo přímo do spotřeby. V žalobě pak namítal, že předložil řadu listinných důkazů o vybudování skladů až v roce 2005 a k existenci skladů navrhoval i výslech svědkyň a že tyto důkazy správce daně nijak nehodnotil.

Pouze skutečnost, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci, však nemohla být důvodem pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Nevedení skladové evidence však nebylo jediným důvodem pro použití pomůcek.

Podle zjištění správce daně učiněných v průběhu daňové kontroly stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích neúčtoval o veškerých nákupech, protože některé nákupy od firem Makro a MAUZ - výroba, s. r. o. nejsou v jeho účetnictví evidovány. Tato zjištění správce daně vycházela z přehledů nákupů zboží, jehož odběratelem byl stěžovatel, předložených oběma těmito firmami. Ve zprávě o daňové kontrole projednané se stěžovatelem dne 18. 7. 2007 je u každého zdaňovacího období výslovně uvedeno, o kterých konkrétních nákupech od těchto firem stěžovatel neúčtoval. Např. v roce 2003 se jednalo u firmy Makro o doklady č. 5761, ze dne 17. 2. 2003, č. 18926, ze dne 16. 3. 2003, č. 10399, ze dne 6. 5. 2003, č. 22953, ze dne 24. 5. 2003, č. 24154, ze dne 26. 6. 2003, č. 15869, ze dne 13. 7. 2003, č. 53277, ze dne 17. 9. 2003, č. 56126, ze dne 9. 10. 2003, č. 60475, ze dne 17. 10. 2003 a č. 33255, ze dne 29. 11. 2003. Obdobná byla situace i ve zdaňovacích obdobích roku 2004 a 2005. Pokud správce daně s odkazem na konkrétní čísla dokladů (z evidence firmy Makro), včetně data nákupu a s uvedením obsahu jednotlivých nákupů, o nichž stěžovatel neúčtoval, dospěl k závěru o nesprávnosti a neúplnosti jeho účetnictví, je toto zjištění zcela konkrétní. Stěžovateli tak bylo známo, co konkrétně má prokázat, aby rozptýlil pochybnosti správce daně o úplnosti a správnosti účetnictví. Namítal-li tedy, že ve zprávě o daňové kontrole, v odůvodnění dodatečného platebního výměru nebo v odůvodnění napadeného rozsudku „není uvedeno žádné konkrétní zjištění s odkazem na konkrétní účetní doklady“, je tato jeho argumentace neopodstatněná.

Tvrdí-li stěžovatel v této souvislosti, že „v žalobě uvádí konkrétní doklady o evidovaných nákupech, uvádí jejich zaúčtování“, není zřejmé, které konkrétní doklady má na mysli, protože o dokladech se zmiňuje jak na str. 3, tak i na poslední straně žaloby.

K otázce oprávněnosti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek lze tedy shrnout, že skladovou evidenci, která mohla být jedním, nikoli výlučným, prostředkem k prokázání jeho tvrzení, stěžovatel nevedl. Nepředložil ale správci daně ani jiné důkazy, které by nahradily vedení skladové evidence. Toto bylo spolu s dalšími pochybeními při vedení účetnictví důvodem, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním. Stěžovatel totiž neúčtoval o všech nákupech, tj. výdajích, a tedy ani o příjmech s těmito prokazatelně uskutečněnými, ale nezaúčtovanými výdaji souvisejícími. Nejednalo se přitom o ojedinělé nedostatky, ale o poměrně rozsáhlá pochybení jak straně příjmů, tak i výdajů. Navíc se tyto nedostatky pravidelně opakovaly v průběhu všech předmětných zdaňovacích období, jak je podrobně uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Správce daně rovněž prověřil výši obchodní marže vykázanou stěžovatelem v příloze k daňovému přiznání a zjistil, že tato neodpovídá obchodní marži zjištěné z účetnictví.

Proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Závěr správce daně, který posléze aprobovalo i finanční ředitelství a krajský soud, že stěžovatel neodstranil pochybnosti o výši skutečných nákladů a tržeb a že nepředložil žádné věrohodné důkazní prostředky, z nichž by bylo možné ověřit skutečné příjmy a výdaje, byl tedy správný.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále zpochybnil závěr krajského soudu týkající se námitky nedostatečného projednání zprávy o daňové kontrole. V této souvislosti namítal, že tento žalobní bod nebyl krajským soudem řádně projednán. V této stížní námitce tak namítá jednak nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a jednak nesprávné posouzení právní otázky správnosti postupu správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole. Nehledě na logický rozpor takové argumentace, kdy stěžovatel na jedné straně namítá nepřezkoumatelnost části napadeného rozsudku, na straně druhé však závěry v této části vyslovené věcně zpochybňuje, se Nejvyšší správní soud musel se všemi argumenty uplatněnými v kasační stížnosti vypořádat.

Otázkou postupu správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole se krajský soud zabýval v posledním odstavci na str. 7 napadeného rozsudku. Jde přitom o argumentaci srozumitelnou a vnitřně nerozpornou, ze které je seznatelné, jakými úvahami byl veden při hodnocení této žalobní námitky a z jakých důvodů ji shledal neopodstatněnou. Napadený rozsudek proto v této části není nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud se tedy mohl zabývat namítaným nesprávným posouzením hodnocením postupu finančního úřadu při projednání projednávání zprávy o daňové kontrole.

Podle ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků sepíše pracovník správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.

Podle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Jak vyplývá z citovaných ustanovení, je daňová kontrola ukončena projednáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS). V nálezu ze dne

27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, Ústavní soud mimo jiné uvedl, že projednání zprávy o daňové kontrole musí po obsahové stránce *„obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření.“* Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil názor, že *„[p]okud se stěžovatel v rámci projednávání vyjádřil a uvedl, že se dále vyjádří písemně, má správce daně povinnost reagovat na toto vyjádření a se svým stanoviskem daňový subjekt seznámit (...) Právu daňového subjektu vyjadřovat se ke zprávě o daňové kontrole odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřeními vypořádat a sdělit své stanovisko daňovému subjektu, jinak by institut projednávání zprávy o daňové kontrole postrádal svůj smysl.“*

V daném případě správce daně výše uvedeným požadavkům dostál. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovateli byl koncept zprávy o daňové kontrole předán dne 25. 5. 2007. K tomuto konceptu se stěžovatel písemně vyjádřil a toto vyjádření předal správci daně při ústním jednání dne 11. 6. 2007. Upravený koncept zprávy o daňové kontrole převzal stěžovatel při ústním jednání dne 11. 7. 2007. Při dalším ústním jednání dne 18. 7. 2007 již převzal zprávu o daňové kontrole a uvedl, že se závěry v ní uvedenými nesouhlasí a konkrétní připomínky předloží v průběhu 14 dní. Při projednání zprávy o daňové kontrole dne 20. 7. 2007 uplatnil stěžovatel další připomínky. Dne 1. 8. 2007 správce daně obdržel obsáhlé vyjádření stěžovatele, na které reagoval podrobným stanoviskem ze dne 23. 8. 2007. Toto stanovisko bylo stěžovateli doručeno dne 28. 8. 2007. Následujícího dne správce daně vydal předmětné dodatečné platební výměry. Správce daně tedy vyčkal na písemné vyjádření stěžovatele k závěrům vysloveným ve zprávě o daňové kontrole a zhodnotil je tak, že nevyvrátilo jeho kontrolní zjištění, tj. že nelze za předmětná zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním. Ve svém stanovisku se přitom správce daně velmi podrobně vypořádal s tvrzeními a námitkami stěžovatele. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelem projednána v souladu se zákonem, nelze tomuto závěru nic vytknout. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel rovněž vytýkal krajskému soudu pochybení spočívající v tom, že nedoplnil dokazování výslechem jím navržených svědkyň D. a S. K tomu uvedl, že výslechem těchto svědkyň chtěl prokázat zcela jiná svá tvrzení (neexistence skladů, platnost směrnice stanovující vyšší gramáž jídel), než pro které jejich provedení označil za nadbytečné krajský soud.

K této námitce Nejvyšší správní soud v obecné rovině uvádí, že rozsah soudního přezkumu daňového řízení, v němž je daňová povinnost stanovena za použití pomůcek, je určen jednak přímo povahou a smyslem správního soudnictví a jednak nepřímo ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení v první větě stanoví, že *„Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.“* Již přezkum odvolacím orgánem v rámci daňového řízení je tak vymezen velmi úzce, neboť odvolací orgán může zkoumat pouze to, zda byly dány podmínky pro stanovení daně právě tímto způsobem, přičemž přezkum krajským soudem, a následně Nejvyšším správním soudem, nemůže být širší, než přezkum v odvolacím řízení.

Důvodem neprovedení výslechu navržených svědkyň krajským soudem byla jejich nadbytečnost, protože podle jeho názoru tvrzení stěžovatele, jež měla být těmito výslechy prokázána, byla pro věc irelevantní. Pokud v této souvislosti krajský soud poukázal na skutečnosti, které jsou naopak podle jeho názoru pro posouzení věci podstatné (cena a množství nakoupeného zboží, prodejní ceny), nelze tomuto postupu nic vytknout.

Chtěl-li stěžovatel v řízení před krajským soudem účinně navrženými důkazy zpochybnit oprávněnost stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, muselo by se jednat o takové důkazy, které by směřovaly proti konkrétním důvodům, jež správce daně k postupu podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vedly. Za takové důkazy však výslechy navržených svědkyň považovat nelze. Skutečnosti, které stěžovatel hodlal tímto důkazem prokázat, totiž nemohou zpochybnit oprávněnost stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Tvrzení stěžovatele, že v předmětných zdaňovacích obdobích sklady neměl, finanční orgány nezpochybňovaly, pouze této skutečnosti zcela správně nepřisuzovaly relevanci. Rovněž prokázání platnosti interní směrnice nemohlo vést ke zpochybnění závěrů správce daně ohledně nevěrohodnosti a neprůkaznosti účetnictví stěžovatele. Navrženými výslechy pak nebylo možné např. prokázat, a stěžovatel to ani netvrdí, za jaké ceny byly uskutečněny nákupy, o kterých stěžovatel neúčtoval, ani za kolik bylo toto zboží následně prodáno. Na to ostatně krajský soud v napadeném rozsudku poukázal. Krajský soud tedy dostatečně a logicky odůvodnil, proč nepovažoval provedení výslechů navržených svědkyň za nezbytné. Tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud nezaujal žádné stanovisko k namítané absenci kopií účetních dokladů, které finanční úřad použil jako důkaz, ve spise. Jedná se tedy de facto o námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve vztahu k tomuto žalobnímu bodu.

Krajský soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu povinen se vypořádat se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě a je povinen své rozhodnutí řádně odůvodnit, tj. srozumitelným způsobem uvést, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a které nikoliv, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění, a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Tato povinnost soudu vyplývá z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí žalovaného, a dále z ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je odůvodnění povinnou náležitostí soudního rozhodnutí.

Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval (viz např. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS), opomene–li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

K takovému pochybení krajského soudu došlo i v dané věci. V doplnění žaloby na výzvu krajského soudu stěžovatel mimo jiné poukázal na neúplnost daňového spisu. V této souvislosti namítal, že pokud správce daně použije některý z účetních dokladů jako důkaz, měl by jeho kopii ponechat ve spise, neboť tvrzení správce daně nelze ověřit. Na tuto žalobní námitku však krajský soud v napadeném rozsudku nijak nereagoval. Za vypořádání se s touto námitkou totiž rozhodně nelze považovat zcela obecný závěr krajského soudu, že správce daně neporušil ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, protože hodnotil všechny důkazy, a to ve vzájemné souvislosti a žádné neopomenul. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že tato stížní námitka je důvodná a že napadený rozsudek je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 29. června 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu