ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **ARPEL, s. r. o.**, se sídlem Přívozní 1054/2, Praha 7, zast. JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 2008, č. j. 6414/08-1202-807662, č. j. 6614/08-1202-807662, č. j. 6501/08-1301-804127, a č. j. 6415/08-1301-804127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 9. 2011, č. j. 22 Af 65/2010 - 131,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 9. 2011, č. j. 22 Af 65/2010 - 131, **se zrušuje** v části výroku I., v níž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 11. 2008, č. j. 6614/08-1202-807662 a ve výroku II. o náhradě nákladů řízení; v této části **se** věc **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá.**

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti výše specifikovaným rozhodnutím žalovaného. Rozhodnutím č. j. 6414/08-1202-807662 bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Hranicích ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24244/08/394922/7641, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Rozhodnutím č. j. 6614/08-1202-807662 bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru téhož finančního úřadu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24291/08/394922/7641,

kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Rozhodnutím č. j. 6501/08-1301-804127 bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24317/08/394922/7641, č. j. 24338/08/394922/7641, č. j. 24368/08/394922/7641, a č. j. 24387/08/394922/7641, jimiž mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2003, 4. čtvrtletí 2003, 1. čtvrtletí 2004 a měsíc duben 2004. Konečně rozhodnutím č. j. 6415/08-1301-804127 bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu ze dne 20. 3. 2008, č. j. 24388/08/394922/7641, č. j. 24402/08/394922/7641, a č. j. 24417/08/394922/7641, kterými byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 5. 2004 do 30. 6. 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004.

Při daňových kontrolách zahájených dne 11. 9. 2006 a 29. 11. 2006 byly správcem daně zjištěny nedostatky v účetní evidenci stěžovatele a bylo shledáno, že stěžovatel nevedl záznamní povinnost v souladu s vydanými rozhodnutími dle § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“). Protože nebylo možno postupovat v daňovém řízení v režimu dokazování, přistoupil správce daně k doměření daní na základě pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992. Žalovaný následně potvrdil, že stanovení daní prostřednictvím pomůcek bylo v souladu s daňovým řádem.

Krajský soud spojil žaloby ke společnému projednání; rozhodoval o nich opakovaně. Prvním rozsudkem ze dne 14. 10. 2009, č. j. 22 Ca 17/2009 - 49, žaloby zamítl, přičemž označil daňovou kontrolu za řádně zahájenou, rozhodování podle pomůcek za důvodné a dále vyslovil, že možnost doměření daně nebyla prekludována. Tento jeho rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu 22. července 2010, č. j. 2 Afs 16/2010 - 102, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud v tomto zrušovacím kasačním rozsudku zaujal právní názor o nedůvodnosti některých kasačních námitek; daňovou kontrolu uznal za řádně zahájenou a tedy za úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, vyslovil se ke spojení věcí ke společnému projednání a k některým namítaným vadám odůvodnění rozsudku. Důvodem zrušení rozsudku krajského soudu byla jeho nepřezkoumatelnost v části, v níž své závěry opíral o skladové karty, které ovšem nebyly součástí správního spisu, přičemž současně akceptoval tvrzení žalovaného o jejich absenci jako důvodu pro stanovení daně podle pomůcek.

Krajský soud nyní napadeným rozsudkem žaloby opět zamítl. Podrobně vypořádal otázku skladových karet, k nimž doplnil chybějící spisové podklady a dále v rozsudku zejména uvedl, že správce daně v průběhu daňové kontroly opakovaně vyzýval stěžovatele k doložení konkrétních dokladů či jiných důkazních prostředků. Předloženy byly normy úbytků, výdejky k fakturám za občerstvení za rok 2003 a 2004, stránky z manuálu programu Mefisto, jídelní lístek, kalkulace jídel a nápojů, inventury, skladové karty, druhové přehledy atd. Stěžovatel byl správcem daně seznámen s důvody, proč nelze stanovit daň dokazováním i s podklady pro stanovení daně. Krajský soud ve vztahu k žalobní námitce nedůvodného stanovení daně podle pomůcek poukázal na neúplnost dokladů předložených v daňovém řízení zřejmou z konkrétně označených opakovaných výzev správce daně, z nichž cituje, stejně jako cituje z odpovědí stěžovatele na tyto výzvy,

zdůvodňujících nedostatek požadovaných dokladů. Dále krajský soud poukázal na charakter podnikání, kdy při hostinské činnosti nelze ve většině případů přiřadit k dokladu o nákupu zboží doklad o jeho prodeji, neboť nakoupené zboží je zpracováváno. Skladové karty ovšem nebyly úplné, konkrétně chyběly karty řady „S“, na nichž měly být evidovány hotové výrobky ze surovin evidovaných na kartách řady „Z“. Z řady „S“ byly předloženy pouze dvě skladové karty (S000178 Hranolky a S000268 Inovecký salám), z řady „Z“ pak soud konstatuje neúplnost karet, přičemž uvádí výčet těch předložených. Dále soud vypočítává zjištěné vady v inventarizaci, které společně s neúplností dokladů důvodně ústí v závěr o nesplnění důkazní povinnosti stěžovatelem, jehož účetní evidence nebyla řádná, úplná a průkazná. Správce daně přitom nevycházel jen z nedostatků uložené záznamní povinnosti, ale ze všech zjištěných nedostatků. Rozhodnutí o záznamní povinnosti bylo stěžovateli doručeno 24. 11. 2003 a byl povinen podle něho postupovat od 1. 12. 2003. Sám také správci daně sdělil, že záznamy vedl v elektronickém systému Mefisto, ovšem pro jeho havárii v červenci 2006 z něho nelze tisknout sestavy. Krajský soud také neakceptoval stěžovatelův právní názor o nemožnosti stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek ani právní názor o nezbytnosti předchozího postihu pro správní delikt podle zákona o účetnictví. K užitým pomůckám krajský soud vyslovil, že při stanovení daně podle pomůcek není vyloučeno užití předložených neúplných dokladů. Konkrétně pak krajský soud rozebral výdaj 203 000 Kč v roce 2004 za pomocné stavební práce na akci „cihelna Jezernice“, kdy svědek K. opakovaně popřel provedení prací a převzetí peněz a uvedl, že faktura byla vystavena jen za účelem snížení daňového základu stěžovatele. Správce daně přitom řádně zdůvodnil neprovedení ostatních navržených svědků. Nakonec krajský soud hodnotil námitku prekluze, přičemž tu ve výše uvedeném kasačním rozsudku již řešil Nejvyšší správní soud.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávnost právního posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Postup krajského soudu, jímž spojil k projednání daní z příjmů a daní z přidané hodnoty, považuje za nesprávný, neboť se v řízení postupuje podle rozdílných hmotně-právních předpisů.

Krajský soud, podle názoru stěžovatele, nesprávně sloučil pojmy „Systém Mefisto“ a účetní evidenci. Systém Mefisto nebyl účetním programem, ale druhým interním systémem, který měl sloužit jednak pro vlastní kontrolu, jednak pro splnění uložené záznamní povinnosti. Krajský soud přiznal podstatný význam výzvám správce daně ze dne 3. 11. 2006 a ze dne 17. 4. 2007, ačkoliv jsou obsahově rozdílné. První z nich přitom stěžovatel vyhověl, druhá pak slučovala záznamní povinnost a účetní evidenci. Tím byla účetní evidence nepřípustně vyloučena z důkazů. Důraz na chybějící skladové karty je kladen nesprávně, ty byly součástí záznamní povinnosti, nikoliv účetní evidence. Nesprávné je i tvrzení o nedostatku inventarizace; její existenci nelze popřít poukazem na chybějící položku.

Stěžovatel také v žalobě namítal nepřípustnou retroaktivitu uložené záznamní povinnosti, jejíž nedostatky byly vztaženy na celá kontrolovaná období. Důvodem pro kontumační způsob stanovení daně tak nebyly nedostatky v účetnictví, ale v záznamní povinnosti, a to i za období, v němž k ní stěžovatel nebyl povinen.

K důkazní povinnosti správce daně i krajský soud posuzoval vztah daňového a sankčního řízení. Žalobní námitka ovšem spočívala v tvrzení, že účetní evidence byla dostatečná, závady v ní nebyly správcem daně ani konkretizovány, a pokud byly zjištěny konkrétní chyby, bylo je možno vyčíslit a korigovat tak základ daně. Poukaz na zprávu o daňové kontrole je obecný, závěry v ní uvedené rovněž. Názor, že došlo k zatajení příjmů, je však nezbytné konkretizovat a bylo povinností správce daně, aby tak učinil způsobem odpovídajícím § 31 odst. 4 daňového řádu z r. 1992. Žalovaný tím nesplnil svou důkazní povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) téhož zákona, naopak důkazní břemeno nesprávně přesunul na stěžovatele.

Podle stěžovatele byly všechny daně stanoveny nepřípustnou kombinací pomůcek a dokazování, navíc ve věci pana K. (částka 203 000 Kč v r. 2004) nebyly provedeny důkazy stěžovatelem navržené. Stěžovatel nepochybuje o správnosti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 1 Afs 3/2003, jímž argumentuje krajský soud, ale domnívá se, že je třeba brát v úvahu širší souvislosti. Zde poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 8/2006. Dle stěžovatele není možné, aby správce daně stanovil daňovou povinnost kombinací dokazování a pomůcek. Právě taková kombinace ale byla zvolena v daném případě. Listina ze dne 18. 3. 2008, č. j. 22524/08/394931/7674, odkazuje v tabulce č. 3 na str. 5 (položky nákladů) na výsledek dokazování; od něj jsou následně za pomoci pomůcek vypočteny daně. Ponechal-li správce daně při výpočtu dodatečné daňové povinnosti jako nesporný a správný hospodářský výsledek ve výši – 369 666 Kč (údaj roku 2003, totožně 2004), je takový údaj výsledkem zjištěným z účetních dokladů, tedy dokazováním. Účetní evidence ale dle dalších závěrů správce daně obsahuje takové vady, že se z tohoto výsledku nedá vycházet. Takový postup přímo popírá závěry správce daně, dle kterého se účetní evidence nedala použít jako důkazní prostředek, takže musela být překvalifikována na pomůcku. Stěžovatel také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že pomůckou byla neúplná účetní evidence. Ve všech souvislostech totiž odkazuje krajský soud nikoliv na účetní evidenci, nýbrž na evidenci Mefisto, kterou s účetní evidencí zaměnil. Účetní evidence byla úplná, včetně konkrétních chyb, které ve svém důsledku jsou souhrnně vyčísleny ve zprávě o kontrole a o které měl být upraven základ daně při zachování postupu podle § 23 zákona o daních z příjmů. Pokud žalovaný vyšel ze stěžovatelem vykázaného hospodářského výsledku jako z prokázaného, je vnitřně rozporné, tvrdí-li současně, že z účetnictví nebylo možno vycházet.

S výše uvedeným souvisejí i další námitky kasační stížnosti, které se dotýkají stanovení daně dle pomůcek ve vztahu k roku 2004, a to výhradně na základě svědecké výpovědi pana K., po které byl zvýšen základ daně o 203 000 Kč. Na tuto částku byl vystaven účetní doklad panem K.; doklad byl zanesen do účetní evidence stěžovatele a byly jím účtovány stavební práce. K tvrzení pana K., že dotčenou fakturu vystavil pouze za účelem snížení stěžovatelova daňového základu, navrhl stěžovatel výslechy svědků, kteří na údajně neexistující stavbě pracovali, a jiných, kteří se jednání s panem K. účastnili. Dle závěru krajského soudu bylo odmítnutí navržených svědků řádně odůvodněno ve zprávě o kontrole. Takový závěr ale neodpovídá obsahu správního spisu. Navržená svědkyně M. (osoba, která vyplácela v souvislosti s vystavenou fakturou pana K. peníze) byla odmítnuta jako nadbytečná s odůvodněním, že svědek K. uvedl, že práce neprovedl a peníze nepřevzal. Svědek K1. a svědek Š., kteří měli vyvrátit tvrzení svědka K. o tom, že na

stavbách vždy pracuje sám, byli odmítnuti, protože společnosti KTS a ZAK PLUS nepracovaly na uvedené zakázce. Svědkové V. a G., kteří pracovali pro pana K., byli odmítnuti, protože dle informace správce daně byli v rozhodném období v evidenci Úřadu práce. Majitel společnosti ZAK PLUS, který pro pana K. pracoval, byl odmítnut, protože správce daně neví o tom, že by byl dodavatelem svědka. Takové zdůvodnění údajné nadbytečnosti výslechů svědků je dle stěžovatele účelové a porušuje § 31 odst. 2 daňového řádu z r. 1992. Pokud je jako pomůcka při aplikaci § 31 odst. 5 daňového řádu vydáváno něco konkrétního z účetní evidence stěžovatele, musí být ve vztahu k této pomůcce zjištěny okolnosti co nejúplněji a být postaveno najisto, že se tak případ odehrál.

Ve vztahu k dani z přidané hodnoty považuje stěžovatel za nesprávnou aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 21/2007, a to pro jiné skutkové okolnosti. V dané věci totiž bylo možno zjistit daň dokazováním, byly zjištěny konkrétní nedostatky na vstupu daně, tudíž bylo možno vycházet z důkazů; stejně tak z nich bylo možno vycházet při určení daně na výstupu. Ostatně podkladem pro daň z přidané hodnoty není účetnictví, ale záznamní povinnost a konkrétní daňové doklady. Přitom je zřejmé, že záznamní povinnost byla stanovena retroaktivně, nehledě k tomu, že podle žádného z užitých zákonů o dani z přidané hodnoty není podkladem pro stanovení daně. S touto žalobní námitkou se krajský soud nevyrovnal, resp. není zřejmé, zda se jeho závěry přijaté k dani z příjmů mají vztahovat i na daň z přidané hodnoty.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na závěry krajského soudu, svá předchozí vyjádření a rozhodnutí finančních orgánů. Kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatel je zastoupen advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že kasační stížností je napaden rozsudek krajského soudu vydaný poté, kdy byl jeho předchozí rozsudek zrušen Nejvyšším správním soudem, zkoumal tento soud, zda je kasační stížnost přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Důvodem předchozího zrušujícího rozsudku tohoto soudu byla nicméně pouze nepřezkoumatelnost prvého rozsudku krajského soudu, proto je kasační stížnost přípustná, vyjma námitky, že krajský soud nesprávně spojil žaloby ke společnému projednání. Ta přípustná není, neboť Nejvyšší správní soud vyslovil, že spojení věcí ke společnému projednání nebylo nezákonné.

Stěžovatel krajskému soudu zejména vytýká záměnu vnitřního informačního systému Mefisto s účetní evidencí, přičemž tvrdí, že správce daně se téhož pochybení dopustil již ve výzvě ze dne 17. 4. 2007. Tato námitka se prolíná i ostatními námitkami vztahujícími se k podmínkám stanovení daně podle pomůcek.

Předně je třeba vycházet ze skutečnosti, že žalovaný napadenými správními rozhodnutími rozhodoval jednak o dani z příjmů právnických osob, jednak o dani z přidané hodnoty.

Pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob bylo podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), rozhodující zjištění rozdílu mezi příjmy a výdaji v daném zdaňovacím období. Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena dvěma zákony, a to zákonem č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty a od 1. 5. 2004 zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; podle obou však bylo podstatné zjištění zdanitelných plnění. Zákon o dani z příjmů vychází při zjištění základu daně z výsledku hospodaření dle účetnictví (či z rozdílu mezi příjmy a výdaji u poplatníků, kteří účetnictví nevedou), zákony o daních z přidané hodnoty pak za rozhodující považují daňové doklady, o nichž je rovněž účtováno. Účetnictví pak podle § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) musí být správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné. Záznamní povinnost je ukládána tam, kde to vyžaduje charakter podnikání a kde je to potřebné pro správné stanovení daně (§ 39 daňového řádu z r. 1992). Záznamní povinnost může plynout přímo ze zákona (odst. 3, 4 cit. ustanovení) nebo může být správcem daně uložena (odst. 1 cit. ustanovení). V daném případě byla uložena; v takovém případě je správce daně oprávněn nejen kontrolovat její dodržování, ale vychází z ní i při stanovení základu daně; ostatně za tím účelem je také ukládána. Záznamní povinnost tak zpravidla doplňuje účetnictví a je důkazním prostředkem ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu z r. 1992.

Stěžovatelem označená výzva správce daně ze dne 3. 11. 2006 se týkala jak dokladů z evidence vedené v rámci záznamní povinnosti, tak i účetních dokladů, stejně tak i výzva ze dne 17. 4. 2007. Stěžovateli nelze přisvědčit v námitce, že tato výzva fakticky vyloučila z dokazování jeho účetnictví. Výzva požaduje předložení důkazních prostředků obecně a dále pak konkretizuje požadavky jak na důkazní prostředky z účetnictví tak i z evidenčních pomůcek stěžovatele. V této druhé výzvě je přitom konstatováno, kdy byla záznamní povinnost uložena. Ze spisu je také zřejmé, že evidenci prostřednictvím systému Mefisto vedl stěžovatel již před rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti. Stěžovateli nelze ani přisvědčit v názoru na bezvadnost inventarizace, neboť její nedostatky nespočívaly v chybějící ojedinělé položce, jak tvrdí, ale konstatovány jsou nedostatky obsáhlejší.

Zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob i daně z přidané hodnoty konstatují jak nedostatky při vedení účetnictví, tak nedostatky v záznamní povinnosti a tyto závěry se promítají i do všech přezkoumávaných rozhodnutí žalovaného. Krajský soud pak v napadeném rozsudku obsah obou uvedených výzev cituje, konstatuje konkrétní reakci stěžovatele na tyto výzvy, a to vše shrnuje v závěr o neúplnosti a neprůkaznosti jak účetnictví, tak i důkazních prostředků plynoucích z evidence systémem Mefisto. Je pravdou, že krajský soud v důvodech rozsudku preferuje nedostatky této evidence, přičemž je v obecném závěru zahrnuje pod nedostatky účetní evidence (např. str. 9 poslední odstavec rozsudku). To však samo o sobě neznamená, že tyto systémy zaměňuje, nehledě na jejich úzkou provázanost a společnou funkci, jíž je prokázání tvrzení uvedených

v daňových přiznáních. Závěry, které krajský soud zaujal tak nejsou nesrozumitelné a z rozsudku je dostatečně patrné, jaké důvody považoval za podstatné pro posouzení podmínek stanovení daní podle pomůcek.

Stěžovatel ovšem namítá, že záznamní povinnost byla posuzována nepřípustně retroaktivně. Předmětem kontroly, a tedy doměření daně, bylo u daně z příjmů právnických osob zdaňovací období roku 2003 a 2004, u daně z přidané hodnoty 3. čtvrtletí 2003, 4. čtvrtletí 2003, 1. čtvrtletí 2004, měsíc duben 2004, období od 1. 5. 2004 do 30. 6. 2004, 3. čtvrtletí 2004 a 4. čtvrtletí 2004. Záznamní povinnost byla poprvé stěžovateli uložena rozhodnutím Finančního úřadu v Hranicích ze dne 20. 11. 2003, přičemž povinnost mu byla uložena za období od 1. 12. 2003 do 31. 12. 2005, nově pak rozhodnutím ze dne 2. 4. 2004 za období od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2005. Záznamní povinnost se tedy skutečně nevztahovala na období před 1. 12. 2003. Záznamní povinnost plnil stěžovatel vedením systému Mefisto a ze spisu je zřejmé, že tento systém měl zaveden nejméně v září 2003. Pokud shora označené výzvy své požadavky směřovaly výslovně k výstupům ze systému Mefisto, pak tomuto období datově nepředchází. Vytýkat nedostatky v záznamní povinnosti by skutečně bylo možno pouze ve vztahu k období, za které byla uložena. Předmětem výtek správce daně, žalovaného ani krajského soudu však nejsou nedostatky v záznamní povinnosti po formální stránce, ale neunesení důkazního břemene. Bylo na stěžovateli, aby povinnosti plynoucí z § 31 odst. 9 daňového řádu z r. 1992 splnil předložením či navržením důkazních prostředků, jimiž správnost svých daňových tvrzení prokáže. Pokud k tomu užil evidenci, jíž posléze plnil i uloženou záznamní povinnost, pak nedostatky průkaznosti této evidence lze hodnotit jako nedostatky důkazního prostředku. Způsob, jakým byla hodnocena evidence stěžovatelem předložená ke splnění důkazního břemene, tedy není retroaktivním posuzováním plnění záznamní povinnosti.

Stěžovatel vytýká krajskému soudu nepřiléhavost posuzování poměru daňového a sankčního řízení ve vztahu ke vznesené žalobní námitce. V žalobách směřujících proti rozhodnutím o dani z příjmů však stěžovatel výslovně uvedl, že pochybení v účetnictví, jehož následkem je stanovení daně podle pomůcek, by mělo být jednoznačně prokázáno řízením podle § 37 zákona o účetnictví. Bylo tedy zcela namístě, aby se krajský soud ve svém rozsudku s touto žalobní argumentací vypořádal; pokud tak učinil srovnáním smyslu a účelu obou řízení a uzavřel, že postih podle zákona o účetnictví není podmínkou pro závěr o existenci účetních nedostatků, jde o závěr zákonný. Tvrdí-li stěžovatel, že žalobu postavil na nevyvrácené správnosti účetní evidence, není tomu tak. Naopak v žalobě konstatuje, že v ní byly závady a pochybení, ovšem považuje je za vyčíslitelné, tudíž nenarušující průkaznost účetnictví. I s tím se krajský soud vypořádal, stejně tak jako žalovaný v odvolacích rozhodnutích. Závady v průběhu řízení byly konstatovány opakovaně, s žalobcem byly i projednávány. Nejednalo se přitom o ojedinělé nedostatky, u nichž by bylo možno postupovat tak, že by nebyla brána v úvahu některá účetní položka či doklad; ostatně stěžovatel nikdy ve svých podáních nekonkretizoval onu tvrzenou možnost vyčíslení závad. Vytýká-li stěžovatel obecnost zprávám o kontrole, rovněž mu nelze přisvědčit. Zprávy o kontrole dostatečně konkrétně shrnují kontrolní zjištění ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu z r. 1992 a není vadou, pokud v některých bodech odkazují na jiné písemnosti (výzvy, protokoly, vyjádření daňového subjektu), neboť tak činí zcela konkrétně.

Stěžovatele se dotýká naznačené podezření z krácení (utajování) tržeb a je názoru, že to by mu musel správce daně prokázat v rámci své důkazní povinnosti podle § 31 odst. 8 c) způsobem odpovídajícím § 31 odst. 4 daňového řádu z r. 1992. Správce daně je podle § 31 odst. 8 písm. c) cit. zák. povinen prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Této povinnosti správce daně dostál právě zjištěním a označením vad v účetnictví a ve stěžovatelem předložených dokladech a evidencích. Důkazní prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 cit. zák. jsou prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Jsou to důkazní prostředky předložené daňovým subjektem nebo opatřené správcem daně, a to jen prostředky, podle nichž lze základ daně stanovit – ty jsou pak osvědčeny jako důkaz. Správce daně není povinen shromažďovat důkazní prostředky (důkazy) jimiž vyvrátí daňové tvrzení. Ke splnění jeho povinnosti podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu z r. 1992 postačí, pokud zpochybní, znevěrohodní, důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Pak je znovu na daňovém subjektu, aby případně navrhl důkazní prostředky jiné. V daném případě to byly nedostatky v prokázání, jak bylo naloženo s konkrétním nakoupeným zbožím, u něhož nebyla nijak doložena spotřeba, a to při současných nedostatcích při vykazování tržeb. Stěžovatel zde nabídl jen obecná tvrzení. Nejvyšší správní soud se proto musí ztotožnit se závěry krajského soudu, že bylo jen věcí stěžovatele (a součástí jeho důkazní povinnosti), aby pochybnosti o krácení tržeb vyvrátil, či dokonce, aby vůbec nevznikly.

Stěžovatel považuje stanovení daní ve všech posuzovaných případech za kombinaci důkazů a pomůcek. Stanovení daně dokazováním je preferovaným způsobem stanovení daně, neboť tak je daň stanovena nejpřesněji. Stanovit daň podle pomůcek lze jen za situace, že daňový subjekt nesplní svou povinnost při dokazování a současně, že v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992); k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, publ. pod č. 2507/2012 Sb. NSS. Kombinace obou způsobů skutečně není možná. To však neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpřesnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS). Takové poznatky lze podřadit ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu, které příkladmo stanoví, co lze užít jako pomůcky. Stěžovatel konkrétně poukazuje na nákladové položky užité k výpočtu daně. Touto námitkou se zabýval již žalovaný, který poukázal na skutečnost, že tak učinit nemohl již proto, že jejich výše nebyla prokázána jako správná. Užil jich však jako pomůcku v úředním záznamu o použití pomůcek ze dne 18. 3. 2008. Stejně jako krajský soud, i zdejší soud zde poukazuje na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, podle něhož lze užít neúplné účetní evidence daňového subjektu jako pomůcku při stanovení daně. V daném případě způsob stanovení daní nebyl nepřípustným smíšením dokazování a pomůcek; daně byly stanoveny pomůckami, pro jejich užití byly splněny zákonné podmínky.

Stěžovatel rovněž brojí proti neprovedení navržených důkazů při stanovení daně z příjmů za rok 2004, a to ve vztahu k výdaji 203 000 Kč, který nebyl uznán správcem daně. I zde spatřuje nepřípustnou kombinaci postupu dokazováním a pomůckami. Zde je

situace složitější. Správce daně tento výdaj vyloučil, neboť považoval za prokázané, že předmětná částka, ač doložena fakturou, nebyla vyplacena příjemci a fakturované práce jím také nebyly provedeny. K tomu ze spisu plyne, že faktura č. 17/2004 byla vystavena firmou „L. K., zednictví“ dne 17. 12. 2004; jejím předmětem byly „pomocné stavební práce na akci cihelna Jezernice“). L. K. byl dne 24. 8. 2007 vyslechnut správcem daně za přítomnosti stěžovatelovy zástupkyně. Popřel, že by uvedené práce prováděl a že by tuto částku přijal. Naopak uvedl, že tuto fakturu vystavil za účelem snížení stěžovatelova daňového základu a uvedl, jak proběhlo zprostředkování. Sám tuto fakturu nepojal do svého účetnictví. Touto svědeckou výpovědí považoval správce daně tvrzený výdaj za dostatečně vyvrácený. Při jednání dne 14. 11. 2007 správce daně zdůvodnil neprovedení navrženého svědka V., dne 18. 12. 2007 podal daňový subjekt návrh na výslech dalších svědků, kteří měli na stavbě pracovat, či předávat peníze.

Stěžovatel nepřesně poukazuje na argumentaci krajského soudu. Krajský soud totiž kromě názoru, že správce daně je oprávněn neprovést důkaz, který nemůže mít vliv na posouzení věci, za rozhodující zejména označil, že při stanovení daně podle pomůcek by svědecké dokazování vybočovalo z jeho mezí a poukázal na omezení, jemuž je vystaven žalovaný v odvolacím řízení proti rozhodnutí stanovenému podle pomůcek. Podle § 50 odst. 5 daňového řádu z r. 1992 (ve znění rozhodném v době rozhodování žalovaného) totiž žalovaný v odvolacím řízení proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek byl oprávněn zkoumat pouze dodržení podmínek pro stanovení daně tímto způsobem. Stěžovatel oproti tomu poukazuje na znění § 32 odst. 1 daňového řádu z r. 1992, podle něhož v rozhodné době platila povinnost provedení navržených důkazních prostředků potřebných ke zjištění skutečného stavu věci.

Problém je tedy v tom, zda tento výdaj, zpochybněný svědeckým výslechem, mohl být vyloučen z výdajů i při stanovení daně podle pomůcek.

Je třeba rozlišovat situaci, kdy správce daně při kontrole zjistí ihned po zahájení či po první výzvě, že daň nebude možno zjistit dokazováním (případy odcizených či zničených účetních a jiných dokladů), od situace, kdy teprve v průběhu dokazování je zjištěno, že tímto způsobem nebude možno daň stanovit. Tam totiž správce daně přechází v průběhu řízení z dokazování na pomůcky, přičemž poznatky již zjištěné je oprávněn v rámci pomůcek použít. V odvolacím řízení u daně stanovené podle pomůcek je odvolací orgán povinen zkoumat nejen to, zda byly splněny podmínky pro tento způsob stanovení daně, ale rovněž kvalitu užitých pomůcek; k tomu se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS.

Jak dále vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 daňového řádu z r. 1992, která daňovému subjektu zaručuje možnost spolupráce se správcem daně. Pokud však správce daně na způsob stanovení daně podle pomůcek v průběhu řízení přechází, ztrácí daňový subjekt toto právo až poté, kdy vůči němu byla tato skutečnost deklarována. V daném případě ze spisu plyne, že stěžovatel byl vyzván k doložení tohoto výdaje výzvou ze dne 17. 4. 2007, výslech svědka K. se konal 24. 8. 2007. Teprve v protokole o ústním jednání ze dne 14. 11. 2007, jehož předmětem bylo zhodnocení důkazních prostředků a poskytnutých sdělení (jde

o 35 stran hodnocení zjištěných skutečností ve vztahu ke všem kontrolovaným obdobím a oběma druhům daní), je vysloven závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním, s tím, že daně budou stanoveny podle pomůcek. Tento závěr je dále zaujat v protokole z 10. 3. 2008 a poté je obsahem úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 18. 3. 2008. Většina daňovým subjektem podaných návrhů na výslechy svědků (vyjma návrhu na výslech svědka V.) byla tedy podána v době, kdy již neprobíhalo dokazování, ale správce daně shromažďoval pomůcky ke stanovení daně. Správce daně nemohl při stanovení daně pomůckami vyslýchat svědky, nemohl tak učinit ani žalovaný v odvolacím řízení proti daně stanovené podle pomůcek.

Podstatnou otázkou pak je, zda zjištění z výpovědi svědka K. bylo možno užít jako poznatek správce daně v rámci pomůcek, jak toto zjištění označil žalovaný na str. 8 svého rozhodnutí o dani z příjmů za rok 2004.

V návaznosti na výše označený rozsudek sp. zn. 2 Afs 207/2005, obecně vymezující kvalitu pomůcek, je třeba poukázat na další rozsudek tohoto soudu, a to ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157. Zde soud vyslovil: „(p)*ři zkoumání zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí odvolací orgán a následně k žalobní námitce rovněž správní soud brát v úvahu i to, jaké pomůcky ke stanovení daně byly správcem daně skutečně použity. Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby prokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností (§ 31 odst. 5 téhož zákona), které mají přímou souvislost s použitými pomůckami.*“ Nejvyšší správní soud zde dále zaujal právní názor, že při užití poznatků zjištěných ve fázi dokazování je třeba klást na správce daně vyšší nároky, než je pouhé splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Je tomu tak proto, aby v rámci pomůcek nevyužíval poznatků, které by v rámci dokazování neobstály. Mezi poznatky správce daně tak nelze řadit poznatky, které by z hlediska jejich věrohodnosti a opory v provedených důkazech nebylo možné na základě ust. § 50 odst. 5 daňového řádu přezkoumat. „*Takový postup by byl v rozporu s ústavním principem zákazu libovůle správního orgánu, jakož i s právem na spravedlivý proces a na soudní přezkum zákonnosti správních rozhodnutí podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod i s principem rovnosti účastníků řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod*.“

Pokud tedy v daném případě správce daně v rámci pomůcek použil jako poznatek zjištění, že částka 203 000 Kč nebyla stěžovatelem vůbec vyplacena a proto již z tohoto důvodu nemohla být stěžovatelovým nákladem, pak sice žalovaný v odvolacím řízení nebyl povinen provést navržené výslechy, ale byl povinen posoudit, zda tento poznatek správce daně sám o sobě obstojí, zda se jedná o pomůcku, o níž není pochybnost. To bylo součástí jeho povinnosti zkoumat nejen důvody stanovení daně podle pomůcek, ale i kvality užitých pomůcek. To však žalovaný v odvolacím rozhodnutí vůbec neučinil a neučinil to ani soud, který postup žalovaného akceptoval s poukazem na oprávnění správce daně určit, co užije jako pomůcku a oprávnění odvolacího orgánu zkoumat je to, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jak již bylo výše uvedeno, odvolací orgán je však povinen zkoumat i použití konkrétních pomůcek, a to i z hlediska, zda nebyl užit poznatek správce daně, který jako pomůcka neobstojí. V této části proto není právní

názor krajského soudu správný a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je naplněn.

Nakonec stěžovatel namítá, že podkladem pro stanovení daně z přidané hodnoty není účetnictví ani záznamní povinnost, ale konkrétní daňové doklady. Konkrétní nedostatky na vstupu byly zřejmé, tudíž bylo možno vycházet z důkazů, stejně tak jako u daně na výstupu. Krajský soud se, podle stěžovatele, s touto žalobní námitkou nevyrovnal a zřejmě vztáhl své závěry ohledně daně z příjmů i na daň z přidané hodnoty. V žalobách proti rozhodnutím žalovaného o dani z přidané hodnoty tyto námitky vskutku uplatněny byly a krajský soud je také konstatuje. Vypořádává se s nimi výslovně na str. 10 a na str. 13 rozsudku, kde odlišuje argumentaci vztahující se k dani z přidané hodnoty a odkazuje na rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 21/2007 - 60. Stěžovateli tedy nelze přisvědčit v názoru o smíšení argumentace k různým daním. Krajský soud akceptoval odlišnosti daně z přidané hodnoty a správně poukázal na povinnost vést záznamy pro daňové účely (§ 11 zákona o dani z přidané hodnoty z r. 1998) a povinnost vést evidenci pro daňové účely (§ 100 zákona o dani z přidané hodnoty z r. 2004). Přitom nedostatky v nich byly v daňovém řízení rovněž konkretizovány a jsou shrnuty v úředním záznamu o použití pomůcek pro stanovení základu daně z přidané hodnoty ze dne 18. 3. 2008. Z tohoto hlediska je přiměřený i poukaz krajského soudu na označenou judikaturu.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná v části směřující proti zamítnutí žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 11. 2008, č. j. 6614/08-1202-807662, tj. proti rozhodnutí o dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. V této části proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první zrušil a věc v této části vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 4 téhož ustanovení vázán právní názorem vysloveným v tomto rozsudku.

Ve zbytku kasační stížnost nebyla shledána důvodnou, a proto ji Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je výrokem závislým na výsledku ve věci samé. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí krajského soudu zčásti neobstálo a soud povede další řízení, byl zrušen i výrok o náhradě nákladů řízení. O této náhradě proto rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí podle § 110 odst. 3 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 24. dubna 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu