



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **LINDAB s. r. o.**, se sídlem Na Hůrce 1081/6, Praha 6, zastoupeného Mgr. Martinem Hrodkem, advokátem se sídlem Klimentská 46, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 36/2005 - 82,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 36/2005 – 82, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2007, č. j. 9 Ca 36/2005 - 82 byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 11. 2004, č. j. 8144/04–130, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Říčanech ze dne 25. 11. 2003 č. j. 65782/03/059922/1119 o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2000 ve výši 3 242 088 Kč. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že neopodstatněnou je námitka, v níž je vytýkáno správci daně, že na stěžovatele přenesl vlastní zákonné důkazní břemeno, když po něm požadoval prokázání věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti jeho účetnictví. Městský soud zdůraznil, že správce daně nevedl řízení o uložení pokuty, ale daňovou kontrolu. Za nevýznamnou označil námitku, že ustanovení § 11 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) nestanoví formální postup pro vedení záznamů, ale určující je, že obsahově stanoví povinnost vést natolik specifickou, přehlednou a členěnou záznamní evidenci daňových dokladů, aby bylo možné vypořádat daň z přidané hodnoty u každého zdanitelného plnění, jak na vstupu, tak na výstupu. Proto se správce daně při daňové kontrole zaměřil na to, zda účetní knihy, účetní doklady a další evidence byly vedeny v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“).

I u daně z přidané hodnoty lze skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně na vstupu i výstupu, není-li vedena funkční evidence faktur, zprostředkovaně vycházet z účetnictví. Městský soud tedy nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž správce daně tím, že stěžovateli ukládal odstraňovat pochybnosti o správnosti jeho účetnictví, jednal mimo rámec zákona. Stěžovatel se mylí, pokud se domnívá, že úkolem správce daně je prokázat daňovou povinnost daňového subjektu. To, že důkazní břemeno v daňovém řízení leží především na daňovém subjektu a že správce daně prokazuje pouze skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost zaúčtovaných dokladů, je zásadou daňového řízení, která vyplývá ze zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a je ustálenou judikaturou krajských soudů aplikována. Správce daně prokázal podle § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona opodstatněné pochybnosti o správnosti daňového přiznání stěžovatele, když v něm zjistil nesoulad mezi výkazem hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění a výnosech na účtech 602, 604 a 640. Městský soud vyjádřil nesouhlas s tím, že by správce daně ve svých výzvách dostatečně nespécifikoval pochybnosti, které měl o účetnictví stěžovatele. Např. ve výzvě ze dne 1. 7. 2003 jasně vyjádřil, ve vztahu k jaké daňové povinnosti se jeho pochybnosti upínají a v čem spočívají. Nesprávné uvedení § 43 zákona o správě daní a poplatků ve výzvách ze dne 1. 7. 2003 a ze dne 4. 9. 2003 pokládá městský soud za formální pochybení správce daně, jímž stěžovatel nemohl být nijak zkrácen na svých právech. Stěžovateli muselo být s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (probíhající daňová kontrola, časová i obsahová návaznost jednotlivých výzev) zjevné že se nejedná o výzvy v rámci vytýkácího řízení, ale v rámci daňové kontroly. Za podstatné označil i to, že stěžovatel na všechny výzvy reagoval, z čehož lze dovodit, že ani on sám je nepokládal za nicotné. Správce daně vedl stěžovatele k tomu, aby splnil důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, prostřednictvím úplného, správného a průkazným způsobem vedeného účetnictví. Pouze tímto důkazním prostředkem bylo za situace, kdy stěžovatel nevedl náležitou záznamní povinnost podle zákon o dani z přidané hodnoty, možné ověřit správnost hodnot zdanitelných plnění a výši daně z přidané hodnoty. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně dostatečně určitým a srozumitelným způsobem specifikoval, v čem podle jeho názoru stěžovatel pochybil, přičemž poukázal i na jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví, která byla vytýkanými pochybeními porušena. Podle názoru městského soudu neobstála ani námitka že stěžovatel neměl možnost seznámit se a projednat zprávu o daňové kontrole. Stěžovatel udělil pověření k projednání a převzetí zpráv o daňové kontrole své zaměstnankyni paní V., které bezpochyby zahrnovalo také pověření k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, popř. navrhnout jeho doplnění, neboť k uplatnění těchto práv dochází právě při projednání zprávy o kontrole. Skutečnost, že pověřená zaměstnankyně toto právo neuplatnila, nemění nic na tom, že tak mohla učinit. K tomuto žalobnímu bodu také městský soud uvedl, že mu není známa žádná zákonná překážka bránící tomu, aby k seznámení s obsahem zprávy následnému projednání a spolupodepsání došlo při jediném jednání. Opodstatněnou neshledal městský soud ani námitku, že se správce daně v průběhu daňové kontroly dostatečně nevypořádal s navrženými důkazními prostředky. Městský soud má zato, že finanční ředitelství se v odůvodnění napadeného rozhodnutí s předloženými listinami, z nichž stěžovatel dovozoval možnost stanovení daně dokazováním, vypořádal dostatečným způsobem. K předložené zprávě auditora městský soud uvedl, že tato neprokuje, že by se auditorská společnost před schválením účetní závěrky blíže zabývala těmi účetními a dalšími doklady, které správce daně a finanční ředitelství zkoumaly v průběhu daňového řízení. Vzhledem k tomu, že v souzené věci byly podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny, shledal městský soud neopodstatněnou námitku, že při výběru a použití pomůcek postupoval správce daně selektivně a v neprospěch stěžovatele, když použil údaj o průměrné marži zjištěný z kalkulačních listů týkajících se pouze výrobků typu XC.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel má zato, že městský soud nesprávně

posoudil právní otázku rozsahu zákonem stanovené důkazní povinnosti podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, když akceptoval postup finančního úřadu a finančního ředitelství, když přenesly na stěžovatele vlastní důkazní břemeno, neboť po něm požadovaly prokázání věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti vedení účetnictví, čímž způsobily protiprávnost celého řízení. Podle názoru stěžovatele není přípustné, aby se v rámci jednoho řízení kontrolovala jak správnost účetnictví, tak i správnost daně z přidané hodnoty. Pokud městský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že finanční úřad ve vztahu ke stěžovateli nezačal a nevedl řízení podle zákona o účetnictví, pak není zřejmé, jak k tomuto závěru dospěl, když výzvy finančního úřadu nesměřovaly k prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání, ale k prokázání toho, že účetnictví stěžovatele je vedeno věrohodně, průkazně, správně a úplně. Jestliže městský soud opakovaně zdůrazňuje vzájemnou vazbu mezi účetnictvím a daní z přidané hodnoty, pak stěžovatel musí opakovaně uvést, že žádná přímá vazba ve vztahu mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními a hospodářským výsledkem z účetnictví neexistuje. Závěr městského soudu, že nelze oddělovat vypořádání daně z přidané hodnoty a účetnictví a že výši daně lze určit zprostředkovaně z účetnictví, tj. ze záúčtovaných výdajů a příjmů, není založen na platné právní úpravě. Předně podle zákona o dani z přidané hodnoty v případě dodání zboží přijetím platby za zboží nevznikala daňová povinnost (ta vzniká dodáním zboží), a proto ani údaj o příjmech zjištěných z účetnictví neměl ve vztahu k dani z přidané hodnoty žádnou dostatečně relevantní vypovídací schopnost. Podle stěžovatele musí správce daně kontrolu účetnictví a kontrolu daňové povinnosti oddělit a není přijatelný názor, že kontrola účetnictví a kontrola daně má být natolik provázána, že může být prováděna v rámci jednoho řízení. Městský soud opakovaně vyslovil, že správce daně měl pochybnosti ohledně účetnictví stěžovatele, ale nezmiňuje se o pochybnostech ohledně jeho daňového přiznání. Podle stěžovatele je zřejmé, že nejde pouze o terminologickou nepřesnost, ale městský soud se dopouští stejné chyby jako správce daně, když směšuje kontrolu účetnictví a kontrolu daní. Na předmět řízení usuzoval pouze z toho, jak bylo řízení pojmenováno, a vůbec se nezabýval tím, čeho se ve skutečnosti řízení týkalo. Preference formy řízení před jeho obsahem je v rozporu s principem materiální pravdy ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru stěžovatele městský soud také nesprávně posoudil otázku zákonnosti výzev ke splnění důkazní povinnosti stěžovatele vydaných finančním úřadem podle § 43 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pokládá nesprávné uvedení citovaného ustanovení ve výzvě ze dne 1. 7. 2003 a ze 4. 9. 2003 za pouze formální pochybení správce daně, jímž stěžovatel nemohl být nikterak zkrácen na svých právech, pak tomuto závěru nelze přisvědčit. Městský soud konstatoval nezákonné jednání správce daně, ale zároveň dovozuje, že nebylo schopno vyvolat následky. V rozporu s právem tak vyvodil, že je povinností adresáta správy zkoumat, zda materiální podstata úkonu správního orgánu odpovídá jeho formálnímu označení. Podle stěžovatele nelze ani akceptovat názor městského soudu, že pokud je v textu výzvy zmíněno ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pak i přesto, že výzva byla označena jako výzva podle § 43 citovaného zákona, měl mít stěžovatel zato, že jde o výzvu podle § 16 odst. 2 citovaného zákona. Městský soud se nezabýval tím, zda reakce stěžovatele na výzvu vyplývala z toho, že podle jejího označení se důvodně domníval, že jde o výzvu podle § 43 citovaného zákona, i když skutečným záměrem správce daně bylo vydat výzvu podle § 16 odst. 2 citovaného zákona. Městský soud rovněž nesprávně posoudil právní otázku rozsahu práva vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Pokud v odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatel byl poučen o způsobech, jak brojit proti závěrům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole již při zahájení daňové kontroly v protokolu o ústním jednání ze dne 14. 5. 2003, je toto poučení bez právního účinku, neboť zpráva o kontrole byla vydána až téměř půl roku po sepsání tohoto protokolu. Toto poučení musí být daňovému subjektu dáno vždy až na konci daňové kontroly před podpisem zprávy o kontrole daňovým subjektem. Z rozhodnutí městského soudu

také není jasné, jakými myšlenkovými úvahami se zabýval, pokud tvrdí, že pověření zaměstnankyně stěžovatele k projednání zprávy v sobě bezpochyby zahrnovalo též pověření k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Pokud by bylo záměrem stěžovatele, aby pověření pracovnice zahrnovalo i právo vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, pak by takto plnou moc nepochybně formuloval. Městský soud tak v rozporu s právem i faktickým stavem potvrdil nezákonný postup správce daně. Pokud měl finanční úřad nebo městský soud pochybnost o tom, jaký byl skutečný rozsah zmocnění, měly si tento rozsah vyjasnit se stěžovatelem jako zmocnitelem. Ani městský soud tento nezákonný stav nenapravit, neboť odmítl provést důkaz výpovědí zmocněné pracovnice. Pokud soud uvádí, že mu není známa žádná zákonná překážka bránící tomu, aby k seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímu projednání a spolupodepsání došlo při jediném jednání, pak je zřejmé, že se nezabýval argumentem uvedeným v žalobě, totiž že vzhledem k obsahu a závažnosti zprávy a možným dopadům na stěžovatele nebylo prakticky možné, aby všechny tyto kroky byly provedeny najednou. V žalobě stěžovatel namítal, že finanční úřad nezkoumal, zda i při nesprávném účetnictví (které má navíc z pohledu daně z přidané hodnoty pro určení daňové povinnosti jen velmi omezenou použitelnost) lze dojít s dostatečnou jistotou ke správnému určení základu daně, a navíc odmítl provést důkazní prostředky navržené stěžovatelem, které mohly osvědčit, že bylo možné určit daňovou povinnost dostatečně spolehlivě, ale městský soud se touto námitkou vůbec nezabýval. Stěžovateli tak nebyla dána možnost, aby prokázal údaje uvedené v daňovém přiznání podle svých možností, neboť správce daně trval na prokázání pouze toho, že stěžovatel má správně vedené účetnictví. Bylo zřejmé, že doměření daně z přidané hodnoty bylo pouze vedlejším produktem doměření daně z příjmů, přičemž je založeno na totožných argumentech bez zohlednění toho, že daň z příjmů a daň z přidané hodnoty nejsou vzájemně zaměnitelné daně a prokazují se jinak. Městský soud se nezabýval tím, co uvedl stěžovatel v žalobě, totiž že byl schopen prokázat, že dávkové zaúčtování faktur a jejich verifikace umožňuje osvědčit, že všechny vydané faktury byly také zaúčtovány. Správce daně dostatečně jasně nevysvětlil, proč evidence vedená stěžovatelem mimo jeho účetnictví nebyla vzata při daňové kontrole v úvahu. Bylo povinností soudu zabývat se tím, zda předložená evidence je s ohledem na další okolnosti dostatečně průkazná. Místo toho pouze přejal argumenty finančního ředitelství, že není-li předloženo účetnictví vedené v souladu se zákonem o účetnictví, pak nutně musí být chybně určena i daňová povinnost. Městský soud projevil své nepochopení rozdílů mezi daní z přidané hodnoty a daní z příjmů, neboť uvedl, že stěžovatel nepředložil vedení skladové evidence v písemné nebo elektronické podobě. Skladová evidence je pro účely daně z přidané hodnoty bez významu a hodnota zásob vůbec není předmětem zákonné evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Jestliže podle městského soudu byl zásadním důvodem pro aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dávkový způsob zaúčtování vystavených faktur bez vazby na řádné číselné označení dokladů za použití tzv. verifikací, pak podle stěžovatele tento názor není opřen o příslušná skutková zjištění. Každá vydaná faktura byla řádně číselně označena a stěžovatel navrhl dostatečné důkazní prostředky k tomu, aby mohl prokázat, že každá dávka faktur obsahovala pouze ty faktury, které byly uvedeny v její verifikaci. Konečně nelze z ničeho dovodit, že existovala uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých nebyla vydána příslušná faktura, nebyla uvedena v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a nebyla u nich uplatněna a přiznána daň z přidané hodnoty na výstupu. Městský soud tak nesprávně posoudil otázku rozsahu dokazování, neboť přisvědčil správním orgánům, které svá rozhodnutí v části o přípustnosti stanovení daňové povinnosti podle pomůcek opřely o tvrzené nedoložení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti vedení účetnictví, aniž by připustily dokazování jinou evidencí stěžovatele. Dále stěžovatel namítal, že nesprávné posouzení obsahu pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť přisvědčil správním orgánům, které svá rozhodnutí opřely o pomůcky, které byly zjevně nesmyslné, nevhodné a bez vazby na daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty. Městský soud se sice velmi detailně zabýval výpočtem marže u konkrétního

výrobku, ale vůbec nezohlednil, že závěry, ke kterým lze dojít na základě dodatečně vyměřené daně, pokud se jedná o nepřiznaná uskutečněná plnění, jsou zjevně nesmyslná, a to jak s ohledem na jejich objem, tak na jejich charakter. Vůbec nevzal v úvahu, že pro účely základu daně z přidané hodnoty je podstatná cena výrobku skutečně fakturovaná odběrateli a počet těchto výrobků, nikoliv pouze kalkulační cena. Také nevzal v úvahu, že je-li výrobek vyvezen, daň z přidané hodnoty se na výstupu vůbec neuplatní. Proto se mělo vycházet z pravděpodobných cen výrobků a z pravděpodobného objemu jejich prodeje. Většina tuzemských odběratelů jsou plátcí daně z přidané hodnoty, kteří mají nárok na odpočet daně na vstupu, a proto by nedávalo smysl, aby stěžovatel daň z přidané hodnoty na výstupu neuplatňoval. Navíc doměřená daň z přidané hodnoty by se musela týkat takového objemu prodeje, že realizovat tento prodej by bylo pro stěžovatele prakticky nemožné. Městský soud však tyto praktické argumenty nevzal v úvahu a spokojil se pouze s teoretickými výpočty finančního úřadu, které navíc neměly přímou vazbu na daň z přidané hodnoty, ale týkaly se hlavně daně z příjmů. Z ustanovení § 2 odst. 2 a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že finanční úřad měl povinnost vyzvat daňový subjekt k tomu, aby mu předložil informace nutné k co nejpřesnějšímu odhadu daňové povinnosti. Pokud se finanční ředitelství v odvolacím řízení nezabývalo tím, které výrobky byly pro stěžovatele typické a jaké byly obchodní marže u těchto výrobků, ačkoliv tato nesprávnost byla v odvolání výslovně namítána, pak bylo povinností městského soudu zjednat nápravu v rámci soudního přezkumu. Z těchto všech důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že důkazní břemeno leží na daňovém subjektu a skutečnost, že nepředloží důkazní prostředky, které by prokazovaly jeho tvrzení, neznamená, že se důkazní břemeno přenáší na správce daně. Odpovědnost za zjištění skutkového stavu spočívá tedy, s výjimkou uvedenou v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, na daňovém subjektu. V daném případě byl stěžovatelův systém vedení účetnictví neporovnatelný s předloženými doklady a nedoložená záznamní povinnost k dani z přidané hodnoty bez zřejmé návaznosti na účetnictví neumožnily stanovit daň dokazováním. V předmětném případě se nejednalo o kontrolu účetnictví, ale o daňovou kontrolu, s čímž byl stěžovatel obeznámen. Stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, a proto musela být stanovena daň podle pomůcek. K námitce procesních vad při vydávání výzvy správce daně finanční ředitelství uvedlo, že formální záměna ustanovení § 16 odst. 2 za § 43 zákona o správě daní a poplatků nemohla stěžovatele poškodit ani zkrátit na právech, neboť je zřejmé, že nese důkazní břemeno i v daňové kontrole. Stěžovateli byla dána možnost vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole. Skutečnost, že této možnosti nevyužil, případě nepožádal o lhůtu k vyjádření se, je věcí stěžovatele. Výklad plné moci ve smyslu uváděném stěžovatelem je podle názoru finančního ředitelství nesprávný a účelový. Stěžovatel v průběhu kontroly dokládal svá tvrzení zejména popisem účetních postupů a odkazem na účetnictví vedené v zahraničí, žádné relevantní důkazní prostředky však nedoložil. Důkazní prostředky navržené stěžovatelem nebyly odmítnuty, avšak nemohly být osvědčeny jako důkazy, neboť na jejich podkladě nebylo možno stanovit daňovou povinnost. K námitce nezákonného postupu správce daně při určení daně podle pomůcek finanční ředitelství uvedlo, že průměrná marže použitá při výpočtu pro stanovení základu daně činila 135,15 % a byla tedy nižší než uvedl stěžovatel v doplnění odvolání. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud vyplynulo, že dne 14. 5. 2003 byla u stěžovatele zahájena Finančním úřadem v Říčanech daňová kontrola podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, mimo jiné daně z příjmů právnických osob za rok 2000. Výzvou ze dne 4. 6. 2003 vydanou podle § 16 odst. 2 citovaného zákona, byl stěžovatel s odkazem na § 16 odst. 2 písm. c), e) citovaného zákona vyzván k předložení účetních knih, účetních dokladů a dalších evidencí za rok 2000, které byly specifikovány pod body 1) až 10). V odpovědi na výzvu správce daně ze dne 4. 6. 2003 stěžovatel ke správcem daně požadované dokumentaci mimo jiné sdělil, že nelze zpětně ve stávajícím účetním programu získat požadované sestavy, tyto však budou zahrnuty v novém programu od září 2003. Rovněž uvedl, že daň z přidané hodnoty na výstupu podle jednotlivých faktur nyní doplňuje do excelovské tabulky z lindabského systému zpětně od ledna 2002; rok 2000 a 2001 nelze zpětně z informačního systému vygenerovat. Sdělil také, že originály zahraničních přijatých faktur jsou zakládány samostatně podle termínu jejich úhrad, jednotlivých partnerů a variabilních čísel faktur. Od roku 2003 jsou zakládány originály ve verifikacích společně se všemi originálními doklady. V další výzvě ze dne 1. 7. 2003 vydané podle § 43 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků sdělil správce daně stěžovateli, že vzhledem k jeho odpovědi na předchozí výzvu vznikly pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti účetnictví ve smyslu ustanovení § 7 zákona o účetnictví, zejména o výši obrátů na účtech 501, 504, 521, 601, 602, 604, 611, a to ve vazbě na výši hospodářského výsledku uvedeného na ř. 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Z uvedeného důvodu správce daně vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 19 zákona o dani z přidané hodnoty prokazujících, že předložené účetnictví je průkazné, zejména prokazující vedení účetních knih podle zákona o účetnictví, provedení dokladové inventarizace pohledávek podle § 30 zákona o účetnictví, vedení skladové evidence zachycující pohyb zboží a zásob vlastní výroby podle zákona o účetnictví, vedení záznamů o uskutečnitelných zdanitelných plněních podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že vede chybějící údaje o obratech stran má dáti a dal na hlavní knize, které jsou nahrazeny pouze rozdílem těchto stran, nemohou ovšem ovlivnit výsledek zachycený v účetnictví (když obraty má dáti a dal jsou na jednotlivých účtech při jejich samostatném vygenerování z účetního systému). Dokladová inventura pohledávek je prováděna měsíčně a současně se měsíčně provádějí opravné položky k pohledávkám, které jsou více než půl roku po splatnosti. V rámci ročních auditů je stav pohledávek prověřován u významných odběratelů. Vedení skladové evidence zachycující pohyb zboží a materiálu a zásob vlastní výroby nelze zpětně za rok 2000 a 2001 doložit, avšak stěžovatel je schopen doložit, že fyzické inventury skladu jsou prováděny čtvrtletně a dále jsou měsíčně nebo namátkově prováděny menší fyzické inventury. Uskutečněná zdanitelná plnění podléhající dani z přidané hodnoty může stěžovatel zpracovat až od roku 2002, k přiznáním za rok 2000 a 2001 nemá důkazní prostředky. V podání ze dne 29. 8. 2003 stěžovatel správci daně poskytl informace o způsobu účtování a oceňování zásob v účetnictví za rok 2000 a 2001, o stanovení slev odběratelům, o evidenci tržeb ve skladech, o stanovení ceny zboží ve skladové evidenci a o rozpouštění vedlejších nákladů na pořízení zásob na účet 504. Přílohou podání ze dne 29. 8. 2003 byly též kalkulační listy výrobků typu XC, SR, TC či RCLU-RLU s průměrným ziskem u každého výrobku. Výzvou správce daně ze 4. 9. 2003 vydanou podle § 43 zákona o správě daní a poplatků byl stěžovatel vyzván k odstranění pochybností o správnosti, úplnosti a průkaznosti oceňování zboží předložením důkazních prostředků podle § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 citovaného zákona. Stejně tak s odkazem na citovaná ustanovení s ohledem na vzniklé pochybnosti o správnosti stanovení pořizovací ceny zboží při jeho vyskladnění byl vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících ve skladové evidenci množství a cenu tohoto sortimentu zboží pořízeného z dovozu (jednalo se o spiroroury), množství a cenu tohoto zboží pořízeného vlastní výrobou a množství a cenu, za kterou bylo toto zboží vyskladňováno za účelem jeho prodeje. Dále byl vyzván k prokázání poskytnutí slev odběratelům

zboží ze skladu v R., když v příloze jeho podání ze dne 29. 8. 2003 byl pouze seznam odběratelů, jimž byla poskytnuta sleva na zboží ze skladu v R. V odpovědi na tuto výzvu stěžovatel zopakoval s odkazem na své předchozí odpovědi, že nelze zpětně ve stávajícím účetním programu získat požadované sestavy, a proto požadované údaje předává ve fotokopiích z původních účetních závěrek. Dále uvedl, že k 31. 12. 2001 byl přeceněn sklad 2 v R. na základě propočtu nového počítačového programu, přičemž poukázal na příloženou kalkulaci výrobků SR. Současně sdělil, že za provozovnu R. byly v letech 2000 a 2001 poskytovány slevy pouze jednomu partnerovi, a to firmě Pichler ve výši 3 % za včasnou platbu faktur. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval, že porovnáním údajů ve výkazu zisků a ztrát a údajů v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 12. měsíc roku 2000 bylo zjištěno, že stěžovatel vykázal výnosy na účtech 602, 604 a 640 o 2 432 000 Kč nižší než hodnotu uskutečněného zdanitelného plnění daně z přidané hodnoty. Správce daně ve zprávě o kontrole dále uvedl jaké účetní knihy a účetní doklady stěžovatel předložil, s tím, že byly vedeny v rozporu se zákonem o účetnictví. Poté shrnul, že takto vedeným účetnictvím byla porušena ustanovení § 4 odst. 2, § 7 odst. 1 až 4, § 11, § 12 odst. 2, 3, § 13 odst. 2, § 31 a § 34 zákona o účetnictví. Správce daně následně zmínil obsah výzev zasláných v průběhu daňové kontroly stěžovateli a obsah jeho odpovědi na tyto výzvy. Uzavřel, že stěžovatel v řízení nepředložil důkazní prostředky prokazující vedení účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, zejména zaúčtování jednotlivých vydaných faktur do hospodářského výsledku, účtování o zásobách vlastní výroby, vedení skladové evidence zásob a vedení záznamů podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty pro vypořádání daně z přidané hodnoty, tudíž nesplnil svoji důkazní povinnost uloženou mu v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Protože stěžovatel nevedl zákonem stanovené evidence, nebylo možno stanovit daň dokazováním postupem podle § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona. Podle protokolu o ústním jednání sepsaném dne 30. 10. 2003 seznámil správce daně zástupkyni stěžovatele s obsahem zprávy o daňové kontrole včetně poučení o možnosti podat odvolání proti rozhodnutí správce daně podle § 48 zákona o správě daní a poplatků. Protokol byl zástupkyní stěžovatele podepsán bez jakýchkoliv návrhů na doplnění či námitek proti jeho znění. V závěru zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že podpisem daňový subjekt stvrzuje, že byl s jejím obsahem seznámen. Dále je v něm poznamenáno, že zpráva byla s daňovým subjektem projednána a předána dne 30. 10. 2003.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou ohledně rozložení důkazního břemene v předmětné věci mezi stěžovatele a finanční ředitelství.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a 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 § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Toto ustanovení však, jak již několikrát vyslovil Ústavní soud (viz. především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS) „nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám“. Naproti tomu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Citovaná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt je jako plátce daně z přidané hodnoty povinen podle ustanovení § 11 zákona o dani z přidané hodnoty vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené daňové doklady, zjednodušené daňové doklady, daňové dobropisy a vrubopisy, opravné daňové doklady, doklady pro opravu základu daně

podle § 15 odst. 5, vystavené doklady o použití a potvrzené tiskopisy o vývozu zboží podle § 45e. O uskutečněných zdanitelných plněních je povinen vést záznamy v členění na plnění osvobozená od daně podle § 25, plnění na vývoz a plnění do tuzemska členěná podle jednotlivých sazeb daně a plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Plnění na vývoz eviduje v členění na vývoz zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva ke zboží, a na vývoz zboží, při kterém ke změně vlastnického práva ke zboží nedochází. Plátce je povinen vést evidenci všech tržeb za uskutečněná zdanitelná plnění v členění podle jednotlivých sazeb daně a za uskutečněná plnění osvobozená od daně za jednotlivá zdaňovací období. Smyslem vedení evidence podle § 11 citovaného zákona je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních plátce.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, nestanoví-li tento zákon jinak, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Podle odst. 2 citovaného ustanovení prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Daňový subjekt, který je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „plátce“) proto splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením v průběhu daňové kontroly a obsaženým v podaném daňovém přiznání, pokud jde o daň na vstupu primárně svou evidencí. Na žádost správce daně je ve vztahu k dani na vstupu povinností plátce prokázat i naplnění zákonných předpokladů pro vznik nároku na odpočet daně. Důkazní povinnost ve vztahu k dani na výstupu, tedy dani z přidané hodnoty, kterou je povinen zatížit svá uskutečněná zdanitelná plnění, pak splní tehdy, pokud správci daně předloží záznamní evidenci vedenou v souladu s ustanovení § 11 zákona o dani z přidané hodnoty.

Oproti tomu důkazní povinnost správce daně upravená v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků spočívá v povinnosti prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem (plátcem). Správce daně tedy nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém konkrétním účetním případě, resp. přijatém nebo uskutečněném zdanitelném plnění, jsou v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty plátce zaznamenány v rozporu se skutečností. Musí však prokázat, že v souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí danou evidenci nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou nebo nesprávnou, a to jako celek. Ne každé jednotlivé pochybení plátce při vedení povinných evidencí (záznamní povinnosti, účetnictví) proto bude mít za následek naplnění díkce ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků

Jsou-li pak v souladu se zákonem (např. § 43, § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků) pochyby správce daně o skutečnostech, jejichž průkaz je na daňovém subjektu ve smyslu ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona, podložené, je na plátcích, aby prokázali soulad jím vedených evidencí (záznamní povinnosti, účetnictví) se skutečností. Buď tedy setrvá na svých původních tvrzeních a potom musí doložit, že přes vzniklé pochyby se sporné přijaté nebo uskutečněné zdanitelné plnění skutečně událo tak, jak je evidováno a je o něm účtováno. V opačném případě bude muset naopak korigovat svá původní tvrzení, případně uvede tvrzení nová reflektující skutečnosti rozporující soulad evidencí se skutečností, a tato svá revidovaná

tvrzení prokázat. Je-li řádně prováděno dokazování o rozhodných skutečnostech, může daňový subjekt za použití důkazních prostředků vyvrátit konkrétní pochyby správce daně o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti jeho účetnictví, resp. záznamní povinnosti plátce (srov. i rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i zákonu. Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto, kvůli ekonomické efektivitě výběru daní, je povinnost tvrzení a povinnost důkazní primárně uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svou záznamní evidencí a účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno.

Správce daně však v daném případě ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázal, že pochybnosti o souladu stěžovatelova účetnictví a záznamní povinnosti se skutečností jsou natolik vážné a důvodné, že činí tyto evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými a nesprávnými. Jelikož stěžovatel vůbec nepředložil povinnou evidenci daně z přidané hodnoty, unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že právě v důsledku nepředložení této evidence nelze vůbec hovořit o souladu evidence se skutečností. Nadto i podle sdělení stěžovatele tato vůbec neexistovala.

V této souvislosti dále Nejvyšší správní soud, k námitce stěžovatele, zdůrazňuje, že v daném případě nebylo v rámci prováděné daňové kontroly současně posuzováno účetnictví daňového subjektu jako celek, nýbrž pouze ve vztahu ke zjištění základu daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, neboť v rámci této daňové kontroly bylo posuzováno více daní. Nejedná se přitom o nepřijatelnou kombinaci dvou různých řízení, neboť podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu a podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty plátce prokazuje nárok na odpočet daně řádně zaúčtovaným daňovým dokladem. Nejvyšší správní soud se tak ztotožňuje s názorem městského soudu, že finanční úřad ve vztahu ke stěžovateli nezačal a nevedl řízení podle zákona o účetnictví, nýbrž daňovou kontrolu. Výzvy správce daně sice směřovaly k prokázání okolnosti, že účetnictví stěžovatele bylo vedeno věrohodně, průkazně, správně a úplně, ovšem z výzev bylo rovněž zřejmé, prokázání jakých skutečností požadoval správce daně vzhledem k dani z přidané hodnoty. Je-li zákonným předpokladem prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty řádně zaúčtovaný daňový doklad (§ 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), nelze tomuto vznesenému požadavku žádné výhrady. V daném případě nebyla povinná evidence stěžovatele k dispozici, a právě proto bylo na stěžovateli, aby prokázal výši své zákonné daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty.

Důvodná není ani další stížná námitka, že výzvy ze dne 1. 7. 2003 a ze dne 4. 9. 2003 byly vydány v rozporu se zákonem a měly tak vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. I když byla výzva ze dne 1. 7. 2003 vydána podle § 43 zákona o správě daní a poplatků a výzva ze dne 4. 9. 2003 obsahuje odkaz na ustanovení § 16 odst. 2 citovaného zákona. Lze konstatovat, že se v daném případě jedná o formální pochybení, která nezpůsobuje nesrozumitelnost, nejasnost či neurčitost daných výzev. Předmětné výzvy směřovaly ke konkrétním poměrům stěžovatele a zároveň časově i obsahově navazovaly na formálně bezchybnou výzvu správce daně

týkající se daňové kontroly. Stěžovateli tak muselo být proto zcela zřejmé, čeho se uvedené výzvy týkají a že jde o výzvy vydané v rámci probíhající daňové kontroly. Ani z odpovědi stěžovatele nevyplývá jeho nejistota týkající se obsahu či srozumitelnosti předmětných výzev. Na druhou stranu lze částečně souhlasit se stěžovatelem, neboť použití výzvy podle § 43 zákona o správě daní a poplatků v průběhu daňové kontroly není v souladu se strukturou zákona o správě daní a poplatků. Toto formální pochybení správce daně však nemá vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku rozsahu práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly uvedenému ve zprávě před ukončením daňové kontroly podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, čímž byl zkrácen na svých právech. Účelem projednání zprávy o daňové kontrole je, aby správce daně seznámil daňový subjekt se svými závěry týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i se svým stanoviskem k případným vyjádřením a návrhům daňového subjektu. Projednání znamená především možnost reagovat na předestřené závěry správce daně, tedy možnost zaujmout odlišné stanovisko. Protože plnou mocí ze dne 27. 10. 2003 zplnomocnil stěžovatel svou zaměstnankyni J. W. k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole za rok 2000, lze s poukazem na shora uvedené konstatovat, že tato plná moc obsahovala i pověření k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě. Z obecného hlediska je možné, aby k seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole, jejímu následnému projednání a podepsání došlo při jediném jednání. Taková situace může např. nastat souhlasí-li daňový subjekt s výsledkem daňové kontroly a nebo z nějakého důvodu nechce využít možnosti vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. V těchto případech pak, i pokud je obsah zprávy rozsáhlý a složitý, je možné, aby všechny tyto kroky byly provedeny najednou. Neobstojí proto námitka stěžovatele, že nebylo prakticky možné řádně projednat zprávu za pouhou hodinu ústního jednání. Je tomu tak i proto, že stěžovatel byl v průběhu daňové kontroly dostatečně poučen o svých právech v souvislosti s probíhající daňovou kontrolou. Bylo by jistě vhodnější, aby byl stěžovatel poučen až při samotném projednávání zprávy o daňové kontrole, ale v souladu se zásadou *vigilantibus iura* (každý necht' si střeží svá práva) bylo rovněž odpovědností stěžovatele podniknout potřebné kroky k ochraně a k prosazení svých práv. Rovněž toto formální pochybení správce daně nemá vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel konečně namítal, že městský soud nesprávně posoudil otázku dokazování, neboť akceptoval postup správce daně a finančního ředitelství, které nezkoumaly, zda byla skutečně s dostatečnou jistotou vyloučena možnost stanovit daň dokazováním, přičemž i odmítly jím navržené důkazní prostředky, které mohly osvědčit, že bylo možné určit daňovou povinnost dostatečně spolehlivě i bez použití pomůcek. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku důvodnou.

Správce daně je podle § 31 odst. 5 a násl. zákona o správě daní a poplatků oprávněn i povinen stanovit daň za použití pomůcek vždy, jsou-li splněny zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Dodatečné vyměření daně za použití pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to zásady součinnosti (§ 2 odst. 2 citovaného zákona) a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 2 odst. 9 citovaného zákona). Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé dílčí položce daně - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní

(viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto opětovně zdůrazňuje, že neopominutelným předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je objektivní nemožnost stanovení daně dokazováním.

Pro stanovení daně z přidané hodnoty jsou základním důkazním prostředkem daňové doklady o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních plátce. Okolnost, že plátce daně nevede záznamní evidenci vůbec, nebo v rozporu se zákonem je důvodem k postupu správce daně podle ustanovení § 37 zákona o správě daní a poplatků, tedy ke stanovení pokuty za porušení povinnosti nepeněžitě povahy. Neobstojí však postup, kdy správce daně, ač měl k dispozici daňové doklady stěžovatele s poukazem na nedoložení záznamní evidence, bez dalšího tyto odmítne jako důkaz a stanoví daň náhradním způsobem. Jako důkazních prostředků lze totiž podle § 31 odst. 4 d. ř. užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Nelze proto souhlasit názorem městského soudu, že při dokazování lze použít pouze daňové záznamy nebo správně vedené účetnictví; tento závěr je nejen ve zřejmém rozporu s § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ale i s ustanovením § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Při dokazování totiž užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i mimoúčetních evidencí a daňových dokladů (srov. např. § 12 zákona o dani z přidané hodnoty).

V případě dodatečného stanovení daně, pokud je daň stanovena na základě pomůcek, je zpráva o daňové kontrole důkazem o tom, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, resp. že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Proto z ní musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Je tomu tak jednak proto, že samotné rozhodnutí o stanovení (dodatečném vyměření) daně nemusí být odůvodněno a okolnost, že v dalším řízení již odvolací orgán podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků toliko zkoumá zda zde byly podmínky pro kontumační stanovení daně nebo nikoliv (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74). Nelze tak souhlasit s názorem městského soudu, který výslovně uvedl, že při stanovení daně za použití pomůcek nehodnotí správce daně ve zprávě o daňové kontrole, které z navržených důkazních prostředků osvědčil jako důkaz a které nikoliv. Pokud je totiž postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá skutečnosti, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování.

V předmětné věci měl správce daně k dispozici množství účetních a daňových dokladů. Ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že bylo zjištěno, že stěžovatel zahrnoval vydané faktury do účetnictví i vedení záznamů pro daňové účely daně z přidané hodnoty dávkově, takže nebylo možné ověřit vypořádání daně z přidané hodnoty u jednotlivých zdanitelných plnění. Tato okolnost neobstojí pro závěr o nemožnosti stanovení daně dokazováním. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil správci daně daňové doklady za kontrolované zdaňovací období prosinec 2000. Stěžovatel prováděl zaúčtování vystavených

faktur dávkovým způsobem, za použití tzv. „verifikací“ obsahujících mimo jiné seznam čísel vystavených faktur a celkovou sumu. Ze skutečnosti, že se jedná o rozsáhlý objem dokladů, nelze a priori dovodit, že není možné ověřit vypořádání daně z přidané hodnoty u jednotlivých zdanitelných plnění. I v případě nesplnění zákonné povinnosti stěžovatelem je stanovení daně, zvláště pokud jde o daň z přidané hodnoty, dokazováním prioritní. To znamená, že i v takovém případě se musí správní orgán pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. postupem podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Proto v daném případě se měl správce daně nejprve pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním, neboť stěžovatel předložil důkazní prostředky (daňové doklady), které by případně mohly prokázat údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti. Pokud tyto předložené daňové doklady nebyly evidovány v členění podle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty (záznamní povinnost), měl správce daně možnost stěžovateli uložit povinnost, aby mu v přiměřené lhůtě předložil tyto doklady v členění souladném s citovaným ustanovením zákona o dani z přidané hodnoty. Toto však neučinil. Za takové situace nelze proto dospět k závěru, že zde podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2000 ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. za použití pomůcek, byly dány. Tato kasační námitka stěžovatele je proto důvodná.

K důkazní použitelnosti zprávy auditora Nejvyšší správní soud poznamenává, že tato samozřejmě může, stejně jako kterákoli jiná listina, být důkazním prostředkem. Teprve řádně provedené dokazování však může osvědčit, zda se vůbec stane důkazem a jaká jí případně může být přiznána důkazní síla.

Za situace, kdy je třeba znovu posoudit otázku důvodnosti použití pomůcek pro stanovení daně se Nejvyšší správní soud nezabýval stížní námitkou týkající použití samotných pomůcek při stanovení výše daňové povinnosti.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele je důvodná (§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Městský soud je názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku vázán (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí ve věci městský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 26. června 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu