



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Binter spol. s r. o.**, se sídlem Husova tř. 1821/4, České Budějovice, zastoupen JUDr. Pavlem Dostálem, advokátem se sídlem Krajinská 44/10, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2018, č. j. 25257/18/5200-11431-712136, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 3. 2019, č. j. 50 Af 20/2018 - 59,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 3. 2019, č. j. 50 Af 20/2018 - 59, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 6. 2018, č. j. 25257/18/5200-11431-712136, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám jeho zástupce, JUDr. Pavla Dostála, advokáta, na náhradě nákladů soudního řízení 32.684 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj rozhodnutím ze dne 27. 1. 2017, č. j. 146476/17/2201-51523-305966, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 vyšší o 1.487.890 Kč. Žalobci současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně.

[2] Žalovaný žalobcovu odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného žalobce brojil žalobou, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích zamítl. Konstatoval, že daňová kontrola byla řádně zahájena. Jejím předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013 v celém (nijak nezúženém) rozsahu. Nepřisvědčil žalobcově tvrzení, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění. Žalobce se k němu vyjádřil a správce daně na toto vyjádření adekvátně reagoval.

[4] Krajský soud nepovažoval za relevantní žalobcovy námitky uplatněné při projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce se mohl ke kontrolním zjištěním vztahujícím se k roku 2011 vyjádřit již dříve, což učinil. Nejednalo se přitom o námitky, které by směřovaly proti chybějícím podstatným náležitostem zprávy o daňové kontrole nebo týkající se toho, že správce daně zahrnul do zprávy kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil. Je tedy nutno mít za to, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem řádně projednána. Námitky uplatněné žalobcem by mohly být důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, pouze pokud by vytýkané vady byly skutečně tak závažné, že by činily výsledek kontrolního zjištění a na něj navazující zprávu nesrozumitelnou.

[5] Svědeckou výpověď a čestné prohlášení účetního pana D. krajský soud hodnotil jako nevěrohodné, rozporné s tvrzeními žalobce. Z výpovědi žalobcova jednatele vyplynulo, že účetní jednal na základě jeho pokynů, a jednatel tak měl konkrétní povědomí, o jaké částky se jednalo a jaký byl jejich původ. Tvrzení, že účetní vytvářel účetní doklady a smlouvy o půjčkách z vlastní iniciativy a bez vědomí jednatele, se proto jeví jako účelové, vedené snahou přenést vlastní odpovědnost za chybně vedené účetnictví na externího účetního. Žalobce se nemůže zbavit odpovědnosti za vedení účetnictví tvrzením, že jej chybně vedla třetí osoba.

[6] Žalobce podle krajského soudu neprokázal, že vklady hotovosti do pokladny ve výši 2.470.161 Kč byly řádně zdaněny, nebo že se jedná o příjmy osvobozené od daně, nebo takové, které nejsou předmětem daně. Tuto skutečnost neosvědčuje nevěrohodná výpověď a čestné prohlášení účetního ani dodatečně předložená „skutečná pokladní kniha“.

[7] Krajský soud neshledal porušení zásady legitimního očekávání. V rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty správce daně požadoval prokázání jiných skutečností a daňová povinnost je stanovena nezávisle na výsledcích jiných daňových řízení s odlišným předmětem.

[8] Krajský soud se neztotožnil s tvrzením, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno předložením účetnictví. Správce daně vyjádřil stran žalobcova účetnictví relevantní pochybnosti, které se žalobci nepodařilo vyvrátit. Neprokázal, že vklady hotovosti do pokladny byly půjčkami od společníka, či že by šlo o převody finančních prostředků z bankovního účtu. Jednalo se tedy o výnosy, které se měly projevit v majetkové sféře žalobce.

[9] K bodu 3/2011 zprávy o daňové kontrole (vklady hotovosti na bankovní účet ve výši 4.183.485 Kč), krajský soud uvedl, že předložené smlouvy o půjčce jsou dodatečně účelově vytvořené důkazní prostředky, které mají zastřít skutečný původ částek vložených na bankovní účet. Žalobce neprokázal, že tyto částky představovaly půjčky společníka, a nikoli příjem z žalobcovy činnosti.

[10] Krajský soud shodně s daňovými orgány neuvěřil žalobnímu tvrzení, podle kterého došlo k nesprávnému „přetažení“ faktury č. 1170710 znějící na P. B. z roku 2010 do roku 2011 jako neuhrazené. Úhrada této faktury se promítla do účetnictví žalobce jak v roce 2010, tak v roce 2011, což vyplývá z účetní závěrky. Došlo ke správnému párování plateb za rok 2010 a 2011, a tedy i platby faktury č. 1170710 v roce 2010. Proto soud (shodně s daňovými orgány) považoval za nadbytečný výsledek zástupce společnosti zajišťující dodávku a provoz účetního systému. Soud

dále uzavřel, že žalobce neprokázal, jaké konkrétní stavební práce a v jakém rozsahu pro něj vykonal dodavatel P. J. v rámci akcí „Prachatická“ a „Vimperk“. Vzhledem k tomu, že se jednalo pouze o dva dílčí výdaje, nebylo možno stanovit daň pomůckami, jak namítá žalobce.

II. Kasační stížnost

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, v níž požaduje zrušení rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel zpochybňuje zákonnost zahájení daňové kontroly. Protokol o zahájení daňové kontroly neobsahoval vymezení *rozsahu* kontroly. Z § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze dovodit, že v případě „nejširšího rozsahu“, není nutné rozsah v protokolu vůbec uvádět. Nebyla-li daňová kontrola řádně zahájena, nedošlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty, což vedlo k prekluzi práva vyměřit daň. Dodatečný platební výměr je proto nezákonný.

[13] Dalším důvodem nezákonnosti platebního výměru je vada spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, která se tak nemohla stát důkazem. Podle stěžovatele má daňový subjekt možnost vyjádřit se po změně výsledku kontrolního zjištění opětovně i k těm zjištěním, která nebyla změnou dotčena. Názor krajského soudu, že právo daňového subjektu ve vztahu k nezměněným částem kontrolního zjištění je vyčerpáno prvním vyjádřením, z daňového řádu nevyplývá.

[14] Podle stěžovatele bylo nutno považovat odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole za důvodné. Ve zprávě chybí odkaz na úřední záznam o hodnocení důkazů (takový úřední záznam vůbec neexistuje). Žalovaný dodatečně provedl důkaz výslechem účetního – námitka vztahující se k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu tak zřejmě byla relevantní. Krajský soud se nevyjádřil k námitce, že správce daně nevyhodnotil všechny důkazní prostředky (např. předloženou část hlavní knihy).

[15] Stěžovatel dále činí sporným závěr krajského soudu o nevěrohodnosti a vnitřní rozpornosti výpovědi účetního. Důvody, o které krajský soud opírá nevěrohodnost svědecké výpovědi účetního, nejsou dostatečné. Stěžovatel se nezbavuje odpovědnosti za vedení svého účetnictví, jak uvádí krajský soud. Stěžovatel byl připraven nést nepříznivé následky např. v podobě uložené sankce za špatně vedené účetnictví či v podobě stanovení daně podle pomůcek. Nesprávně zaúčtovaný pohyb peněz však nelze automaticky označit za příjem z podnikatelské činnosti, aniž by správce daně unesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání takové skutečnosti. Zjištěné nesrovnalosti se týkaly výhradně účtování na rozvahových účtech, žádným způsobem neovlivnily výsledek hospodaření.

[16] K otázce vkladů hotovosti do pokladny stěžovatel namítá, že krajský soud nijak nereagoval na žalobní tvrzení, podle kterého představuje pokladní kniha a pohyby na účtu 211 (pokladna) dvě různé evidence. Pokladní knihu byl stěžovatel povinen vést v reálném čase, zatímco pohyby na účtu 211 vznikly až dodatečně činností účetního. Krajský soud se v této souvislosti nevypořádal s výpovědí účetního. Krajský soud nevysvětlil, jak je možné, že konečný stav pokladní hotovosti vykázaný v účetnictví odpovídá zůstatku ve „skutečné pokladní knize“, pokud podle krajského soudu byla „skutečná pokladní kniha“ vytvořena dodatečně. Tvrzení krajského soudu o účelovosti dodatečně předložené „skutečné pokladní knihy“ je v rozporu s daňovým spisem. Z čestného prohlášení účetního totiž vyplývá, že mu jednatel stěžovatele po skončení každého roku pokladní knihu předložil a že nebylo jeho povinností kontrolovat ji řádek po řádku, což také nedělal. Tato pokladní kniha byla stejnému správci daně předložena již dříve v rámci kontroly daně z přidané hodnoty. Závěr krajského soudu, že „později

předložený důkazní prostředek = nevěrohodný důkazní prostředek“, nemá oporu v daňovém řádu.

[17] Zásadní vadu stěžovatel spatřuje v nesprávném posouzení otázky přenosu důkazního břemene. Správce daně ve výzvě ze dne 22. 12. 2015 neuvedl, proč je podle něj vykázaný hospodářský výsledek nesprávný a proč se domnívá, že by se mohlo jednat o tržby za výkony. Z výzvy není patrné, jaké vážné a důvodné pochyby zatemnily obraz o stěžovatelově hospodaření. K přenosu důkazního břemene tak nedošlo. Stěžovatel nikdy netvrdil, že v případě uvedených částek se jedná o výnosy, ani o nich takto neúčtoval. Tvrdí-li správce daně opak toho, co stěžovatel, tedy, že příjem reálně existoval, projevil se v majetkové sféře stěžovatele a šlo o příjem z jeho ekonomické činnosti, který podléhá dani, pak to byl správce daně, koho stíhalo důkazní břemeno stran prokázání takového tvrzení.

[18] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že finanční orgány zjistily dostatečně skutkový stav. Správce daně stěžovatele nevyzval k prokazování stavu půjček. Proč nedošlo k zaúčtování určitých případů, měl ozřejmit účetní, jehož svědeckou výpověď správce daně neprovedl. Krajský soud se nevypořádal s argumentací, že i přes chybějící stvrzenku o výběru hotovosti z běžného účtu je důkazním prostředkem výpis z běžného účtu. Krajský soud nereagoval ani na argumentaci ohledně částek 644.220 Kč a 228.000 Kč.

[19] Závěry krajského soudu o účelovosti smluv o půjčkách jsou nesrozumitelné a nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud se nevypořádal s argumentací, že částky uvedené bod bodem 3/2011 neměly být na účtu 211 vůbec zachyceny. Vadnými zápisy se účetní stav pokladny dostával do záporných čísel. Stěžovatel smlouvami o půjčkách a „skutečnou pokladní knihou“ doložil, že šlo o vklady jednatelů z titulu půjčky složené přímo na bankovní účet. Krajský soud ani finanční orgány se nevypořádaly s argumentací stěžovatele, že vkladem na bankovní účet nebylo prokázáno, že jde o příjmy podléhající dani. Bylo prokázáno pouze to, kdy byla částka vložena, v jaké výši a kdo byl složitelem. Závěry finančních orgánů i krajského soudu o tom, že vložené finanční prostředky jsou příjmy z podnikatelské činnosti stěžovatele, nejsou ničím podložené.

[20] Závěr krajského soudu týkající se pokladního dokladu P11304 je v přímém rozporu s důkazy založenými v daňovém spisu. Fakt, že pohledávka byla v roce 2011 ponížena o 92.750 Kč, je jednoznačně prokázán zápisem v účetním deníku. Finanční orgány měly porovnat stav pohledávek s „knihou faktur“ k 1. 1. 2011, nikoli účetní výkazy rozvaha a předvaha, jejichž porovnáním nelze ve vztahu ke konkrétní pohledávce nic zjistit. Nevyslechnutím svědka k otázce fungování účetního systému došlo k poškození stěžovatele, neboť mu byla daň doměřena na základě argumentů nepodložených odborným posouzením.

[21] Ve vztahu k akcím „Prachatická“ a „Vimperk“ mělo na zákonnost rozhodnutí značný vliv neprovedení svědeckých výpovědí. Vzhledem k absenci písemné smlouvy s panem J. šlo o klíčové důkazní prostředky, jejichž neprovedení je zásadní vadou daňového řízení. Krajský soud se nevyjádřil k argumentaci týkající se zateplení objektu „Prachatická“, neozřejmil souvislost uložení odpadu na skládku s prokázáním toho, jaké práce a v jakém rozsahu byly provedeny. Není také zřejmé, proč soud konstatoval, že nebyla prokázána úhrada závazků, pokud pan J. při svědecké výpovědi jednoznačně uvedl, že vše bylo uhrazeno. Krajský soud nepochybuje o existenci finálního díla, žádnou svoji představu o tom, jakým způsobem se předmětné dílo vybudovalo, nepředestřel. Opomenul se zabývat otázkou, kdo stavební práce provedl, neboť někdo je provést musel. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně používal formulace jako „nebylo jednoznačně prokázáno“, tedy vyžadoval prokázání skutečností se 100 % jistotou. Takový požadavek je neúnosný. Krajský soud se s tímto požadavkem ztotožnil.

[22] Krajský soud se nezabýval argumentací, že shodné daňové doklady byly při kontrole daně z přidané hodnoty hodnoceny odlišně (nárok na odpočet DPH byl na jejich základu prokázán a v plné výši uznán). Krajský soud nesprávně posoudil splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

III. Vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že daňová kontrola byla zahájena řádně (včetně vymezení jejího rozsahu). Z hlediska práva vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění se žalovaný ztotožňuje s krajským soudem (daňový subjekt nemá právo vyjadřovat se k té části výsledku, která nebyla k předchozímu vyjádření změněna). Úvahy, jejichž uvedení stěžovatel požadoval při projednání zprávy o daňové kontrole, již byly zahrnuty v částech 2 až 4 zprávy, tj. v kontrolním zjištění, stanovisku správce daně k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a k vyjádření ke změněnému výsledku kontrolního zjištění, tedy v písemnostech, které měl stěžovatel k dispozici. Při projednání zprávy o daňové kontrole již daňový subjekt nemůže zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. Bezdůvodným odepřením podpisu tak byla zpráva projednána a stala se důkazním prostředkem.

[24] Žalovaný se ztotožňuje též s hodnocením věrohodnosti svědecké výpovědi účetního provedeným krajským soudem. Výsledek účetního nepotvrdil stěžovatelova tvrzení, naopak ještě více prohloubil pochybnosti správce daně. Shodně s krajským soudem žalovaný považuje za nevěrohodnou též „skutečnou pokladní knihu“ vedenou jednatelem stěžovatele. Žalovaný nadále považuje předložené smlouvy o půjčce za účelově vytvořené. V případě, že by se skutečně jednalo o půjčky společníka, přičemž nezáleží, zda uzavřené v ústní či písemné formě, nevidí žalovaný žádný důvod, proč by jednatel stěžovatele o této skutečnosti svého účetního neinformoval a proč by mu nepředal smlouvy o půjčce, které měl v roce 2011 údajně uzavírat. Stejně tak žalovanému není zřejmé, proč stěžovatel nepředložil smlouvy již na základě výzvy. Konečně i účet 36505 (závazky ke společníkům) by musel v případě pravdivosti stěžovatelových tvrzení vykazovat odlišný konečný zůstatek.

[25] Správce daně prokázal pochybnost o tvrzeních stěžovatele, na kterého tak přešlo důkazní břemeno. Správce daně vyvrátil tvrzení, že šlo o chybné účetní zápisy a současně nebylo prokázáno, že vklady hotovosti na bankovní účet se vztahují k převodům finančních prostředků z pokladny. Vklady hotovosti na účet tak podle žalovaného bezesporu souvisí s příjmem za poskytnuté služby či dodávky materiálu.

[26] K akcím „Prachatická“ a „Vimperk“ žalovaný uvádí, že navrhované svědecké výpovědi byly nadbytečné. Navrhovaní svědci nemohou znát rozhodné skutečnosti pro prokázání stěžovatelem uplatněných nákladů. Za důkaz prokazující fakticitu deklarovaných plnění nelze mít ani čestná prohlášení navrhovaných svědků.

[27] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[28] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného setrval na své argumentaci vyjádřené v kasační stížnosti. Rozsah daňové kontroly měl být výslovně vymezen, měl právo vyjadřovat se opakovaně i k nezměněné části výsledku kontrolního zjištění, odepření podpisu zprávy o daňové kontrole nebylo bezdůvodné. Požadavek správce daně na prokázání správné výše výnosů a výsledku hospodaření je nelogický, neboť stěžovatel nikdy netvrdil, že jeho výnosy a vykázaný zisk je nesprávný. Správce daně neunesl důkazní břemeno stran svého tvrzení, že jde o výnosy. Svědeckou výpověď pana D. nebylo možno hodnotit jako nevěrohodnou. Žalovaný se při hodnocení svědecké výpovědi vůbec nevypořádal s některými vyjádřeními svědka.

[29] Krajský soud ani žalovaný se nevyjádřili ke skutečnosti, že „skutečná pokladní kniha“ byla předložena mnohem dříve, a to v rámci kontroly daně z přidané hodnoty. Není opodstatněné ani tvrzení o účelovosti pokladní knihy. Žalovaný zcela opomíjí, že stěžovatel netvrdil věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daným účetním případům. Naopak se shoduje se správcem daně, že účetní zápisy nebyly správné. Je však zřejmé, že šlo o chyby mezi rozvahovými účty, které nemají dopad do výsledku hospodaření. Správce daně žádné chyby na výnosových účtech neidentifikoval. Ve vztahu k chybě způsobené „přetažením“ faktury č. 1170710 z roku 2010 do roku 2011 stěžovatel setrvává na svém návrhu na provedení výslechu experta společnosti, která je autorkou účetního programu a dále účetního D., který názorně vysvětlí, jak ke vzniku chyby došlo. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem, že navržení svědci k akcím „Prachatická“ a „Vimperk“ nemohou znát rozhodné skutečnosti pro prokázání stěžovatelem uplatněných nákladů. Výslech mohl být spojen s místním šetřením, při kterém mohli svědci názorně ukázat, jaké práce a v jakém rozsahu pan J. na nemovitostech fakticky vykonal. Hodnocení krajského soudu a žalovaného ve vztahu k námitce porušení zásady legitimního očekávání stěžovatel taktéž nepovažuje za dostatečné.

IV. Posouzení kasační stížnosti

[30] Při posuzování kasační stížnosti soud hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a řádně zastoupenou, a je tedy projednatelná.

[31] Kasační stížnost je důvodná.

IV.a) Vymezení rozsahu kontroly, otázka prekluze, vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a projednání zprávy o daňové kontrole

[32] Podle § 87 odst. 1 daňového řádu je daňová kontrola zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.

[33] Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Podle § 85 odst. 3 daňového řádu správce daně předmět daňové kontroly prověřuje ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení.

[34] Stanovit rozsah daňové kontroly je plně v dispozici správce daně. Při úvaze o stanovení rozsahu a jeho změnách musí správce daně ctít základní zásady správy daní a v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) volit rozsah daňové kontroly tak, aby co nejméně zatěžoval kontrolovaný daňový subjekt a současně určený rozsah daňové kontroly umožnil dosažení cíle správy daní, tedy ověření správného zjištění a stanovení daňové povinnosti. Na druhé straně by však správce daně měl provádět kontrolu v takovém rozsahu, aby v budoucnu nebyl daňový subjekt zbytečně zatěžován otvíráním dalších kontrol, jimiž by byly prověřovány skutečnosti předchozími kontrolami neprověřované.

[35] V souzené věci správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 23. 10. 2014. V protokolu o zahájení daňové kontroly je jako předmět jednání uvedeno: „zahájení daňové kontroly podle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, 2012 a 2013“. Stěžovatel namítá, že v protokolu nebyl uveden rozsah daňové kontroly.

[36] Stěžovateli lze přisvědčit, že správce daně v protokolu o zahájení daňové kontroly výslovně uvedl předmět daňové kontroly (daň z příjmů právnických osob za daná zdaňovací období). Naopak výslovně nevymezil její rozsah, tedy konkrétní okolnosti, kterými se ve vztahu k daní z příjmů právnických osob hodlá zabývat. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že v takovém případě je nutno mít za to, že daňová kontrola byla zahájena v nejširším možném rozsahu, tedy že se měla týkat všech okolností souvisejících s předmětem kontroly. Podle Nejvyššího správního soudu není nezbytně nutno v případě, kdy správce daně nehodlá daňovou kontrolu provádět jen ve vztahu k některým rozhodným okolnostem (tedy v zúženém rozsahu), uvádět při úkonu, kterým je kontrola zahájena, že bude provedena v *nejširším*, či *plném rozsahu* (nebo jinou obdobnou formulaci, např. *ve vztahu ke všem rozhodným okolnostem*). Samozřejmě by takový postup byl formálně jednoznačnější, nicméně neuvedení tohoto slovního spojení v protokolu nemůže mít na zákonnost zahájení daňové kontroly vliv. Za situace, která nastala v posuzované věci, totiž nemohly vyvstat žádné pochyby o tom, že daňová kontrola bude ve vztahu k jejímu předmětu provedena v plném rozsahu. Ostatně stěžovatel nenamítá, že by mu nebylo při zahájení daňové kontroly zřejmé, v jakém rozsahu u něj bude kontrola prováděna.

[37] Daňová kontrola tedy byla řádně zahájena, čímž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty (§ 148 odst. 3 daňového řádu). K dodatečnému doměření daně došlo v rámci zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Námitka nezákonnosti dodatečných platebních výměrů z důvodu prekluze, tak není důvodná.

[38] Nelze přisvědčit ani námitce porušení práva vyjádřit se ke změněnému výsledku kontrolního zjištění a neprojednání zprávy o daňové kontrole.

[39] Podle § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.

[40] Správce daně seznámil stěžovatele s výsledkem kontrolního zjištění dne 27. 5. 2016, stěžovatel se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil. Na základě tohoto vyjádření došlo k dílčím změnám kontrolního zjištění. Zde je nutno dodat, že šlo o změny vztahující se ke zdaňovacím obdobím 2012 a 2013, tedy nikoli k nyní posuzovanému zdaňovacímu období (ve vztahu k němuž kontrolní zjištění žádných změn nedoznala). Správce daně stěžovatele se změnami seznámil prostřednictvím sdělení ze dne 31. 10. 2016. Stěžovatel následně správci daně zaslal žádost o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Správce daně stěžovateli sdělil, že na základě předložených důkazních prostředků došlo ke změně výsledků kontrolního zjištění. Do základu daně byly uznány některé náklady, a kontrolní zjištění se tak změnila ve prospěch stěžovatele. K části výsledku kontrolního zjištění, která se promítne do následného rozhodnutí správce daně, se stěžovatel již vyjádřil, proto z důvodu koncentrace této fáze řízení není již další vyjádření možné, neboť by se daňová kontrola v takovém případě stala nekonečnou. I přes toto vyjádření stěžovatel podal dne 24. 11. 2016 ke změněnému výsledku kontrolního zjištění vyjádření, na které správce daně reagoval sdělením ze dne 8. 12. 2016, v němž se kromě opětovných závěrů o koncentraci řízení k námitkám ze dne 24. 11. 2016 vyjádřil a tyto námitky vypořádal i v rámci zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2017.

[41] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že smyslem § 88 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění. S výjimkou situací, kdy na základě vyjádření došlo ke změně v kontrolním zjištění, pak zákon s podáním vyjádření

spojuje okamžik, po němž již daňový subjekt nemůže navrhnout jeho další doplnění. Byť zákon hovoří o „výsledku kontrolního zjištění“, výklad respektující smysl tohoto ustanovení je takový, že nelze připustit opakované návrhy na doplnění ve vztahu k těm zjištěním, která i po vyjádření daňového subjektu zůstala nezměněna. Skutečnost, že na základě vyjádření daňového subjektu došlo k částečné změně kontrolního zjištění, neznamená, že by se daňový subjekt mohl opakovaně vyjadřovat i k těm částem kontrolního zjištění, které zůstaly nezměněny. Opačný přístup by byl v rozporu se smyslem tohoto ustanovení, jehož cílem je koncentrovat „procesní dialog“ probíhající v rámci daňové kontroly k určitému pevně určenému okamžiku a zamezit prodlužování daňové kontroly. Nejvyšší správní soud zde na okraj připomíná, že v dalších fázích řízení, tedy zejména v odvolacím řízení, může daňový subjekt uplatňovat námitky či důkazy, které mohou mít vliv na správné zjištění a stanovení daně, a správce daně se jimi musí zabývat.

[42] Nedošlo-li tedy na základě prvního vyjádření stěžovatele ke kontrolnímu zjištění ke změně výsledku ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011, postupoval správce daně správně, pokud již další doplňující vyjádření k tomuto období předložené stěžovatelem poté, co obdržel změněný výsledek kontrolního zjištění, nehodlal akceptovat. Nelze současně odhlédnout od skutečnosti, že správce daně i přes tuto úvahu stěžovateli své stanovisko k tomuto doplňujícímu vyjádření sdělil. Stěžovatel tak nemohl být na svém právu na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění zkrácen.

[43] Nedůvodná je též námitka neprojednání zprávy o daňové kontrole.

[44] V souvislosti s touto námitkou je třeba připomenout rozdíl mezi seznámením s výsledkem kontrolního zjištění a projednáním zprávy o daňové kontrole. Jak soud vyložil např. v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36 (obdobně např. rozsudek ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36), „je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravené v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty ke vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží ke seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu).“

[45] Podle stěžovatele nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána, neboť odmítnutí podpisu bylo důvodné. Krajský soud stěžovateli podrobně vysvětlil, proč nebylo možno námitky uplatněné při projednání zprávy o daňové kontrole považovat za relevantní a odůvodňující odepření podpisu. Lze shrnout, že stěžovatel v průběhu projednání namítal jednak, že nebylo zjištěno, že by vklady hotovosti do pokladny představovaly nezdaněné výnosy a že nebyl předložen důkazní prostředek, který to prokazuje. Dále namítal nesprávné hodnocení čestného prohlášení účetního. Šlo tedy o námitky mířící do zjištění skutkového stavu (proti výsledku

kontrolního zjištění), které však mají své místo v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, nikoli až ve fázi projednání zprávy o daňové kontrole.

[46] V této konečné fázi daňové kontroly může daňový subjekt účinně uplatnit pouze námitky proti zásadním vadám zprávy o daňové kontrole (například chybějící podstatné náležitosti, či zahrnutí kontrolních zjištění do zprávy o daňové kontrole, ke kterým se daňový subjekt ještě nemohl vyjádřit, podrobněji srov. rozsudek ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Takové námitky však stěžovatel neuplatnil, odepření podpisu proto bylo bezdůvodné. Zpráva o daňové kontrole tak byla řádně projednána a daňová kontrola ukončena (§ 88 odst. 6 daňového řádu). Odepření podpisu v tomto případě nemělo vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku.

[47] K námitce, že ve zprávě o daňové kontrole chybí odkaz na úřední záznam o hodnocení důkazů, resp. že takový záznam vůbec neexistuje, soud konstatuje, že úřední záznam o hodnocení důkazů se sepisuje pouze tehdy, neuvádí-li se toto hodnocení v jiné písemnosti založené ve spise (§ 92 odst. 7 daňového řádu). V posuzované věci bylo hodnocení důkazů obsaženo právě ve zprávě o daňové kontrole, správce daně již nemusel vyhotovovat úřední záznam o hodnocení důkazů a ve zprávě o daňové kontrole na něj odkazovat. Zpráva o daňové kontrole pak obsahuje soupis všech obstaraných důkazních prostředků i jejich hodnocení - námitka absence této náležitosti tedy není důvodná.

[48] Stěžovatel dále ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole namítá, že správce daně nepředložil žádný důkaz o existenci dalších zdanitelných příjmů nad rámec těch, které stěžovatel podrobil dani. Tato otázka úzce souvisí s unesením důkazního břemene stěžovatelem i daňovými orgány. Soud se k ní proto vyjádří níže při vyřádkování námitek směřujících k meritu věci.

IV.b) Svědecká výpověď účetního D. a pokladní kniha

[49] Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením svědecké výpovědi účetního D. jako nevěrohodné.

[50] Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

[51] Žalovaný (srov. zejména body 51 – 54 rozhodnutí), jehož závěr potvrdil též krajský soud (body 89 – 93 rozsudku), při hodnocení věrohodnosti výpovědi účetního D. vycházel zejména z konfrontace jeho svědecké výpovědi ze dne 10. 4. 2017 s odpovědí stěžovatelova jednatele na dotazy vznesené během ústního jednání konaného dne 2. 7. 2015 (písemná odpověď na dotazy ze dne 31. 7. 2015). Podle žalovaného je rozpor mezi tvrzením stěžovatele (odpověď na otázku 10), že „dokladem pro účtování na straně pokladny je pokladní doklad odsouhlasený jednatelem“ a že částky 3.000.000 Kč a 2.800.000 Kč byly do pokladny vloženy společníkem (resp. jeho otcem) a tvrzením účetního, že si pokladní doklady na tyto částky „vyrobil“. Podle žalovaného z uvedeného plyne, že pokud by si účetní pokladní doklady související s těmito částkami skutečně vyrobil, tak by o nich jednatel stěžovatele nic nevěděl. Z výpovědi jednatele je tedy zjevné, že se nejednalo o fiktivní půjčky. Žalovaný proto měl svědectví účetního D. (i jeho čestné prohlášení ze dne 16. 11. 2016) za účelové a nevěrohodné, neboť sám jednatel půjčky v uvedené výši původně potvrdil.

[52] Podle Nejvyššího správního soudu shora popsané úvahy žalovaného vůbec nesvědčí o účelovosti, rozpornosti či nevěrohodnosti výpovědi účetního. Hodnotil-li by žalovaný, jak mu ukládá § 8 odst. 1 daňového řádu, výpověď i vyjádření jednatele a výpověď účetního v jejich vzájemné souvislosti, musel by dospět k jednoznačnému závěru, že nejsou v zásadním

rozporu, ale naopak se vzájemně doplňují. Stěžovatel konzistentně tvrdí (a tvrdil), že v případě nízkého stavu v hotovosti v pokladně hotovost navyšoval prostřednictvím půjčky od společníka. Tomu odpovídá též stěžovatelova odpověď na původ částek 3.000.000 Kč a 2.800.000 Kč (vklad společníka). Současně není pochyb o tom, že účetní skutečně pohyby ve vztahu k pokladně účtoval na základě dokladů odsouhlasených jednatelem. V případě vkladů společníka do pokladny však účetní průběžně takové doklady nezískával – v průběhu účetního období tak za účelem dorovnání záporného účetního stavu „vyráběl“ účetní doklady, kterými stav účtu formálně dorovnával (a na kterých byly *de facto* kumulovány vklady společníka učiněné během dané části účetního období). Po skončení účetního období pak po provedení inventarizace pokladny společně s jednatelem opět toliko formálně účetními doklady stav pokladny dorovnával tak, aby odpovídal stavu skutečnému. Stěžovatel ani účetní nikdy v průběhu řízení netvrdili, že půjčky vkládané v hotovosti do pokladny byly fiktivní; naopak jejich existenci oba dva potvrdili. Nesprávné bylo „pouze“ jejich zaúčtování (resp. nezaúčtování) v průběhu účetního období. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že shora popsaná žalovaným zdůrazňovaná vyjádření účetního a stěžovatele nemohou svědčit o závěru o nevěrohodnosti účetního.

[53] Žalovaný dále (bod 52 rozhodnutí) založil závěr o nevěrohodnosti svědka na tvrzení, že v době vytvoření pokladního dokladu P11272, tj. k 30. 12. 2011, nemohl mít k dispozici bankovní výpis, z něhož by mohl vědět o výběrech ve dnech 7. 12. 2011 a 30. 12. 2011. Ani tato úvaha nemůže obstát. Jak totiž správně stěžovatel v průběhu řízení i žalobě poznamenal, zanesení pohybu peněz do účetnictví neprobíhá „online“, ale vždy s určitým (větším či menším) zpožděním. Tvrdil-li tedy účetní, že výběry z bankovního účtu zaúčtoval dva až tři měsíce po skončení účetního období, je zjevné, že v této době již měl k dispozici i bankovní výpis zachycující zmíněné výběry, a mohl tak bez problémů vytvořit i pokladní doklad P11272. Tato skutečnost nemohla založit pochybnosti o věrohodnosti svědka D. Stejně tak nelze nevěrohodnost svědka dovést z nejasností spojených se zaúčtováním pohledávky za panem P. B. ve výši 459.870,40 Kč (nejasnosti spojené s úhradou této pohledávky účetní podrobně vysvětlil v čestném prohlášení a během svědecké výpovědi, přičemž je nutno konstatovat, že jde o vysvětlení konzistentní a vzájemně slučitelná). Jedná se o skutečnost svědčící spíše o nekompetentnosti, než o věrohodnosti účetního.

[54] Nejvyšší správní soud má naopak za to, že svědecká výpověď byla zcela konkrétní a svým obsahem korespondovala s vyjádřeními, která správci daně v průběhu řízení poskytl stěžovatel. Otázkou odlišnou od posouzení věrohodnosti svědka, resp. svědecké výpovědi, je posouzení jeho schopností coby účetního a jeho profesionalita, tedy otázka, zda dotčené účetní operace správně zanesl do stěžovatelova účetnictví. Nejvyšší správní soud nepochybně závěr (kterému přisvědčil též stěžovatel), že pan D. nebyl dobrým účetním, účetnictví pro stěžovatele vedl „nadivoko“, některé účetní operace, ke kterým neměl dostatek podkladů, si domýšlel, aniž by předtím stěžovatele vyzval k doplnění potřebných podkladů či k vysvětlení. To však nic nemění na tom, že obsah jeho výpovědi zapadá do skutkového rámce prezentovaného stěžovatelem, s tvrzeními stěžovatele je v souladu (nikoli v rozporu) a osvětluje mnohé nejasnosti.

[55] Z vyjádření stěžovatele je zjevné, že se nehodlal zbavit odpovědnosti za vedení svého účetnictví tvrzením, že jej chybně vedla třetí osoba. Naopak stěžovatel, a ostatně i účetní, zásadní chyby v účetnictví i v samotných účetních postupech, přiznali. Pochybnosti, které v souvislosti s řádně zpochybněnou částí účetnictví vyvstaly, se stěžovatel snažil odstranit předestřením dalších důkazů (zejména pokladní knihy, svědeckou výpovědí účetního, smlouvami o půjčce atd.), které však správce daně neměl (a to nesprávně) za věrohodné.

[56] Stejně tak podle Nejvyššího správního soudu neobstojí závěr daňových orgánů o nevěrohodnosti pokladní knihy vedené přímo jednatelem stěžovatele.

[57] Účelovost pokladní knihy dovozoval krajský soud zejména ze dvou skutečností, a to, že ji stěžovatel předložil až v reakci na výsledky kontrolního zjištění a dále poukazoval na rozpory mezi účetnictvím stěžovatele a zápisy v pokladní knize. Co se týče posledně jmenované okolnosti, podle Nejvyššího správního soudu rozpory mezi předloženým účetnictvím a pokladní knihou naopak potvrzují pravdivost výpovědi účetního a stěžovatele, kteří shodně uvedli, že vklady a výběry z pokladny během roku činil přímo jednatel, který taktéž vedl pokladní knihu. Po skončení účetního období předal pokladnu společně s pokladní knihou k inventarizaci účetnímu, který na jejím základu dorovnal účetní stav tak, aby odpovídal stavu reálnému. V průběhu řízení vyplynulo, že účetní během roku neúčtoval pohyby v pokladně tak, jak reálně probíhaly (neboť ji neměl k dispozici), ale byl pro něj podstatný pouze stav na konci roku. Je proto naprosto pochopitelné, že předložené účetnictví nekorespondovalo se zápisy v pokladní knize. Tato skutečnost nemůže svědčit o její účelovosti. Ba naopak, s ohledem na vyjádření stěžovatele i účetního, by vypovídalo o účelovosti pokladní knihy, pokud by zápisy v ní uvedené odpovídaly (nesprávně) vedenému účetnictví, neboť právě tato skutečnost by nekorespondovala s výpovědí účetního. O tom, že pokladní kniha nebyla „účelově vytvořena“ svědčí též výpověď účetního, který její existenci potvrdil.

[58] Co se týče „pozdního“ předložení pokladní knihy, konstatuje soud, že daňový subjekt má právo předkládat důkazy na podporu svých tvrzení v zásadě kdykoli během daňového řízení. Okamžik předložení důkazu pak v zásadě nemůže hrát z hlediska jeho vypovídací hodnoty roli. Na druhou stranu je logické, že v případě předložení určitého důkazu až v pozdější fázi řízení, jde-li o důkaz, který daňový subjekt zjevně měl k dispozici již dříve, může u správce daně vyvolat oprávněné pochybnosti o jeho věrohodnosti. Okamžik předložení takového důkazu tak může být podpůrným argumentem ve vztahu k otázce věrohodnosti důkazu, nikoli však argumentem zásadním, či jediným.

[59] Stěžovatel v nyní posuzované věci okolnosti, pro které pokladní knihu nepředložil dříve, podrobně osvětlil. Uvedl, že účetní, který v úvodních fázích daňové kontroly zpracovával podklady k vyjádřením pro správce daně, pokladní knihou nedisponoval. Stěžovatel, který si v této fázi řízení zjevně nebyl vědom problémů v účetních zápisech, se tak domníval, že správci daně budou postačovat podklady z účetnictví vedeného panem D. Až později v průběhu řízení se stěžovatel dozvěděl, že o správnosti a úplnosti účetnictví panují zásadní pochybnosti. Ty proto chtěl odstranit právě předložením pokladní knihy. Nelze též pominout, že stěžovatel pokladní knihu předložil správci daně již dříve, byť v rámci jiného daňového řízení (o dani z přidané hodnoty). Prokazatelně tedy tento důkaz existoval již dříve, a nebyl tak „účelově vytvořen“ až po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění v nyní posuzované věci.

[60] Ve vztahu k hodnocení pokladní knihy jako důkazu je pak podle soudu velmi podstatné, že správce daně uvedenou pokladní knihu v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty neměl za účelovou či nevěrohodnou (toto stěžovatelovo tvrzení žalovaný nerozporuje). Krajský soud k námitce porušení zásady legitimního očekávání založené na tomto tvrzení pouze konstatoval, že jde o samostatná daňová řízení, v nichž daňový subjekt prokazuje skutečnosti, k nimž byl vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích jiného daňového řízení s odlišným předmětem.

[61] Tato úvaha krajského soudu obecně není nesprávná [srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*, část V.d)]. Pokud jde o různé daňové povinnosti (na různých daních), má příslušný správce daně pravomoc posoudit u každého případu skutkové okolnosti samostatně a originárně, byť tyto skutkové okolnosti vycházejí ze stejných skutečností (týkají se téhož obchodního případu, resp. deklarovaného plnění). Shora řečené však samozřejmě neznamená, že správce daně nemůže v daňovém řízení nijak zohlednit skutková zjištění jiného, úzce souvisejícího, daňového řízení.

Jak uvedl soud v již citovaném rozsudku *EURO PRIM*, správce daně nemůže zjištění z takového řízení ignorovat (jinak by postupoval v rozporu se zákazem libovůle).

[62] Tyto závěry, stejně jako závěry krajského soudu a žalovaného, se však vztahují k otázkám zjišťování a prokazování skutkového stavu. Stěžovatel nicméně namítal odlišné hodnocení správce daně ve vztahu k témuž důkaznímu prostředku, tedy k totožné pokladní knize, kterou v obou řízeních předložil. Pokud správce daně v řízení o dani z přidané hodnoty tuto pokladní knihu vyhodnotil jako věrohodný důkazní prostředek, neměl ji za účelovou a vycházel z údajů v ní obsažených, jde o zcela obecný hodnotící závěr, který musí obstát i v jiném daňovém řízení s odlišným předmětem. Stěžovatel proto mohl legitimně očekávat po předložení tohoto důkazního prostředku v nynějším řízení, že i zde bude hodnocen shodně, tedy jako řádný důkaz (srov. § 8 odst. 2 daňového řádu). Povšechné vypořádání této stěžovatelovy (odvolací i žalobní) námítky argumentem, že jde o různá, samostatná daňová řízení, jejichž předmět je odlišný, tak nemůže obstát.

IV.c) Unesení důkazního břemene ve vztahu k vkladům hotovosti do pokladny a na bankovní účet

[63] Nejvyšší správní soud se bude dále zabývat tím, jaký dopad mají shora uvedené závěry o nesprávném hodnocení věrohodnosti důkazů dopad do unesení důkazního břemene stěžovatelem a daňovými orgány.

[64] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[65] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[66] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daní přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky*

NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).“ (obdobně např. rozsudky ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62).

[67] V nyní posuzované věci není pochyb o tom, že stěžovatel se snažil unést své primární důkazní břemeno předložením účetnictví. Nemůže být sporné ani to, že správce daně prokázal dostatečné pochyby týkající se průkaznosti, správnosti a úplnosti předloženého účetnictví. Ostatně sám stěžovatel se shoduje se správcem daně, že předložené účetnictví obsahovalo mnoho chyb vzniklých v důsledku nesprávných účetních postupů pana D. Správce daně své pochyby ohledně předloženého účetnictví vyjádřil zejména ve výzvě ze dne 22. 12. 2015. V ní stěžovatele vyzval, aby prokázal, že zde přesně popsané částky související s vklady hotovosti do pokladny zaúčtované v roce 2011 na účet MD21101 (pokladna) a dále částky související s vklady hotovosti na bankovní účet zaúčtované v témže roce na účet MD22101 (Komerční banka) byly ve smyslu § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů řádně zdaněny, nebo se jedná o finanční prostředky z příjmů osvobozených nebo z příjmů, které nejsou předmětem daně. Správce daně stěžovatele současně vyzval, aby předložil důkazní prostředky prokazující, že nedošlo k porušení citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů. Správce daně dále ve výzvě podrobně zdůvodnil, na základě čeho dospěl k závěru o neprůkaznosti předloženého účetnictví.

[68] Tímto tedy důkazní břemeno řádně přešlo zpět na stěžovatele. Kasační námitka, že k přenosu důkazního břemene nedošlo, proto není důvodná. V této souvislosti není podstatné, že stěžovatel o sporných částkách (vklady hotovosti do pokladny a na bankovní účet) neúčtoval jako o výnosech, které by měly mít vliv na výsledek hospodaření. Logika správce daně, který po stěžovateli chtěl, aby prokázal „daňovou povahu“ těchto částek, byla s ohledem na zjištěné skutečnosti správná. Správce daně totiž v účetnictví stěžovatele zjistil navýšení stavu pokladny a bankovního účtu o částky, jejichž původ nebyl jasný. Mohl se proto důvodně domnívat, že se jednalo o (nezdaněné) příjmy. Stěžovatel tyto částky sice výslovně do svého daňového tvrzení nezahrnul, neboť podle jeho tvrzení neovlivňovaly výsledek hospodaření (neměly vliv na daňovou povinnost). Nicméně i nezahrnutí určitých příjmů (částek, které zvyšují stav hotovosti na pokladně či bankovním účtu) je tvrzením, které je daňový subjekt podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokázat. Nezahrnutí takových částek do daňového přiznání totiž znamená, že jde buď o příjmy od daně osvobozené, nebo o takové příjmy, které nejsou předmětem daně. To, že skutečně jde o příjmy, které neměly být zdaněny, tedy že správně nejsou zahrnuty v daňovém přiznání, pak musí logicky prokázat právě daňový subjekt. Vyzval-li tedy správce daně stěžovatele, aby prokázal, že dotčené částky byly řádně zdaněny, případně proč zdaněny nebyly, neukládal tím stěžovateli povinnost prokázat negativní tvrzení, ale povinnost prokázat, o jaký typ příjmů fakticky šlo.

[69] Stěžovatel se poté, co na něj přešlo důkazní břemeno, snažil svá tvrzení korigovat a objasnit, jaký byl původ sporných částek vkládaných do pokladny a na bankovní účet a jak měly být správně zaúčtovány. Za tím účelem správcem daně předložil mimo jiné právě pokladní knihu vedenou jednatelem, čestné prohlášení účetního D. a navrhl účetního vyslechnout (což nakonec správce daně učinil v odvolacím řízení).

[70] Správce daně a žalovaný se následně snažili zpochybnit věrohodnost a průkaznost těchto důkazů, kterými stěžovatel hodlal prokazovat svá korigovaná tvrzení. Jak však Nejvyšší správní soud osvětlil výše, závěry o nevěrohodnosti svědecké výpovědi účetního a účelovosti pokladní knihy, nebyly správné. Daňové orgány tak neunesly své důkazní břemeno, neboť dostatečně neprokázaly své pochybnosti o nevěrohodnosti a účelovosti stěžovatelem předložených důkazů.

[71] Závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením korigovaným na základě prvotních pochybností správce daně, je tak přinejmenším předčasné. Jak soud konstatoval výše, daňové orgány neměly svědeckou výpověď hodnotit jako nevěrohodnou a pokladní knihu jako účelovou. Tímto nesprávným hodnocením předložených důkazů nejen, že samy neunesly důkazní břemeno, ale též nedostály své povinnosti přihlídnout ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu), jakož ani povinnosti zjistit co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Správce daně i žalovaný měli vyjít z obsahu svědecké výpovědi účetního D., tedy zejména z popisu toho, jakým způsobem účetnictví stěžovatele zpracovával, proč jsou sporné účetní případy zaznamenány nesprávně a proč se tedy předložené účetnictví neshodovalo se zápisy v předložené pokladní knize. Při posuzování průkaznosti tvrzení stěžovatele pak museli zohlednit též předloženou pokladní knihu, nehodnotit ji jako účelově vytvořený důkazní prostředek, ale naopak ji osvědčit jako řádný důkazní prostředek, který stěžovatel předložil na podporu svých (korigovaných) tvrzení. Teprve tehdy, pokud by po takto provedeném dokazování neměli za dostatečně prokázané stěžovatelovo tvrzení, že u sporných částek šlo o půjčky společníka, mohli by uzavřít, že ve vztahu k tomuto tvrzení stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Následně by museli přezkoumatelně odůvodnit, z jakých skutečností zjištěných v průběhu řízení dovozují, že dotčené částky představují nezdaněné výnosy ze stěžovatelovy podnikatelské činnosti.

[72] Vzhledem k tomu, že i při hodnocení tvrzení stěžovatele ve vztahu k bodu 4/2011 zprávy o daňové kontrole (pohledávka ve výši 367.120,40 Kč) vycházely daňové orgány ze závěru o nevěrohodnosti výpovědi účetního a účelovosti pokladní knihy, neobstojí s ohledem na shora uvedené ani tyto závěry. I v tomto případě bude žalovaný muset vyjít z tvrzení účetního a předložené pokladní knihy a ty pak porovnat s dalšími stěžovatelem předloženými důkazy (zejména bankovní výpis ze dne 5. 5. 2011, porovnání stavu pohledávek s knihou faktur atd.). Nejvyšší správní soud se s krajským soudem i žalovaným shoduje v tom, že k posouzení otázky, zda tato částka představovala pohledávku za panem P. B. uhrazenou již v roce 2010, či nikoli, není třeba provádět důkaz výsledkem stěžovatelem navrhovaného svědka - experta společnosti, která vyvíjí účetní systém používaný účetním D. Ohledně fungování tohoto systému totiž ve vztahu k prokázání, zda tato částka byla v roce 2011 zdanitelným příjmem stěžovatele, či nikoli, v průběhu řízení nevystaly žádné nezodpovězené či nejasné otázky.

IV.d) Neprovedení svědeckých výpovědí – akce „Prachatická“ a „Vimperk“

[73] Stěžovatel dále namítá, že k prokázání okolností provádění prací na akcích „Prachatická“ a „Vimperk“ měli být vyslechnuti jím navrhovaní svědci. Neprovedení svědeckých výpovědí mělo podle stěžovatele vliv na zákonnost rozhodnutí.

[74] Soud připomíná, že daňové orgány v souvislosti s akcemi „Prachatická“ a „Vimperk“ neuznaly stěžovateli jako daňově účinné (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů) náklady v celkové výši 810.450 Kč uplatněné na základě daňových dokladů č. 112434 a č. 112595 od dodavatele P. J. Podle jejich názoru totiž stěžovatel nedoložil, že obchodní případy probíhaly tak, jak uvedl na příslušných dokladech. Neprokázal, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu měl realizovat pan J. (srov. bod 108 rozhodnutí žalovaného).

[75] K návrhům stěžovatele na provedení důkazu svědeckými výpověďmi pánů P. K. (jednatel obchodní společnosti PEKSTRA spol. s r. o.), J. U. (předseda výboru Společenství vlastníků pro dům ul. Mírová č. 436), J. Š. (osoba provádějící elektromontážní práce na daných zakázkách), L. B. (stěžovatelův zaměstnanec) a P. S. (předseda výboru Společenství vlastníků jednotek Prachatická 6, České Budějovice) uvedl, že „nemohou znát rozhodné skutečnosti pro prokázání odvolatelem uplatněných nákladů“. Podle žalovaného není možno pouze na základě jejich

výslechu určit, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu pan J. stěžovateli fakturoval na příslušných dokladech, neboť to nebyl schopen doložit ani pan J. ani stěžovatel. Lze si jen stěžít představit, že by tyto osoby mohly znát rozhodné okolnosti, které jsou interními záležitostmi sjednanými ústně mezi stěžovatelem a panem J. Nadbytečnost žalovaný spatřoval „i v dostatek výše uvedených důkazních prostředků a jejich vzájemné souvislosti, kdy nebylo nikterak prokázáno, jaké konkrétní stavební práce a jakého rozsahu měl pan P. J. realizovat, kdo konkrétně tyto práce vykonával, kdy nebylo prokázáno ani faktické ubrazení deklarovaných stavebních prací, a kdy zástupce odvolatele tuto pochybnost obhledně úbrady opět obhajuje chybným účtováním pana účetního a k jejímuž prokázání předkládá nevěrohodnou, zjevně účelově vytvořenou smlouvu o půjčce“ (bod 114 rozhodnutí žalovaného).

[76] Nejvyšší správní soud obecně podotýká, že povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nicméně je nutné provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně (srov. rozsudek ze dne 15. 3. 2018, č. j. 6 Afs 379/2017 – 54, bod 29 a zde citovaná judikatura). Zásada volného hodnocení důkazů neznamená, že by správní orgán měl na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit např. na tom, že tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení nebo, že důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací schopností. Odmítnutí provedení důkazu může být zdůvodněno také jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Správní orgán je tak oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jímž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí (rozsudek ze dne 16. 7. 2009, č. j. 7 Afs 29/2009 – 96).

[77] Ve vztahu k akcím „Prachatická“ a „Vimperk“ tak byl správce daně povinen provést všechny důkazy, které mohly prokázat rozsah prací provedených pro stěžovatele na těchto stavbách panem P. J. Podle Nejvyššího správního soudu stěžovatelem navrhovaní svědci mohli k prokázání těchto skutečností přispět, podmínky pro neprovedení jejich výslechu pro nadbytečnost tak nebyly naplněny. Je sice pravdou, že navrhovaní svědci nemuseli znát konkrétní smluvní ujednání mezi stěžovatelem a panem J., i přesto však měli detailní povědomí o pracích provedených na těchto stavbách – mohli sdělit, kdo které práce prováděl a v jakém rozsahu. Minimálně tuto skutečnost nešlo bez provedení navrhovaných svědeckých výpovědí předem vyloučit. Nelze předem hodnotit, zda určití svědci, o nichž je známo, že zřejmě byli přítomni událostem rozhodným pro posuzování určitého obchodního případu, mají o tomto případu povědomost, aniž by byli vyslechnuti. Nelze souhlasit ani s argumentací, že navržení svědci nebyli účastníky smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a panem J., a proto nemohou prokázat tvrzenou skutečnost. Tato argumentace by totiž zcela vyloučila dokazování v dané věci.

[78] Je zcela představitelné, že objednatelé - tedy společenství vlastníků jednotek (a předsedové jejich výborů – pan U. a pan S.) pozorně sledovali a monitorovali práce prováděné na nemovitostech v jejich vlastnictví, měli povědomí o osobách, které se na stavbách podíleli apod. Obdobně je tomu ve vztahu ke stavbyvedoucímu (pan L. B.), který vedl průběh stavebních prací a kontroloval jejich provádění. Nelze vyloučit ani to, že o rozsahu prací prováděných panem J. měl dobré povědomí též jednatel společnosti PEKSTRA a pan Š., neboť šlo o dodavatele stavebních, resp. elektromontážních prací na týchž stavbách. Museli tak s panem J. stavební práce vzájemně koordinovat.

[79] Nelze ani pominout, že odůvodnění neprovedení výslechu navrhovaných svědků obsažené v rozhodnutí žalovaného (viz bod [75] výše) je vnitřně rozporné. Žalovaný totiž na jednu stranu konstatuje, že zde byl „dostatek důkazních prostředků“, současně však uvádí,

že „nebylo nikterak prokázáno, jaké práce a v jakém rozsahu byly provedeny“. Ve chvíli, kdy tvrzení daňového subjektu neměl žalovaný za prokázaná, nebylo možno hovořit o dostatku důkazních prostředků. Povinností žalovaného bylo za takové situace provést maximum možných důkazů za účelem řádného zjištění skutkového stavu, a tedy i správného stanovení daně.

[80] Daňové orgány tak odmítly vyslechnout stěžovatelem navrhané svědky, aniž by k tomu byly splněny podmínky. Vycházely tak z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, čímž své rozhodnutí zatížil vadou podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 8. 3. 2005, č. j. 1 Afs 51/2004 - 75, č. 780/2006 Sb. NSS). S ohledem na skutečnost, že skutkový stav nebyl dosud dostatečně zjištěn, nemůže se soud nyní vyjádřit k dalším kasačním námitkám zpochybňujícím hodnocení dalších důkazů předložených stěžovatelem k prokázání jeho tvrzení stran částek uhrazených panu J. Bude na žalovaném, aby dokazování doplnil o svědecké výpovědi a na základě skutečností, které z nich vyplynou, pak nově zhodnotil zjištěný skutkový stav.

[81] Kasační námitka nesprávného posouzení splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek není důvodná. Stěžovatel v žalobě namítal, že stavební práce byly reálně provedeny, žalovaný však neměl za prokázané, že je provedl pan J. Za této situace podle stěžovatele nebylo možno výdaje na stavební práce zcela pominout - správce daně měl ve vztahu k těmto neuznaným výdajům stanovit daň podle pomůcek. Krajský soud na takto formulovanou žalobní námitku reagoval správně, neboť konstatoval, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny předpoklady. Ke stanovení daně podle pomůcek lze přistoupit, pokud byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. Stěžovatel se však domáhal stanovení daně podle pomůcek z důvodu zpochybnění pouhých dvou v účetnictví vykázaných výdajů. Tato skutečnost však v žádném případě neznemožňuje stanovit daň na základě dokazování. Namítá-li stěžovatel nyní v kasační stížnosti, že správce daně měl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, protože kromě těchto dvou výdajů byly zpochybněny též výnosy zachycené v účetnictví, resp. jejich úplnost, jedná se o nepřipustnou námitku, neboť v žalobě nebyla uplatněna (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Soud se jí proto nemůže věcně zabývat.

V. Závěr a náklady řízení

[82] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Vzhledem k tomu že vytykané vady nejsou odstranitelné v řízení před krajským soudem, ale lze je odstranit toliko v řízení před správním orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného, který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 s. ř. s.].

[83] Za této situace je soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 8.000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[84] Stěžovatel byl v řízení o žalobě (stejně jako v daňovém řízení) zastoupen společností ALIVIO, s.r.o., se sídlem Mánesova 13, České Budějovice. Jde o právnickou osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, které tedy podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení

o žalobě učinil tento zástupce celkem tři úkony právní služby, kterými jsou podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného a účast u jednání před soudem [§ 11 písm. d) a g) advokátního tarifu].

[85] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátem, JUDr. Pavlem Dostálem, který v tomto řízení učinil tři úkony, kterými bylo převzetí a příprava zastoupení, podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3.100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu]. Nejvyšší správní soud tedy přiznal zástupcům stěžovatele odměnu za šest úkonů právní služby ve výši 6 x 3.100 Kč a paušální náhradu hotových výdajů ve výši 6 x 300 Kč, celkem tedy 20.400 Kč. Jelikož jsou stěžovateli zástupci plátcí DPH, je třeba zvýšit přiznanou odměnu o částku 4.284 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně. Mimosmluvní odměna a paušální náhrada hotových výdajů tudíž činí celkem 24.684 Kč.

[86] Celkem tak náklady řízení činí 32.684 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Dostála, advokáta ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2019

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu