



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **K. H.**
sídlem K. 228, V. O.
zastoupený Ing. Ludvíkem Rybářem, daňovým poradcem
sídlem U koupaliště 7, Letovice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24.8.2015, č.j. 27590/15/5300-21441-702127, č.j. 27592/15/5300-21441-702127, č.j. 27594/15/5300-21441-702127, č.j. 27595/15/5300-21441-702127, č.j. 27596/15/5300-21441-702127, č.j. 27599/15/5300-21441-702127, č.j. 27601/15/5300-21441-702127 a č.j. 27602/15/5300-21441-702127,

takto:

- I. Žaloby **se zamítají.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se samostatně podanými žalobami domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 24.8.2015, č.j. 27590/15/5300-21441-702127, č.j. 27592/15/5300-21441-702127, č.j. 27594/15/5300-21441-702127, č.j. 27595/15/5300-21441-702127, č.j. 27596/15/5300-21441-702127, č.j. 27599/15/5300-21441-702127, č.j. 27601/15/5300-21441-702127 a č.j. 27602/15/5300-21441-702127, jakož i jim předcházejících dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Boskovice.
2. Žalovaný výše uvedenými rozhodnutími změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále je „daňový řád“), dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj ze dne 18.11.2014, č.j. 4063437/14/3007-50523-702328, ze dne 26.11.2014, č.j. 4073824/14/3007-50523-702328, č.j. 4075519/14/3007-50523-702328, č.j. 4076815/14/ 3007-50523-702328, č.j. 4077096/14/3007-50523-702328, č.j. 4095391/14/3007-50523-702328, č.j. 4096557/14/3007-50523-702328 a č.j. 4096841/14/3007-50523-702328, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a podle § 98 odst. 1, § 143 a § 147 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2011 a 1. - 4. čtvrtletí 2012 a současně vznikla žalobci povinnost uhradit penále podle § 251 daňového řádu.
3. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal správnost a úplnost uskutečněných zdanitelných plnění, přestože k tomu byl vyzván (žalobce neprokázal, kolik kilogramů masa získal bouráním nakoupených živých jatečných zvířat, neboť neprováděl po porážce vážení a množství masa stanovoval koeficientem; žalobce dále neprokázal, že vedl řádnou evidenci zásob a že provedl ověření, zda skutečný stav odpovídá stavu zásob v daňové evidenci; a nedoložil ani stálý ceník). Správce daně dospěl k závěru, že neprokázané skutečnosti byly takového rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto stanovil daň podle pomůcek.
4. Změna dodatečných platebních výměrů provedená žalovaným v napadených rozhodnutích spočívala v navýšení doměřované daně, neboť žalovaný využil údaje z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty srovnatelného subjektu a žalobce, na rozdíl od správce daně, který vycházel z daňových přiznání k dani z příjmů.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

5. Žalobce považuje napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a napadená rozhodnutí dostatečně neodůvodnil. Žalobce dále nesouhlasí se stanovením daně podle pomůcek a namítá, že se žalovaný nezabýval tím, zda byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, ani jejich přiměřeností. Žalobce má za to, že správce daně výzvou k prokázání skutečností pro

správné stanovení daně z přidané hodnoty požadoval po žalobci k předložení záznamy, které dle platných zákonů není žalobce povinen vést či uchovávat. Nadto dle názoru žalobce údaje v požadovaných záznamech obsažené nemají na výši zdanitelného plnění u daně z přidané hodnoty žádný vliv.

6. Dále žalobce uvádí, že správce daně a následně i žalovaný daň z přidané hodnoty rozhodnutím dodatečně doměřili, nikoli však stanovili, jak ukládá zákon. Dodatečnými platebními výměry správce daně, ani napadenými rozhodnutími žalovaného nedošlo k vydání rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu daňového řádu. Žalobce má taktéž za to, že k prokázání správnosti a úplnosti evidence ve smyslu § 100 zákona o dani z přidané hodnoty nebyl správcem daně řádně vyzván. Žalobce také zpochybňuje postup žalovaného, který na základě výpočtu při stanovení daně dle pomůcek dospěl k jiné výši celkových přijatých zdanitelných plnění žalobce oproti výši příjmů žalobce za stejná zdaňovací období stanovených podle pomůcek v rámci doměření daně z příjmů.
7. Žalovaný dle názoru žalobce rovněž porušil základní zásady daňového řízení, konkrétně zásadu legitimního očekávání, neboť v roce 2003 proběhla daňová kontrola (i ve vztahu k inventarizaci majetku a závazků), při níž správce daně žalobcem předloženou evidenci zásob shledal bez závad. Žalobce také namítá, že v napadených rozhodnutích jsou uvedeny skutečnosti, které nemají oporu v předchozích řízeních a spisových materiálech. Žalobce konečně namítá nesrovnatelnost „srovnávaného subjektu“; v důsledku toho byla doměřená daň zjevně nepřiměřená.
8. Žalobce navrhuje zrušit napadená rozhodnutí žalovaného i jim předcházející rozhodnutí správce daně. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

9. Žalovaný ve svém vyjádření se žalobami nesouhlasí, vypořádává se se stěžejními žalobními námitkami a odkazuje na obsah napadených rozhodnutí a argumenty v nich uvedené.
10. Žaloby navrhuje zamítnout jako nedůvodné a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

11. Žaloby byly podány včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloby jsou přípustné (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud již o žalobách jednou rozhodoval a rozsudkem ze dne 21.9.2017 napadená rozhodnutí zrušil, neboť dospěl k závěru, že bylo namístě, aby správce daně (případně žalovaný) údaje o hospodaření srovnatelného subjektu za pomoci ekonomické úvahy korigoval s ohledem na podstatné odlišnosti mezi žalobcem a srovnávaným subjektem, případně aby existenci podstatných odlišností srozumitelně vyvrátil. Pokud tak správce daně ani žalovaný (ten navíc k výslovné odvolací námitce žalobce) neučinili, pochybili. V důsledku tohoto pochybení tak mohla být stanovená daň v hrubém nepoměru s tou, která měla být žalobci stanovena.

13. Nejvyšší správní soud však citovaný rozsudek zdejšího soudu zrušil (rozsudkem ze dne 13.9.2019, č.j. 3 Afs 283/2017-36). Nejvyšší správní soud poukázal na svoje rozsudky ze dne 11.1.2018, č.j. 4 Afs 122/2017 - 46, a ze dne 19.1.2018, č.j. 4 Afs 123/2017 - 41, které se týkaly doměření daně z příjmů žalobce za roky 2011 a 2012, též daňové kontroly a stejného zvoleného srovnatelného subjektu, v nichž shodně konstatoval, že „*institut vyměření daně podle pomůcek nelze chápat natolik striktně, že by správce daně byl povinen vybrat srovnatelný subjekt s naprosto totožnou strukturou a činností. Plně proto postačuje, pokud správce daně jako srovnatelný subjekt použil subjekt, který působí ve shodném oboru jako stěžovatel, provádí porážku nakoupeného živého dobytka, vyrábí vlastní uzenářské výrobky a provozuje prodejnu a nachází se i v přiměřené geografické blízkosti ke stěžovateli. Uvedená kritéria považuje Nejvyšší správní soud za logická a vhodná s tím, že správce daně nejen řádně vysvětlil, proč daná kritéria zvolil, ale zároveň řádně odůvodnil, proč byla konkrétně naplněna. Nejvyšší správní soud připouští, že určité rozdíly v činnost srovnatelného subjektu a stěžovatele nepochybně existují, nicméně stěžovatel neprokázal, že by volba daného srovnatelného subjektu měla za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti. Takový závěr neosvědčuje ani skutečnost, že mezi stěžovatelem a srovnatelným subjektem existuje určitý rozdíl ve struktuře prodeje vlastních a cizích výrobků. (...) V postupu správce daně, který osvědčil za pomůcky výdaje uplatněné stěžovatelem, tedy neshledal Nejvyšší správní soud pochybení.*“ Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku neshledal žádný důvod, pro který by se měl od tohoto svého dřívějšího závěru odchýlit. Zdůraznil také, že „*správce daně ve svých rozhodnutích dostatečně podrobně odůvodnil výběr zvoleného srovnatelného subjektu (viz str. 3 a 4 rozhodnutí), nadto zvolil subjekt s nižší rentabilitou nákladů, což bylo pro žalobce výhodné. Volbou srovnatelného subjektu se následně v rozhodnutích o odvoláních žalobce podrobně zabýval i stěžovatel (viz zejména body 32 - 35 a 57 žalobou napadených rozhodnutí). Žalobce přitom nenamítal, ani se nesnažil nikterak prokazovat, že by volba srovnatelného subjektu měla za následek vyměření nepřiměřené daňové povinnosti. Polemizoval pouze s kritérii výběru zvoleného subjektu a snažil se zpochybnit volbu daného (jím domnělého) subjektu s ohledem na existenci rozdílu ve struktuře prodeje vlastních a cizích výrobků zvoleného subjektu a žalobce. Ve světle výše citované ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však takováto polemika v řízení před správním soudem není přípustná, respektive nemůže vést ke zrušení správního rozhodnutí, a to právě proto, že necílí na skutečnost, že stanovená daňová povinnost je v hrubém poměru s tou, která mu stanovena být měla.*“
14. Nejvyšší správní soud se ve zrušovacím rozsudku vyjádřil i k původnímu závěru zdejšího soudu, který se týkal eventuality neexistence maloobchodní kamenné prodejny zvoleného srovnatelného subjektu. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se žalovaným v tom, že „*ze správního spisu (který měl krajský soud při rozhodování ve věci k dispozici) jednoznačně plyne, že zvolený srovnatelný subjekt měl v předmětných zdaňovacích obdobích podnikovou prodejnu, kde celoročně prodával své výrobky (viz odpověď na výzvu č. j. 3745319/14/3007-05400-708483 ze dne 2.10.2014, vč. příloh). Krajský soud tedy nesprávně bral v potaz možnost, že by se mohlo jednat o další podstatnou odlišnost mezi zvoleným srovnatelným subjektem a žalobcem.*“
15. Zdejší soud proto o žalobách rozhodoval znovu. Napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování odvolacího orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s.ř.s. Byl přitom v souladu s § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku.

16. Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí. Domnívá se, že žalovaný se v napadených rozhodnutích nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a řádně je neodůvodnil.
17. Takto obecně formulovanou námitkou se však soud může zabývat také jen v obecné rovině. Soudní řízení správní je totiž ovládáno dispoziční zásadou. Je tedy na žalobci, aby v podané žalobě nastavil referenční rámec přezkumu správního rozhodnutí, jímž je soud vázán (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/1996 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
18. Obecnou námitku nedostatečného odůvodnění přitom soud důvodnou neshledal. Žalovaný se s jednotlivými odvolacími námitkami žalobce v napadených rozhodnutích podrobně vypořádal. V odůvodnění uvedl právní úpravu dopadající na žalobcovu situaci, posoudil splnění podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek i přiměřenost použití pomůcek. Taktéž odůvodnil změnu odvoláními napadených rozhodnutí správce daně a uvedl vlastní výpočet, jehož výsledkem bylo stanovení uskutečněných zdanitelných plnění žalobce za konkrétní zdaňovací období. Pokud žalobce neuvedl, jaké odvolací námitky žalovaný nevypořádal, považuje takové posouzení zdejší soud z hlediska přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí za dostatečné a napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými neshledává.
19. Pokud žalobce až při jednání u soudu dne 14.9.2017 namítal nesprávně vymezený rozsah daňové kontroly (označením zdaňovacího období jako „1. - 4. čtvrtletí“) a absenci pochybností správce daně ve výzvě, jedná se o námitky, které žalobce v žalobě neuplatnil. Vzhledem k tomu, že podle § 71 odst. 2 s.ř.s může žalobce žalobu o nové žalobní body rozšířit jen ve lhůtě pro podání žaloby, která činí dva měsíce ode dne doručení písemného vyhotovení napadeného rozhodnutí, nemohl se soud těmito opožděně uplatněnými námitkami zabývat. Nic na tom nemění skutečnost, že žalobce tyto námitky uplatnil v odvolacím řízení před žalovaným.
20. Žalobce v žalobě dále zpochybňuje to, že žalovaný dospěl k jiné částce krácení tržeb u daně z příjmu a u daně z přidané hodnoty za stejná zdaňovací období.
21. V případě výpočtu uskutečněných zdanitelných plnění správce daně vycházel z daňového přiznání k dani z příjmů žalobce a srovnatelného subjektu za vybraná zdaňovací období (rok 2011 a 2012). Při výpočtu postupoval tak, že u srovnatelného subjektu získal rentabilitu nákladů podílem mezi příjmy a výdaji za konkrétní zdaňovací období. Při stanovení výdajů žalobce vycházel správce daně ze žalobcem podaných daňových přiznání k dani z příjmů. V nich tvrzené výdaje správce daně vynásobil rentabilitou nákladů srovnatelného subjektu, čímž dospěl k vypočteným uskutečněným zdanitelným plněním žalobce. Žalovaný výpočet změnil tak, že nevycházel z daňových přiznání k dani z příjmů

žalobce a srovnatelného subjektu, ale z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž postup výpočtu zůstal nezměněn; tedy z podílu uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění srovnatelného subjektu za konkrétní zdaňovací období získal koeficient výkonnosti, kterým vynásobil žalobcem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty deklarovaná přijatá zdanitelná plnění, čímž dospěl k vypočteným celkovým uskutečněným zdanitelným plněním žalobce za dané zdaňovací období.

22. Rozdílný výsledek obou výše popsaných postupů správce daně a žalovaného je způsobený dvěma skutečnostmi. Jednak tím, že při výpočtu vycházeli ze žalobcem v daňových přiznáních tvrzených výdajů a přijatých zdanitelných plnění, které nebyly ve stejné výši (v daňovém přiznání k dani z příjmů žalobce uvedl výdaje za zdaňovací období 2011 ve výši 8 692 337 Kč a za zdaňovací období 2012 ve výši 9 690 109 Kč, přičemž dle daňových přiznání k dani z přidané hodnoty činila přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období 2011 částku 7 019 821 Kč a za zdaňovací období 2012 částku 7 651 264 Kč), nadto tím, že se příjmy a výdaje, resp. přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění deklarovaná srovnatelným subjektem v daňových přiznáních lišila. To pak mělo za následek odlišnou hodnotu vypočtené rentability nákladů, resp. koeficientu výkonnosti. Jedná se tedy o objektivní a pochopitelně vzniklý rozdíl mezi výšemi příjmů a uskutečněných zdanitelných plnění, k nimž dospěl správce daně a žalovaný. Tuto skutečnost žalovaný přílehlavě vysvětluje v napadených rozhodnutích, kde uvádí, že ve výdajích u daně z příjmů mohou být obsaženy i výdaje, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty. Rozdíl ve vypočtených příjmech žalobce a uskutečněných zdanitelných plněních za stejná zdaňovací období zdejší soud na základě výše uvedeného považuje za logický a postup žalovaného za správný. Odlišný výsledek vyplývá z rozdílných podstat daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Zdejší soud tak ani tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou.
23. Žalobce dále namítá, že správce daně i žalovaný daň rozhodnutím dodatečně doměřili, ale nestanovili, jak ukládá zákon. V posuzované věci je postup správce daně upraven v hlavě IV, díle 2 a 3 daňového řádu, který upravuje doměřovací řízení, jehož účelem je změna poslední známé daňové povinnosti. Správce daně na základě výsledků daňové kontroly provedené u žalobce vydal dodatečné platební výměry. Postupoval tedy v souladu s § 147 daňového řádu, který stanoví, že správce daně v nalézacím řízení (tedy dle § 134 odst. 3 písm. a/ daňového řádu i v řízení doměřovacím) stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Dodatečnými platebními výměry tak došlo správcem daně ke stanovení daně. V souladu s § 143 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední, což správce daně učinil prostřednictvím dodatečných platebních výměrů. Není tedy zcela jasné, v čem žalobce spatřuje vady postupu správce daně, příp. žalovaného, přičemž žalobce tuto námitku blíže nekonkretizuje. Zdejší soud, který zásadně není oprávněn za žalobce cokoli domýšlet, tak ani tuto námitku nepovažuje za důvodnou, neboť správce daně i žalovaný v souladu s § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu daň z přidané hodnoty žalobci stanovili a současně za konkrétní zdaňovací období doměřili prostřednictvím jednotlivých dodatečných platebních výměrů.
24. K námitce žalobce týkající se skutečnosti, že nebyl v doměřovacím řízení řádně vyzván k prokázání správnosti či úplnosti předložené evidence ve smyslu § 100 zákona o dani

z přidané hodnoty, zdejší soud uvádí, že správce daně výzvou k prokázání skutečností ze dne 15.5.2014, č.j. 2321313/14/3007-05400-708483, vyzval žalobce v souladu s § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Důvody, na základě kterých správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti přiznaných uskutečněných zdanitelných plnění a správnosti daně na výstupu za výše uvedená zdaňovací období, správce daně uvedl v rámci odůvodnění předmětné výzvy. Žalobce k této námitce v žalobě blíže neuvádí, v čem konkrétně spatřuje postup správce daně za rozporný se zákonem. Soud tak ani tuto žalobní námitku neshledává důvodnou, neboť žalobci nelze přisvědčit, že by nebyl správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně vyzván v souladu se zákonem.

25. Soud nemohl žalobci přisvědčit ani v tom, že byla porušena zásada legitimního očekávání. Dovolává-li se žalobce toho, že v roce 2003 proběhla daňová kontrola, která žalobcem vedenou evidenci shledala souladnou se zákonem, tak je třeba zdůraznit, že se jednalo o jedinou daňovou kontrolu, která navíc probíhala za odlišné právní úpravy. Na základě takové daňové kontroly, byť by při ní správce daně skutečně shledal žalobcem vedené evidence zákonnými, nemohl žalobce legitimně očekávat, že jím vedené evidence jsou souladné i s § 7b zákona o daních z příjmů, který v době uskutečnění daňové kontroly v roce 2003 ještě nebyl platný ani účinný. Navíc jediná daňová kontrola legitimní očekávání založit nemůže (k tomu je třeba vždy správní praxe dlouhodobé a ustálené). Ani tuto námitku tak soud nepovažuje za důvodnou.
26. Žalobce také namítá, že v rozhodnutí jsou uvedeny skutečnosti, které nemají oporu v předchozích řízeních a spisových materiálech, nicméně blíže neuvádí, k jakým skutečnostem se toto jeho tvrzení vztahuje. Zdejší soud však neshledal, že by správce daně nebo žalovaný ve svých rozhodnutích vycházeli ze skutečností, které by součástí spisového materiálu nebyly. Rozhodnutí správce daně i žalobou napadená rozhodnutí žalovaného ve svých odůvodněních obsahují důsledné odkazy na veškeré prostředky, ze kterých při svém rozhodování vycházeli, přičemž všechny jsou součástí spisového materiálu. Zdejší soud tak uzavírá, že ani tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou.
27. Žalobce dále namítá, že jej správce daně vyzval k předložení dokladů a evidencí, které žalobce není dle zákona povinen vést či uchovávat, a právě z důvodu jejich nedoložení správce daně přistoupil k doměření daně na základě pomůcek. Požadované údaje o výši bouraného masa, receptur a skladové evidence nadto nemohou dle názoru žalobce mít žádný vliv na výši jeho uskutečněných zdanitelných plnění.
28. K tomu ze správního spisu vyplynulo, že výzvou ze dne 16.5.2014, č.j. 2321313/14/3007-05400-708483, správce daně v souladu s § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobce k prokázání 1) kolik kilogramů žalobce z nakoupeného množství živých jatečných zvířat získal jatečně opracovaných půlek, kolik kilogramů činil konfiskát, kolik získal kilogramů výrobního masa a kolik získal kilogramů jednotlivých výsekových částí masa, 2) skutečné spotřeby masa a ostatních surovin na výrobu uzenářských výrobků a množství vyrobených uzenářských výrobků (kalkulace na jednotlivé vlastní výrobky - receptury) a 3) prodejního ceníku výsekového masa a uzenářských výrobků v maloobchodní prodejně, a to za 1. až 4. zdaňovací období 2011 a 1. až 4. zdaňovací období roku 2012. V odůvodnění výzvy správce daně uvedl, že v průběhu

jím prováděné daňové kontroly u žalobce mu vznikly pochybnosti ohledně správného stanovení daně, neboť žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by prokazovaly množství jednotlivých druhů masa a surovin získaných z nakoupených živých jatečných zvířat, jaké množství masa a surovin bylo následně zpracováno na masné výrobky a nepředložil ceny maloobchodního prodeje masa a masných výrobků. Správci daně tak vznikly pochybnosti o úplnosti přiznaných uskutečněných zdanitelných plnění a správnosti daně na výstupu za výše uvedená zdaňovací období.

29. V reakci na výzvu žalobce správci daně doručil podání ze dne 6.6.2014, č.j. 2617327/14/3007-05400-708483, a ze dne 12.9.2014, č.j. 3544240/14/3007-05400-708483 (dále jen „odpovědi na výzvu“), která obsahovala způsoby výpočtů a příslušné koeficienty, dle kterých měla být váha získaného výsekového masa a konfiskátu žalobcem přibližně vypočítávána. Toliko přibližné údaje doložil žalobce i ve vztahu ke spotřebě masa na výrobu uzenářských výrobků (asi 20 % z nakoupeného masa). Dále doložil receptury jednotlivých masných výrobků. Konečně žalobce doložil ceník výsekového masa a uzenářských výrobků, k němuž uvedl, že ceny jsou průměrné a během týdne kolísají dle dne v týdnu, nabídky konkurence a povahy a stavu jednotlivých druhů zboží. I přes tato podání správce daně dospěl k závěru, že žalobce nevyvrátil jeho pochybnosti o správnosti a úplnosti uskutečněných zdanitelných plnění, daňová evidence věrně nezobrazuje veškeré skutečnosti, které jsou předmětem žalobcovy podnikatelské činnosti, je neprůkazná, nesprávná a neúplná. Na základě těchto závěrů správce daně přistoupil ke stanovení daně na základě pomůcek.
30. K námitce, že správce daně požadoval záznamy a evidence, které žalobce nemá dle zákona povinnost vést či uchovávat zdejší soud uvádí, že žalobce má v souladu s § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení. Žalobce na výzvu správce daně doložil toliko způsoby přibližného výpočtu množství výsekového masa, které žalobce bouráním jatečných zvířat získal, přibližné množství masa použitého na výrobu masných výrobků a ceník výsekového masa a masných výrobků, který, jak žalobce sám uvedl, obsahuje toliko průměrné ceny, které kolísají. Ze žalobcem doložených záznamů a evidencí tedy není možné zjistit, kolik kilogramů výsekového masa žalobce při bourání jatečných zvířat skutečně získal a kolik kilogramů masných výrobků vyrobil (tj. žalobce nedoložil množství zboží určeného k prodeji), neboť žalobcovy výpočty na základě koeficientů jsou toliko orientační. Stejně tak ceník, který žalobce předložil, nelze s ohledem na kolísání v něm obsažených cen považovat za řádný a průkazný. Uvádí-li žalobce, že ceny je potřeba operativně měnit, jistě tak mohl postupovat a řádně vedený ceník uzpůsobovat aktuálním požadavkům.
31. Žalobci tak nelze přisvědčit v tom, že by správce daně mohl po daňovém subjektu k prokázání skutečností vztahujících se k jeho daňové povinnosti požadovat toliko evidence, jejichž vedení zákon daňovému subjektu konkrétně (jmenovitě) ukládá.
32. V případě, že správce daně získá v rámci daňové kontroly důvodné pochybnosti o úplnosti, správnosti a průkaznosti daňovým subjektem tvrzených skutečností, je oprávněn po daňovém subjektu požadovat předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení

(evidencí, dokladů, záznamů), i když jejich vedení či uchování zákon výslovně daňovému subjektu neukládá, pokud daňová povinnost daňového subjektu dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty nemůže být prokázána jiným způsobem.

33. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném zákoně o správě daní a poplatků, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona).
34. Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“.
35. Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí. Není přitom povinností správce daně, aby během řízení upozorňoval žalobce, jaké listiny má předložit, je naopak na daňovém subjektu, aby předložil veškeré listiny, jež jsou v jeho dispozici, s nimiž může prokázat svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Žalobce by měl totiž nejlépe vědět, jaké listiny má v dispozici, a které z nich jsou způsobilé doložit jeho tvrzení.
36. Žalobce dále namítá, že nemá povinnost vést daňovou evidenci dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 7b zákona o daních z příjmů zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích (odst. 1). Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se

použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odst. 2). Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmů (odst. 4).

37. Z uvedeného plyne, že žalobce byl dle zákona o daních z příjmů povinen vést evidenci i o majetku a závazcích. Pokud jde o obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci, tak ty stanoví § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Podle citovaných ustanovení se majetkem rozumí mj. zásoby (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).
38. Žalobci tak nelze přisvědčit v tom, že neměl povinnost vést evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů. Nicméně pro účely daně z přidané hodnoty není rozhodné, zda žalobce splnil svou povinnost vést daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů, ale to, zda splnil povinnost vést evidenci veškerých údajů vztahujících se k jeho daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, a tedy zda je schopen spolehlivě prokázat svoji daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty.
39. Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že nedoložení množství bouráním jatečných zvířat získaného výsekového masa, množství masa použitého na výrobu masných výrobků a množství vyrobených masných výrobků nemůže mít vliv na výši uskutečněných zdanitelných příjmů. Není-li vedena řádná evidence množství zboží určeného k prodeji, nelze ověřit, zda žalobcem evidované příjmy, resp. uskutečněná zdanitelná plnění odpovídají skutečnosti. Jinak řečeno, není prokázáno, kolik masa žalobce bouráním získal, kolik vyrobil masných výrobků a kolik jich prodal.
40. Nelze tedy žalobci přisvědčit, že byl správcem daně neoprávněně vyzván k doložení záznamů a evidencí, k jejichž vedení a uchování jej zákon nezavazuje, a že údaje obsažené v těchto záznamech a evidencích nemohly mít na výši uskutečněných zdanitelných plnění vliv. Žalobce nesplnil svoji povinnost vést evidence pro účely daně z přidané hodnoty vztahující se k jeho daňové povinnosti dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázal skutečnosti pro správné stanovení daně, neprokázal správnost a úplnost uskutečněných zdanitelných plnění, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním a správce daně tak musel přistoupit k doměření daně na základě pomůcek.
41. Podle § 98 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí (odst. 1). Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odst. 2). Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (odst. 3).

42. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).
43. Je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovena podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2009, č.j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23.3.2007, č.j. 2 Afs 20/2006-90). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně může odvolací orgán odstranit, a to jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně a odvolací správce daně je oprávněn prvostupňové rozhodnutí změnit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 76/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě přitom nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).
44. Je třeba zdůraznit, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26.11.2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49).
45. Žalobce v žalobě namítá, že se žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí dostatečně nezabýval tím, zda byl správce daně oprávněn stanovit daň na základě pomůcek a zda bylo použití pomůcek přiměřené.

46. Dle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
47. Splněním první ze dvou shora uvedených podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek, tedy zda žalobce při dokazování jím uvedených skutečností nesplnil některou ze svých povinností uložených mu zákonem, což by mělo za následek nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním, se žalovaný v napadených rozhodnutích důkladně zabýval. V rámci odůvodnění se žalovaný věnoval tomu, zda absence důkazů v předmětném doměřovacím řízení byla skutečně v takové míře, že daň nemohla být stanovena dokazováním, a dovodil, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě, a nedoložil požadované podklady, na základě kterých by bylo možno daň stanovit na základě dokazování, resp. ověřit správnost údajů tvrzených žalobcem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty na výstupu. První podmínku pro stanovení daně na základě pomůcek tak považoval žalovaný za splněnou.
48. K otázce, zda byla splněna i druhá podmínka pro použití pomůcek spočívající v přiměřenosti použitých pomůcek, žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že srovnatelný subjekt byl správcem daně vybrán z pěti v úvahu přicházejících subjektů. Výběr proběhl na základě splnění hodnotících kritérií (shodný předmět ekonomické činnosti, obdobná lokalita výkonu ekonomické činnosti, forma nákupu dobytka, druh nakupovaného dobytka a způsob porážky, výroba vlastních uzenářských výrobků, provozování vlastní prodejny), která žalovaný považoval za správná a zákonná, stejně jako výběr srovnatelného subjektu. Žalovaný však nesouhlasil s výpočtem daně na výstupu, který uskutečnil správce daně, a proto jej napadenými rozhodnutími změnil. Důvod změny v odůvodnění napadených rozhodnutí vysvětlil. Po této změně rozhodnutí správce daně žalovaný považoval i druhou podmínku pro použití pomůcek za splněnou. Pokud šlo o tvrzenou nepřiměřenost, žalovaný poukázal na str. 14 napadeného rozhodnutí na to, že je primárně na žalobci, aby nepřiměřenost stanovené daně podle pomůcek namítal, resp. aby uvedl, z jakého důvodu shledává stanovenou daň zcela nepřiměřenou, a své tvrzení doložit odpovídajícími důkazními prostředky. To však žalobce neučinil.
49. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že by se žalovaný otázkou nepřiměřenosti pomůcek nezabýval. Jak uvedl i Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku, daňový subjekt je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26.11.2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49).
50. Pokud žalobce v žalobě nepřiměřenost stanovené daně spatřuje v tom, že by měl podle žalovaného dosáhnout hospodářského výsledku o 1 036 000 Kč vyššího než BETAS s.r.o., tak to samo o sobě nepřiměřenost stanovené daně nezpůsobuje. Pouhé tvrzení žalobce, že nemohl dosáhnout konkrétního hospodářského výsledku (být několikrát vyššího než

určitá společnost), ještě neznamená, že tomu tak nemohlo být. To samé je pak třeba uvést i ve vztahu k žalobcovu tvrzení, že 50 % obchodní přírážka je v dané lokalitě zcela nepřiměřená.

51. K tomu, aby mohl žalobce úspěšně zpochybnit závěr správce daně při stanovení daně podle pomůcek, je třeba, aby prokázal zjevnou nepřiměřenost stanovené daně (tj. nepřiměřenost natolik velkou, že je daň stanovená pomůckami excesem). Ničemu takovému však žalobcem tvrzené skutečnosti nenasvědčují, natož aby žalobce zjevnou nepřiměřenost prokázal. Naopak zdejší soud shledává stanovenou daň přiměřenou a způsob stanovení daně, který je zevrubně v napadeném rozhodnutí popsán, za správný a zákonný. Použitý ukazatel rentability nákladů, zjištěný mj. i u několika dalších subjektů zabývajících se obdobnou činností jako žalobce, považuje zdejší soud za logický a správný. Není přitom rozhodné, zda žalobce skutečně hospodářského výsledku, který mu prostřednictvím pomůcek správce daně přisoudil, dosáhl, nýbrž že takového výsledku dosáhnout mohl (tomu nasvědčují právě výsledky vybraných subjektů). Žalobcem navrhovaný důkaz znalecký posudkem by tedy nemohl zjevnou nepřiměřenost stanovené daně prokázat.
52. Pokud jde o otázku srovnatelného subjektu, tak tu postavil najisto Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku, kde zdůraznil, že „*správce daně ve svých rozhodnutích dostatečně podrobně odůvodnil výběr zvoleného srovnatelného subjektu (viz str. 3 a 4 rozhodnutí), nadto zvolil subjekt s nižší rentabilitou nákladů, což bylo pro žalobce výhodné. Volbou srovnatelného subjektu se následně v rozhodnutích o odvoláních žalobce podrobně zabýval i stěžovatel (viz zejména body 32 - 35 a 57 žalobou napadených rozhodnutí). Žalobce přitom nenamítal, ani se nesnažil nikterak prokazovat, že by volba srovnatelného subjektu měla za následek vyměření nepřiměřené daňové povinnosti. Polemizoval pouze s kritérii výběru zvoleného subjektu a snažil se zpochybnit volbu daného (jím domnělého) subjektu s ohledem na existenci rozdílu ve struktuře prodeje vlastních a cizích výrobků zvoleného subjektu a žalobce. Ve světle výše citované ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však takováto polemika v řízení před správním soudem není přípustná, respektive nemůže vést ke zrušení správního rozhodnutí, a to právě proto, že necílí na skutečnost, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu stanovena být měla*“. Zvolený srovnatelný subjekt tedy byl vybrán v souladu se zákonem a jeho výběr byl řádně odůvodněn. Rovněž se jednalo o subjekt, který v rozhodnou dobu disponoval podnikovou prodejnou, kde celoročně prodával své výrobky, jak zjistil Nejvyšší správní soud ze správního spisu (viz odpověď na výzvu č. j. 3745319/14/3007-05400-708483 ze dne 2.10.2014, vč. příloh).
53. Správce daně přitom nepochybil, jestliže žalobci nesdělil identitu srovnatelného subjektu. Poskytnutí těchto údajů totiž brání povinnost mlčenlivosti zakotvená v § 52 daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Správce daně tedy nemohl sdělit žalobci identitu srovnatelného subjektu, neboť by tím žalobci poskytl i hospodářské výsledky tohoto subjektu.
54. Pokud žalobce namítá, že takový postup je nespravedlivý, je třeba uvést, že institut daní lze obecně v určitých ohledech vnímat jako nespravedlivý. Nic to však nemění na tom, že se jedná o institut zákonný. V daném případě byla navíc daň stanovena podle pomůcek. Takto stanovená daň není nikdy přesná. Stanovení daně prostřednictvím pomůcek

předchází liknavost daňového subjektu ohledně předložení vlastních důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně. Přirozeně pak stanovení daně podle pomůcek nemůže s naprostou přesností zobrazit ekonomickou realitu daňového subjektu. Je to tedy žalobce, kdo svým konáním (či nekonáním) způsobil, že daň nemohla být stanovena dokazováním, a kdo tak musí nést následky s tím spojené, mj. právě i to, že je daň stanovena *de facto* odhadem a mnohdy ve výši, která přesně neodpovídá žalobcově představě.

55. Namítá-li žalobce, že s ohledem na vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly při jejím zahájení měl správce daně kontrolovat toliko to, zda v daňových přiznáních uvedená daň byla zaplacená, nemůže s ním soud souhlasit. Bylo-li uvedeno, že předmětem zahajované daňové kontroly jsou podaná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2011 a 2012 v rozsahu ověření plnění celkové daňové povinnosti, je zřejmé, že správce daně měl při daňové kontrole prověřovat, zda žalobcem v daňových přiznáních za rozhodné období uvedená celková daňová povinnost je stanovena správně. Správce daně tedy měl právo v takto vymezené daňové kontrole prověřovat i okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Soudu ostatně není zřejmé, co jiného by také správce daně měl prověřovat. Domnívá-li se žalobce, že snad toliko to, zda v daňových přiznáních uvedená daň byla zaplacená, tak k tomu by nebylo třeba zahajovat daňovou kontrolu. Tuto námitku tedy soud rovněž neshledal důvodnou.
56. Zdejší soud nemohl žalobci přisvědčit ani v tom, že byla porušena zásada legitimního očekávání. Dovolává-li se žalobce toho, že v roce 2003 probíhala daňová kontrola, která žalobcem vedenou evidenci shledala souladnou se zákonem, tak je třeba zdůraznit, že se jednalo o jedinou daňovou kontrolu, která navíc probíhala za odlišné právní úpravy. Na základě takové daňové kontroly, byť by při ní správce daně skutečně shledal žalobcem vedené evidence zákonnými, by nemohl žalobce legitimně očekávat, že jím vedené evidence jsou souladné i s § 7b zákona o daních z příjmů, který v době uskutečnění daňové kontroly v roce 2003 ještě nebyl platný ani účinný. Navíc jediná daňová kontrola legitimní očekávání založit nemůže (k tomu je třeba vždy správní praxe dlouhodobé a ustálené).
57. Namítá-li žalobce, že rozhodnutí o stanovení daně podle § 98 daňového řádu nelze podřadit pod doměřovací řízení, nemůže s ním soud souhlasit.
58. Podle § 143 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku (odst. 1). Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě (odst. 2). K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu (odst. 3).

59. V daném případě byla daň doměřena z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly. Požadavky § 143 daňového řádu pro doměření daně tak byly naplněny. Skutečnost, že k doměření daně nedošlo na základě dokazování, nýbrž podle pomůcek, na to nemá žádný vliv.
60. Pokud jde o námitku týkající se podnětu na podezření z trestného činu krácení daně, tak ta má předmět daného řízení. Otázka, zda bylo či nebylo vedeno se žalobcem i trestní řízení, případně zda měl správce daně dostatečné indicie k podání podnětu, je pro dané řízení nepodstatná. Je totiž třeba odlišovat trestněprávní rovinu žalobcovy činnosti, kterou posuzují orgány činné v trestním řízení, a rovinu „finančněprávní“, v rámci níž je žalobci doměřována daň. I když tedy žalobce za určitou aktivitu není potrestán na základě předpisů trestního práva, neznamená to, že mu nemůže správce daně v téže situaci doměřit daň.
61. Jestliže žalobce při jednání dne 21.11.2019 poukázal na to, že žalovaný nerespektoval § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť nezohlednil výhody pro daňový subjekt, jedná se o námitku uplatněnou opožděně, kterou se soud zabývat nemůže. Podle § 71 odst. 2 s.ř.s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby; ta činí dva měsíce ode dne doručení napadeného rozhodnutí (§ 72 odst. 1 s.ř.s.). Žalobce však tuto námitku ve stanovené lhůtě neuplatnil a poprvé ji uvedl až mnoho let po té, co mu napadené rozhodnutí bylo doručeno.
62. Zdejší soud tak vázán právním názorem vysloveným ve zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Vzhledem k tomu žaloby jako nedůvodné podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

63. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a § 110 odst. 3 s.ř.s. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2014, č.j. 5 Afs 15/2012 – 102, tak učinil jedním výrokem.
64. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani řízení o kasační stížnosti. To by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 21.11.2019

David Raus v.r.
předseda senátu