



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **ZEZULA.CZ, s. r. o.**
sídlem Rudíkov 247, 675 05
zastoupená společností Dakonto s. r. o.
sídlem Jámy 741/6, Bosonohy, 642 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9792/16/5300-22443-702189

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek.

2. Na základě provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Kraj Vysočina 19 dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 4. 2015, č. j. 759021/15/2912-50521-711673, č. j. 767292/15/2912-50521-711673, č. j. 767699/15/2912-50521-711673, č. j. 767731/15/2912-50521-711673, 767891/15/2912-50521-711673, č. j. 767941/15/2912-50521-711673, č. j. 767982/15/2912-50521-711673, č. j. 776384/15/2912-50521-711673, č. j. 776406/15/2912-50521-711673, č. j. 776431/15/2912-50521-711673, č. j. 776461/15/2912-50521-711673, č. j. 776489/15/2912-50521-711673, č. j. 776499/15/2912-50521-711673, č. j. 776511/15/2912-50521-711673, č. j. 776524/15/2912-50521-711673, č. j. 776538/15/2912-50521-711673, č. j. 776550/15/2912-50521-711673, č. j. 776562/15/2912-50521-711673 a č. j. 776589/15/2912-50521-711673, doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011 podle pomůcek ve výši celkem 2 497 738 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši celkem 499 539 Kč.
3. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Žaloba

4. Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Uvedla, že podniká v oblasti řeznictví a v provozu jatek se specializuje na jatečné opracování skotu a prasat, bez bourání masa. Jatečná zvířata ihned po dodání zpracuje na hotové výrobky, kterými jsou jatečně opracovaná vychlazená vepřová půlka nebo hovězí čtvrtě. Hotové výrobky dál nikde nezpracovává ani neskladuje, ale rovnou z chladírny expeduje odběrateli.
5. Pro účtování o zásobách použila žalobkyně způsob B. Nákup zvířat k porážce účtovala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích přímo do nákladů na účet 50 – Spotřeba materiálu. O zásobách nebylo účtováno, jelikož žádné nevznikaly. V průběhu i na konci období vykazoval stav zásob 0 Kč. Správní orgány vyhodnotily předložené důkazy jako nedostatečné pro stanovení daně dokazováním a stanovily daň podle pomůcek. S tím však žalobkyně zásadně nesouhlasí a má za to, že nebyly naplněny podmínky pro tento postup vyplývající z § 90 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.
6. Žalobkyně je přesvědčena, že v průběhu daňové kontroly předložila dostatečné množství důkazů prokazujících tvrzenou výši daně obsaženou v jednotlivých daňových přiznáních. Poskytla správci daně důkazní prostředky prokazující vazbu mezi nakoupenými zvířaty a prodanými výrobky, zejména evidenci sledovatelnosti potravin za období od 4. 1. 2010 do 30. 4. 2010. Žalovaný k nim uvedl, že evidence nejsou za celé kontrolované období a nejsou vedeny v Kč, proto je nelze porovnat s údaji uvedenými v účetnictví. Minimálně pro zdaňovací období únor, březen a duben 2010 se jedná o kompletní dokumentaci nákupů a prodejů žalobkyně. Přepočítání na Kč lze zjistit z vydaných faktur a dodacích listů. Přinejmenším v těchto třech obdobích tak bylo možné stanovit daň dokazováním.
7. Podnikání v oblasti řeznictví podléhá kontrole státní veterinární správy. Z dokumentace vedené dodavateli i odběrateli lze dohledat celý řetězec subjektů, které se na konečném výrobku poskytovaného konečnému spotřebiteli podílely. Opírá-li žalovaný svoji argumentaci o fakt, že v evidenci není rozdělen druh zvířat a nelze určit váhu zvířat při nákupu, lze k tomuto dospět z evidence Poplatky za prohlídku zvířat. Rozdílnost hmotnosti zvířat při nákupu a prodeji je dána použitím standardního přepočítacího koeficientu pro výpočet váhy v mase. Jím se dělí váha živého zvířete.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

8. Žalobkyně v průběhu kontroly navrhla provedení výslechu svědků (odběratelů zboží nebo příjemců služeb), kteří mohli vysvětlit a prokázat okolnosti nákupů zboží, data dodání a množství dodaného masa. K tomu odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá nutnost provedení svědeckých výpovědí, vztahují-li se k projednávané věci. Za dané situace je nutno zhodnotit veškeré skutečnosti, nikoliv zůstat na půli cesty a považovat tvrzení žalobkyně za vyvrácené na základě důkazů, v nichž přetrvávají neodstraněné rozpory a nejasnosti. Pokud by byly provedeny svědecké výpovědi, mohlo dojít k prokázání požadovaných skutečností a tím i ke stanovení daně dokazováním. Žalovaný ani správce daně nezpochybnili daňové doklady žalobkyně, pouze z důvodu domněnky o neúplnosti výnosů opakovaně požadovali po žalobkyni předložení evidence o zásobách. Takovou evidenci žalobkyně nevedla, neboť její vedení by bylo duplicitní k povinné veterinární evidenci, z níž bylo možné všechny potřebné údaje získat. Pochybnosti o nákupech a navazujících prodeích správní orgány odůvodnily tím, že maso z poražených zvířat bylo v některých případech fakturováno až v následujících dnech. Pokud správce daně trval na předložení skladové evidence, kterou žalobkyně nevedla, lze jeho postup označit za čistě formalistický. Nepředložení této evidence proto nemůže být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.
9. Podle žalobkyně nebyla zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celek. Absence skladové evidence byla řádně a dostatečně nahrazena jinými důkazními prostředky. Fakturami a dodacími listy dodavatelů bylo doloženo množství kilogramů masa na vstupu a fakturami žalobkyně množství na výstupu. Vzhledem k tomu, že nelze prokazovat negativní skutečnosti, žalobkyně nemohla správci daně prokázat, že neměla jiné výnosy než ty, které řádně zaevidovala do účetnictví.
10. Pro případ, že by se soud neztotožnil s argumentací ohledně nemožnosti stanovení daně podle pomůcek, žalobkyně vznesla i námitku nepřiměřenosti použitých pomůcek. Má za to, že zvolenými pomůckami nedošlo ke stanovení daně dostatečně spolehlivě. Z platebních výměrů ani z napadeného rozhodnutí podle žalobkyně nevyplývá, jak dospěl správce daně k navýšení příjmů. Správce daně pouze odkazuje na stanovení daňové povinnosti ve vztahu k dani z příjmů právnických osob. Rozhodnutí tak jsou nepřezkoumatelná.
11. Žalobkyně brojí rovněž proti výběru srovnatelného subjektu správcem daně. Již při prvním pohledu je zřejmé, že žalobkyni nelze se srovnatelným subjektem porovnávat, neboť část nákladů žalobkyně představují dodávky služeb, které srovnatelný subjekt zajišťoval vlastními pracovníky. Uvedený rozdíl se žádným způsobem neprojevil ve výpočtu správce daně. Stanovení daně podle pomůcek musí být očištěno od vlivu nákladů souvisejících s jinou činností, nestandardních nepravidelných nákladů či možných chyb v účetnictví srovnatelného subjektu. Žalobkyně se zabývá výhradně prodejem polovin nebo čtvrtí zvířat, ale nezabývá se výrobou uzenin jako srovnatelný subjekt. Celkové ekonomické ukazatele srovnatelného subjektu mohou být významným způsobem ovlivněny ziskovostí dalších činností, které žalobkyně neprovozuje. Dále žalobkyně upozorňuje na znění § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, podle něhož je povinností správce daně porovnávat minimálně 3 subjekty, nikoliv pouze 1. Jinak dochází k porušení zákazu libovůle. Výpočet daňové povinnosti tak podle žalobkyně neodpovídá zákonným nárokům na spolehlivé stanovení daně. Daň stanovená podle pomůcek je zatížena zásadní chybou v jejich výběru, množství porovnávaných subjektů a logickém uvažování při výběru pomůcek. To vede k chybnému výpočtu základu daně z příjmů právnických osob a v návaznosti na to k chybnému stanovení daně z přidané hodnoty.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

12. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející dodatečné platební výměry zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasil s názory žalobkyně uvedenými v podané žalobě. Odkázal na spisový materiál a odůvodnění napadeného rozhodnutí.
14. Správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, jelikož v účetnictví žalobkyně nebyla prokázána návaznost mezi nákupem zvířat a prodejem masa z těchto zvířat. Přestože žalobkyně uváděla, že jí žádné zásoby nevznikají, vykazovala v roce 2010 minimální kladný rozdíl mezi výkony a výkonnou spotřebou; v roce 2011 dosahoval rozdíl záporné hodnoty. Žalobkyně byla v průběhu daňového řízení několikrát vyzvána k prokázání úplnosti a správnosti výnosů. Namísto evidence zásob předložila evidenci nakoupených jatečných zvířat a k ní přiřadila prodeje masa zpracované z evidence sledovatelnosti potravin. V podkladech byly zjištěny nesrovnalosti (evidence vedena v kusech, na fakturách uváděny kg, evidence nebyla vedena v Kč, maso bylo prodáváno nejen v den porážky, ale i v následujících dnech, někdy i dříve, než byla zvířata nakoupena). Správně vedená evidence zásob musí být odrazem skutečnosti. Musí být zjištělné, jak a kdy byly části zvířat zpeněženy, resp. zda vzniklo manko, škoda nebo přebytek. Vzhledem k tomu, že nebylo možné ověřit objem skutečně prodaného masa v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění, nebyly odstraněny pochybnosti o úplnosti a správnosti vykázaných výnosů. Správce daně konstatoval nedostatečnost podkladů jako celek, nebylo tedy možné ani ve vztahu k obdobím únor až duben 2010 stanovit daň dokazováním.
15. Žalovaný se neztotožňuje s výtkou žalobkyně, že mělo být provedeno dokazování svědeckými výpověďmi. Správce daně neměl pochybnosti o nákupech jatečných zvířat od dodavatelů v množství a ceně uvedené na fakturách, nebo o uskutečněných prodejích. Z předložených dokladů však nebyla patrná jejich návaznost, tedy i jejich správnost a úplnost. Navržení svědci by nepříspěli k objasnění těchto pochybností, neboť o nakládání s nakoupeným zbožím a o vedení povinných evidencí žalobkyně nemají povědomí.
16. Není rovněž pravdou, že by postup správních orgánů byl formalistický. Účtuje-li žalobkyně o zásobách způsobem B, je povinna v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. na vrub účtu Zásoby účtovat ke konci rozvahového dne stav zásob. Způsob B mohou účetní jednotky použít v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně jejich ocenění. Podklady předložené žalobkyní nebyly schopny návaznost nákupů a prodejů žalobkyně prokázat. Účetnictví tak bylo zpochybněno jako celek, neboť pochybení žalobkyně bylo zásadního charakteru. Správce daně přitom po žalobkyni nepožadoval prokázání negativních skutečností.
17. Co se týče výběru použitých pomůcek, žalovaný odkázal na úřední záznam č. j 739577/15/2912-60561-706294. Správce daně provedl užší výběr subjektů, z nichž poté vybral ten, který se nejvíc přibližoval žalobkyni. Co se týče dílčích odlišností srovnatelného subjektu, žalovaný zdůraznil, že stanovením daně podle pomůcek dochází ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Použité pomůcky byly opatřeny v souladu se zákonem a mají racionální povahu. Při výběru srovnatelného subjektu vycházel správce daně z předmětu činnosti žalobkyně, obdobného obratu, lokality a obdobného počtu zaměstnanců. Žalovaný odmítl argumentaci žalobkyně, že by ze zákona

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

vyplývala nutnost porovnat minimálně 3 subjekty. Zákon demonstrativně uvádí, co může správce daně jako pomůcky použít, ovšem neukládá použít určitý minimální počet subjektů.

18. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

19. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
20. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
21. Nejprve se soud věnoval námitce nepřezkoumatelnosti stanovení daňové povinnosti [bod IV. A) rozsudku] a námitce nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek [bod IV. B) rozsudku]. Poté hodnotil námitku neprovedení navržených výsledků svědků [bod IV. C) rozsudku] a závěrem se vyjádřil k námitce nepřiměřenosti použitých pomůcek [bod IV. D) rozsudku].

IV. A) Námitka nepřezkoumatelnosti stanovení daňové povinnosti

22. Žalobkyně nejprve namítá, že dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelné, neboť se v nich nikde neobjevuje přesný způsob výpočtu výsledné daňové povinnosti. Platební výměry i rozhodnutí žalovaného toliko odkazují na výši výnosů stanovenou správcem daně u daně z příjmů právnických osob, nicméně neuvádí, jak k ní správce daně dospěl.
23. Podle § 147 daňového řádu *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují* (odstavec 1). *Pokud se stanovená daň odchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozdíl v rozhodnutí o stanovení daně odůvodněn* (odstavec 2). *Dojde-li ke stanovení daně z moci úřední, musí být rozhodnutí o stanovení daně odůvodněno* (odstavec 3). *Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností* (odstavec 4).
24. Správce daně ve všech dodatečných platebních výměrech na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011 shodně uváděl, že jako pomůcky byly použity příznání daňového subjektu za zdaňovací období červen až prosinec 2010 (pro zdaňovací období v roce 2010), resp. leden až prosinec 2011 (pro zdaňovací období v roce 2011), u kterých správce daně použil přijatá zdanitelná plnění, a výpočet celkových příjmů, který byl použit pro potřeby stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2010, resp. 2011 z údajů srovnatelného daňového subjektu, ze kterých správce daně vypočetl výši obchodní přírážky, pomocí které byly z uplatňovaných výdajů daňového subjektu vypočteny jeho příjmy (uskutečněná zdanitelná plnění). Dále pak správce daně pro každé dílčí zdaňovací období specifikoval výpočet daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty: příjmy zvýšil o částku 10 105 532 Kč pro rok 2010 a o částku 21 012 854 Kč pro rok 2011, vypočetl procentuální podíl uskutečněných zdanitelných plnění za daný měsíc v roce podle údajů vykázaných daňovým subjektem a tímto procentuálním podílem vynásobil celkové příjmy zvýšené správcem daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

25. Žalovaný uvedený postup potvrdil v bodech 42 až 43 napadeného rozhodnutí.
26. Je sice pravdou, že správce daně v dodatečných platebních výměrech ani v napadeném rozhodnutí nikde výslovně nepopsali, jakým způsobem byly vypočítány příjmy použité pro stanovení daně z příjmů právnických osob. Platí přitom, že odlišuje-li se stanovená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, musí být rozhodnutí o stanovení daně řádně odůvodněno (§ 147 odst. 3 daňového řádu). Současně však platí i § 147 odst. 4 daňového řádu, podle něhož se za odůvodnění platebního výměru považuje mj. zpráva o daňové kontrole. Na straně 33 předmětné zprávy o kontrole č. j. 399924/15/2912-60561-706294, správce daně uvádí, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto bude daň stanovena podle pomůcek s tím, že *„podrobný způsob stanovení této daně bude zachycen v úředním záznamu, do kterého bude mít daňový subjekt možnost nahlédnout u správce daně. (...) Odůvodnění dodatečného platebního výměru bude vycházet z tohoto úředního záznamu.“* Úřední záznam ze dne 3. 4. 2015, č. j. 739577/15/2912-60561-706294, založený ve vyhledávací části spisu pak na stranách 4 – 49 obsahuje detailní popis výpočtu pro stanovení jak daně z příjmů právnických osob, tak pro stanovení daně z přidané hodnoty.
27. Na základě výše uvedeného je patrné, že žalobkyni musela být z průběhu daňového řízení známo, na základě jakého výpočtu správce daně dospěl ke stanovení daně z přidané hodnoty na základě pomůcek za jednotlivá zdaňovací období. Pokud dodatečné platební výměry i napadené rozhodnutí konstatují, o jakou částku byla zvýšena výše výnosů vykázaná žalobkyní za daný rok, přičemž ohledně způsobu výpočtu výnosů odkazují na výpočet daně z příjmů právnických osob, považuje soud takové odůvodnění dodatečných výměrů za dostatečné a provedené v souladu s § 147 daňového řádu. Žalobkyni z průběhu daňového řízení bylo zřejmé, na základě jakých ukazatelů správce daně ke zvýšení výnosů dospěl, neboť to vyplývalo zejména z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek, na nějž odkazovala zpráva o daňové kontrole.
28. Požadavek žalobkyně, aby platební výměry na DPH obsahovaly přesný výpočet daňové povinnosti, postrádá opodstatnění. Žalobkyni byla v průběhu daňového řízení seznámena s tím, jakým způsobem byl výpočet proveden a hodlala-li proti němu brojit, nebyla nijak zkrácena na svých právech tím, že vzorec pro výpočet nebyl obsažen přímo v napadeném rozhodnutí ani předcházejících platebních výměrech na daň z přidané hodnoty, ale toliko v úředním záznamu, na něhož odkazovala zpráva o daňové kontrole, resp. u dodatečných platebních výměrů týkajících se daně z příjmů právnických osob. Institutem nepřezkoumatelnosti nelze s úspěchem brojit proti jakýmkoliv dílčím vadám procesního charakteru, ale jen proti vadám těžkým, jež účastníku brání v možnosti seznat, z jakých skutečností správní orgán k závěrům uvedeným v rozhodnutí dospěl. V projednávané věci žalobkyně se způsobem výpočtu konečné daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v daňovém řízení byla seznámena (viz úřední záznam o použitých pomůckách) a její lpění na nutnosti uvedení detailního vzorce u dodatečných platebních výměrů týkajících se daně z přidané hodnoty se soudu jeví spíše formalistické.
29. V souladu s výše uvedeným soud považuje odůvodnění dodatečných platebních výměrů v kontextu zprávy o daňové kontrole a úředního záznamu o použitých pomůckách v souladu s § 147 daňového řádu.
30. Námitka tak není důvodná.

IV. B) Námitka nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

31. Dále soud hodnotil námitku, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
32. 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* (odstavec 1). *Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny* (odstavec 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* (odstavec 3).
33. 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 správcem 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).
34. Žalobkyně se domnívá, že nebyla povinna vést skladovou evidenci a že důkazy, které správci daně v průběhu kontroly předložila, potvrzovaly průkaznost a správnost vedeného účetnictví.
35. Předmětem účetnictví je podle § 2 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, účtování podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Podle § 7 odst. 1 zákona jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka byla sestavena na jeho základě srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky tak, aby na jejím základě mohla osoba, která tyto informace využívá, činit ekonomická rozhodnutí. Dále z § 8 odst. 1 zákona plyne, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.
36. Kromě povinnosti účtovat o nákladech a výnosech mají účetní jednotky povinnost účtovat i o stavu a pohybu jejich majetku a závazků (dluhů). Obsahové vymezení složek 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.).
37. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se o zásobách účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.

38. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně kromě účtování o nákladech a výnosech byla povinna vést i evidenci o majetku, tedy mj. evidenci zásob. Účtovala-li o zásobách periodicky (způsobem B), měla povinnost zajistit průkazné vedení evidence o zásobách, včetně ocenění těchto zásob.
39. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
40. Správce daně v průběhu kontroly zjistil, že nákup zvířat k porážce účtovala žalobkyně přímo do nákladů (na účet Spotřeba materiálu) a o zásobách v kontrolovaných obdobích vůbec neúčtovala. Žalobkyně v předložených účetních podkladech vykazovala stav zásob 0 Kč. Tvrdila, že žádné zásoby nevznikají, nicméně z účetnictví vyplynulo, že maso z poražených zvířat je fakturováno až v následujících dnech, někdy i ve dnech předcházejících jeho koupi. Správce daně s ohledem na skutečnost, že žalobkyně svým účetnictvím neprokázala návaznost mezi nákupem zvířat a prodejem masa z nakoupených zvířat, vyzval dne 9. 9. 2013 žalobkyni k předložení evidence o zásobách.
41. Na výzvu správce daně ze dne 9. 9. 2013 přípisem ze dne 10. 2. 2014 sdělila, že vede skladovou evidenci v souladu s vnitropodnikovou směrnicí č. 5-2009. *„Skladové karty nevede u nakoupeného materiálu, který je vydán ke spotřebě, u nakoupených surovin – jatečných zvířat, která jsou ihned porážena a u nakoupeného zboží, pokud jde o přímou dodávku od odběratele k dodavateli, popřípadě dodavatelům. Skladové karty nevede u výrobků – vepřových půlek a hovězích čtvrtí, pokud lze z jiných evidencí jednoznačně přiřadit k nakoupeným zvířatům, faktury, popřípadě prodejky, za prodané maso a naopak.“* Přiložila evidenci nakoupených jatečných zvířat v prosinci 2010 a k těmto nákupům přiřazené prodeje masa a dále poskytla správci daně sestavu Poplatky za prohlídku zvířat za rok 2011. Navrhla rovněž výslechy svědků – zástupců jednotlivých dodavatelů jatečných zvířat, kteří prokážou, že žalobkyni dodali jatečná zvířata v množství a ceně uvedené na faktuře.
42. Na další výzvu správce daně ze dne 21. 2. 2014 k prokázání mj. stavu zásob žalobkyně dne 11. 3. 2014 uvedla, že *„[d]aňový subjekt nikdy žádné zásoby na skladě neměl a nemá. Daňový subjekt nemá žádný sklad. Daňový subjekt nakoupí surovinu, jatečná zvířata, která nikde neskladuje, ale ihned poráží. Porážková linka je technologická linka, do které vstupují jatečná zvířata a přes různé technologické procesy (...) z ní vystupují opracované hovězí čtvrti, nebo vepřové půlky, které se nikde neskladují, ale jsou okamžitě expedovány.“* Přiložila sestavu Poplatky za prohlídku zvířat za rok 2010.
43. Správce daně dne 15. 10. 2014 seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění, v němž setrval na závěru, že nepředložila důkazní prostředky, které by prokázaly vyskladnění zásob ze skladu ve vazbě na doklady, na základě kterých byly zásoby prodány. Uzavřel, že skladová evidence zásob byla předložena jen za prosinec 2010, resp. prosinec 2011 a neobsahuje ocenění zásob a údaje o množství v kilogramech. Předložená evidence obsahuje údaje o kusech zvířat, ovšem prodané zboží je uvedeno v kilogramech, proto podle správce daně *„nelze porovnat úbytek zásob ve skladové evidenci s množstvím prodaného zboží uvedeného na vystavených fakturách“* (viz strana 5 protokolu č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

1390564/14/29812-05401-706294, o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění). Podle správce daně z předložených evidencí nebylo možné ověřit správnost nákupů a prodejů uvedených v účetnictví, tedy správnost účetní závěrky. Správce daně z předložené evidence za prosinec 2010 namátkově vybral nákupy a prodeje ve 4 dnech (resp. i 4 nákupy z evidence za prosinec 2011), přičemž v každém dni zjistil rozdíl mezi počtem nakoupeného a prodaného množství zvířat (viz strany 7 – 8 protokolu): např. dne 15. 12. 2010 byl zjištěn nákup celkem 13 ks hovězího a 1 ks vepřového, přičemž prodej činil 20 ks hovězího a 115 půlek vepřového (57,5 ks); rozdíl tedy činil 7 ks hovězího a 56,5 ks vepřového).

44. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobkyně uvedla, že podle jejího názoru k předložené evidenci nakoupených zvířat lze jasně přiřadit prodaná zvířata. Ke správcem daně zmiňovaným náátkovým nákupům přiřadila uskutečněné prodeje. Např. u již zmiňovaného nákupu ze dne 15. 12. 2010 uvedla, že 13 ks hovězího a 1 ks vepřového nakoupený daného dne na základě 4 faktur bylo prodáno následujícím způsobem: 3 ks hovězího odběrateli Jatky M. Krumlov dne 15. 12., 7,5 ks odběrateli F. 16. 12., 2,5 ks odběrateli F. 17. 12. a 1 ks vepřového odběrateli HT Trading 15. 12. Dále předložila evidenci nákupů zvířat a prodejů masa zpracovanou z evidence sledovatelnosti potravin od 4. 1. 2010 do 30. 4. 2010.
45. Vlastní způsob stanovení daně podle pomůcek popsal správce daně v úředním záznamu ze dne 3. 4. 2015.
46. Ve zprávě o daňové kontrole, která byla se žalobkyní projednána 22. 6. 2015 (protokol č. j. 399924/15/2912-60561-706294), správce daně ve vztahu k dani z přidané hodnoty na stranách 27 – 49 popsal, z jakých důvodů považuje předložené podklady za nedostatečné a tím pádem účetnictví za neprůkazné. S uvedenými závěry se žalovaný ztotožnil (viz zejm. strany 9 až 12). Na straně 12 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že „*odvolatel nepředložil správci daně ani na základě výzvy k prokázání skutečností takové důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně odstranil. Tím, že daňový subjekt nepředložil výše uvedené skutečnosti, nebyla možnost ověřit úplnost a správnost údajů uvedených v daňových přiznáních, vykázanou výši uskutečněných zdanitelných plnění ani výslednou daňovou povinnost. Nebylo možno ověřit, zda byla řádně a ve správné výši odvedena daň z přidané hodnoty z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění (...).*“
47. S ohledem na výše popsaný skutkový stav je soud přesvědčen, že žalobkyně předloženým účetnictvím ani jinými důkazy neprokázala návaznost mezi nákupem zvířat a prodejem masa z nakoupených zvířat. Tvzení žalobkyně, že jí žádné zásoby nevznikají, byla vyvrácena předloženými důkazy. Z nich vyplývalo, že zboží nakoupené v určitý den není téhož dne prodáno (vyfakturováno), ale že bývá prodáváno i v následujících dnech, resp. někdy i ve dnech předcházejících datu nákupu zvířat. Přestože žalobkyně deklarovala, že jí zásoby nevznikají, z důkazů vyplynulo, že určité zásoby jí vznikaly. Byla proto povinna o nich účtovat v Kč. Této povinnosti žalobkyně nedostála. Přestože v průběhu kontroly předložila správci daně určité evidence, např. evidenci nakoupených jatečných zvířat v prosinci 2010 a 2011 a k nim přiřazené prodeje, evidence nákupů byla vedena v kusech, zatímco evidence prodejů v kilogramech. Kromě toho, že uvedené podklady nebyly předloženy za celé kontrolované období, evidence nebyly vedeny v korunách, tím pádem nebylo možné prokázat stav zásob včetně jeho ocenění v průběhu zdaňovacího období, jak požaduje § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Stejně tak žalobkyní předložená evidence nákupů zvířat a prodejů masa zpracovaná z evidence sledovatelnosti potravin za

období od 4. 1. 2010 do 30. 4. 2010 nebyla předložena za celé kontrolované období, ale hlavně nebyla vedena v KČ, čímž bylo znemožněno porovnat ji s údaji vyplývajícími z účetnictví. Tvrzení žalobkyně, že přepočet na KČ lze z předložených důkazů lehce učinit, shledal soud neopodstatněné. Byla to předně žalobkyně, která měla podle zákona o účetnictví a podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. řádně vést evidenci zásob a být schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob, včetně jejich ocenění. Pokud byla v průběhu daňové kontroly vyzvána k předložení evidence zásob, měla ji správci daně předložit, nikoliv ukládat správci daně, aby si z nekompletních dokladů přepočet zásob na KČ sám učinil. Důkazní břemeno v tomto směru tížilo žalobkyni. Správce daně tak nelze vinit z toho, že si sám navrhovaným postupem ocenění zásob nevypočetl.

48. Soud tak shrnuje, že v daném případě nebylo možné na základě předložených důkazů porovnat stav vykázaný v účetnictví se stavem faktickým a tím ověřit objem skutečně prodaného masa v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění. Nebylo-li možné z předložených účetních dokladů ověřit návaznost nákupů zvířat a jejich prodejů (nebyla řádně vedena evidence zásob), nebylo možné ověřit konečný stav zásob v účetnictví, spotřebu zboží zaúčtovanou do daňových nákladů, výši výnosů za prodané zboží, ani výši uskutečněných zdanitelných plnění. Účetnictví žalobkyně tak ztratilo řádnou vykazovací schopnost, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním.
49. Nelze proto souhlasit se žalobkyní, že daň mohla být stanovena dokazováním. Nemožnost prokázat provázanost mezi nákupem jatečných zvířat a následným prodejem masa z těchto zvířat, resp. zjištěné nesrovnalosti vyvolaly ve správci daně oprávněné pochybnosti o průkaznosti účetnictví (konkrétně o správnosti a úplnosti skladové evidence a tím pádem i vykazovaných tržbách). Celková nevěrohodnost vykázaných tržeb pak ve svém důsledku zatemnila obraz o skutečném hospodaření daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ve spojení s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publikovaným pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Žalobkyně porušila povinnosti, které pro ni vyplývají ze zákona o účetnictví i z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. takovým způsobem, že v důsledku tohoto porušení nebylo možné stanovit daň na základě dokazování. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny.
50. Soud odmítá výtky žalobkyně, že postup správce daně v průběhu kontroly byl formalistický. Výše bylo vyloženo, že tvrzení žalobkyně o tom, že jí žádné zásoby nevznikají, byla vyvrácena provedenými důkazy. Zásoby jí při jejím podnikání vznikaly, proto byla povinna řádně vést skladovou evidenci, aby byl zřejmý stav a pohyb jejího majetku a s tím související výše realizovaných tržeb. Není rovněž pravdou, že by vedení evidence o zásobách bylo duplicitní k veterinární evidenci. Jak bylo výše popsáno, údaje obsažené ve veterinární evidenci nevyhovovaly požadavkům zákona o účetnictví, resp. vyhlášky č. 500/2002 Sb. Nevedení skladové evidence, resp. její neprůkaznost proto správní orgány oprávněně vedly k závěru o nutnosti stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4 Afs 122/2017-46). Stejně tak nedůvodná je i argumentace, že minimálně za měsíce únor až duben 2010 mohla být stanovena daň dokazováním. Ani tyto dílčí evidence předložené v průběhu kontroly neobsahovaly ocenění zásob v KČ, proto nevyhovovaly požadavkům účetních předpisů, jak bylo vysvětleno výše (viz bod 47 shora).

51. Námitka nesprávného posouzení naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek tak není důvodná.

V. C) Námitka ohledně neprovedení svědeckých výpovědí

52. Žalobkyně v podané žalobě dále uváděla, že správní orgány pochybily, pokud neprovedly výslechy dodavatelů žalobkyně, jejichž provedení navrhovala v rámci daňové kontroly.
53. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu *dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Z odstavce 2 citovaného ustanovení plyne, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.*
54. Jak Ústavní soud, tak správní soudy setrvale judikují, že správní orgány nejsou povinny provést všechny navržené důkazy, svůj postup však musí náležitě odůvodnit [např. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. února 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94 (N 10/3 SbNU 51), a ze dne 12. června 1997, sp. zn. III. ÚS 95/97 (N 76/8 SbNU 231)]. K otázce svědeckých výpovědí dodavatelů navrhovaných žalobkyní v podání ze dne 10. 2. 2014 žalovaný na straně 7 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*nebyly provedeny z důvodu, že správce daně žádným způsobem nezpochybňoval nákup jatečných zvířat od dodavatelů v množství a ceně uvedené na fakturách. Správce daně neměl pochybnost o uskutečněných prodejkách zahrnutých v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Tito svědci však nemohli prokázat úplnost a správnost vykázaných výnosů odvolatele, a tím že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla ve správné výši, a proto nebyly svědecké výpovědi provedeny.*“ Dále žalovaný odkázal na strany 29 až 30 a 41 až 42 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný tedy v napadených rozhodnutích vysvětlil, proč navrhované důkazy provedeny nebyly. S jeho závěrem žalobkyně polemizuje.
55. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že navrhované výslechy dodavatelů žalobkyně nemohly prokázat úplnost evidence zásob, kterou byla žalobkyně povinna vést, ani návaznost uskutečněných nákupů a prodejů masa. V této souvislosti je zásadní, že správce daně nezpochybňoval samotné nákupy od dodavatelů žalobkyně provedené na základě předložených faktur, ale úplnost účetnictví žalobkyně, tedy i úplnost vykazovaných zdanitelných plnění. Ostatně sám správce daně v průběhu daňové kontroly vydal výzvy k součinnosti několika dodavatelům žalobkyně. Z obsahu jejich odpovědí nevyplynuly žádné podstatné rozdíly v dodávkách zvířat. O tom, jaká je provázanost mezi nákupy a prodeji žalobkyně, resp. o vedení skladové evidence žalobkyní nemohli mít dodavatelé žalobkyně povědomost. Jejich výslech by tak v tomto směru nemohl přinést nové informace, proto nebyl proveden. Soud navíc doplňuje, že žalobkyní navrhované výslechy svědků byly vzneseny v obecné rovině, bez uvedení konkrétních osob, případně informace, o čem konkrétně by měly osoby vypovídat, jak to předpokládá § 92 odst. 6 daňového řádu.
56. Námitka procesního pochybení správních orgánů spočívajícího v neprovedení svědeckých výpovědí dodavatelů žalobkyně, tak není důvodná.

V. D) Námitka nepřiměřenosti použitých pomůcek

57. Žalobkyně dále zpochybňovala přiměřenost použitých pomůcek. Dodávala, že mají být aplikovány obdobné principy jako při stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé.

58. K tomu soud uvádí, že 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 stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, nebo 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, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovanému ani správnímu soudu 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS).
59. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
60. V souladu s výše citovanou judikaturou tak lze shrnout, že soud je oprávněn zasáhnout do „přiměřenosti“ zvolených pomůcek jen v případě, že by výsledná daň byla zjevně nepřiměřená, tedy v hrubém nepoměru s daní, která by žalobkyni měla být stanovena. Zjevnou nepřiměřenost použitých pomůcek přitom prokazuje žalobkyně.
61. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je přitom nutno posuzovat značně restriktivně (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).
62. Žalobkyně v podané žalobě netvrdila ani nedokládala zjevnou nepřiměřenost daně. Soud proto v souladu s výše uvedeným ověřil v obecných rysech volbu a přiměřenost pomůcek použitých správcem daně. Neshledal přitom, že by došlo k excesům při výběru srovnatelných subjektů a při stanovení výsledné daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za jednotlivé zdaňovací období roku 2010 a 2011. Z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 3. 4. 2015, č. j. 739577/15/2912-60561-706294,

vyplývá, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti shromáždil z různých databází informace o 3 srovnatelných subjektech, které se zabývají obdobnou činností jako žalobkyně, mají obdobný obrat, obdobný počet zaměstnanců a sídlo v obdobné lokalitě. Z těchto tří subjektů vybral správce daně srovnatelný subjekt, který se jak svou činností (porážka zvířat), tak spádovou oblastí i počtem zaměstnanců nejvíce blížil žalobkyni a stejně jako ona byl i plátcem DPH. Výslednou daňovou povinnost správce daně vypočetl tak, že určil koeficient obchodní přírážky srovnatelného subjektu (výkony vyděleny výkonovou spotřebou), tímto koeficientem (marží) vynásobil výkonovou spotřebu žalobkyně a dopočetl výnosy žalobkyně pro každé zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že nebylo možné zjistit, v kterém konkrétním měsíci roku 2010, resp. 2011 došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, vypočetl správce daně procentuální podíl uskutečněných zdanitelných plnění za jednotlivá zdaňovací období z celkových uskutečněných zdanitelných plnění. Procentuálním poměrem jednotlivých měsíců pak byly vyděleny příjmy zvýšené správcem daně za jednotlivé roky (2010 nebo 2011) a tím byly získány částky uskutečněných zdanitelných plnění za jednotlivé měsíce (v podrobnostech soud odkazuje na strany 15 až 49 úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 3. 4. 2015). Uvedený postup považuje soud za logický, přípustný a dostatečně odůvodněný. Zjevnou nepřiměřenost použitých pomůcek tak soud v daném případě neshledal.

63. Výtku žalobkyně, že srovnatelný subjekt se kromě porážky zvířat zabývá i jinými činnostmi (zpracováním masa), u nichž může být vyšší výnosnost, neshledal soud oprávněnou. Z výše citovaného úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek plyne, že správce daně ze srovnatelných subjektů vybral takový daňový subjekt, který měl obdobný předmět činnosti (porážka zvířat, bez zpracování masa a bez nuceného výseku) a svojí velikostí i lokalitou se žalobkyni nejvíce přibližoval. Soud je přesvědčen, že výsledná daňová povinnost na základě údajů použitých od vybraného srovnatelného subjektu byla stanovena dostatečně spolehlivě.
64. Ani námitku, že zákon ukládá správci daně povinnost shromáždit informace minimálně o třech daňových subjektech, nikoliv pouze o jednom, neshledal soud důvodnou. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu *jsou pomůckami 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.* Daňový řád tedy v § 98 odst. 3 stanoví příkladný výčet pomůcek. Neukládá správci daně povinnost obstarat určitý minimální počet srovnatelných daňových subjektů a porovnat jejich údaje s daňovým subjektem. Takový požadavek by ani nebyl oprávněný, neboť v některé oblasti činnosti může být komplikovanější nalézt srovnatelné daňové subjekty než v oblasti jiné. Výběr srovnatelných subjektů tak vždy bude záležet na konkrétních okolnostech případu. Jak již bylo zmíněno výše, v nyní projednávané věci správce daně shromáždil porovnání od tří srovnatelných subjektů (jak ostatně žalobkyně v podané žalobě požaduje), z nich pak vybral jeden subjekt, který se žalobkyni svým podnikáním nejvíce přibližoval a na základě jeho obchodní přírážky dopočetl výši výnosů žalobkyně. Není tedy pravdou, že by správní orgány při výběru pomůcek nerespektovaly § 98 odst. 3 daňového řádu.
65. K argumentaci žalobkyně, že její podnikání je pod přísnou kontrolou veterinární správy a že by nebylo možné správcem daně dopočtené porážky zvířat realizovat, soud uvádí následující. V daňovém řízení nebylo nijak zpochybněno, že žalobkyně plní své závazky na úseku veterinární péče. Daň byla žalobkyni stanovena podle pomůcek v důsledku

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

nesplnění její povinnosti řádně vést účetnictví a prokázat výši uskutečněných zdanitelných plnění. Daň stanovená podle pomůcek nikdy není tak přesná jako daň stanovená dokazováním. Předchází jí však 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 žalobkyně, kdo svým konáním (či nekonáním) způsobila, 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 představě žalobkyně.

66. Ani námitka nepřiměřenosti použitých pomůcek tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

67. S ohledem na vše shora uvedené soud neshledal důvodným žádný z žalobních bodů, a proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.
68. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 17. 10. 2018

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.