



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
zastoupený 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 žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29700/16/5200-11432-701175 a č. j. 29701/16/5200-11432-701175,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobce 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 příjmů právnických osob podle pomůcek.

2. Na základě provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Kraj Vysočina dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 4. 2015, č. j. 756977/15/2912-50521-711673, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob podle pomůcek za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 192 014 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 384 028 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29700/16/5200-11432-701175, dodatečný platební výměr změnil tak, že částku doměřené daně snížil na částku 1 134 680 Kč a penále na částku 226 936 Kč.
3. Obdobně dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 4. 2015, č. j. 768048/15/2912-50521-711673, Finanční úřad pro Kraj Vysočina doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob podle pomůcek za zdaňovací období roku 2011 ve výši 2 338 140 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 8 705 967 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 554 687 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29701/16/5200-11432-701175, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

II. Žaloba

4. Žalobkyně napadla obě rozhodnutí žalovaného žalobami. Úvodem uvedla, že podniká v oblasti řeznictví a v provozu jatek se specializuje na porážku skotu a prasat, bez výroby masných výrobků. Jatečná zvířata ihned po dodání zpracuje na hotové výrobky, kterými jsou jatečně opracovaná vychlazená vepřová půlka nebo hovězí čtvrtě. Hotové výrobky dále nikde nezpracovává ani neskladuje, ale rovnou z chladírny expeduje odběrateli.
5. Pro účtování o zásobách použila žalobkyně způsob B a nákup zvířat k porážce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích účtovala 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 § 98 odst. 1 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 nakoupených jatečních zvířat v prosinci 2010 a prosinci 2011 a k nim přiřazené prodeje masa, jakož i evidenci sledovatelnosti potravin za období od 4. 1. 2010 do 30. 4. 2010. Vyjádřila svoji připravenost předložit podklady za celé období, což správce daně neumožnil. Žalovaný uvedl, že podklady nejsou doloženy za celé kontrolované období a nejsou vedeny v Kč, proto je nelze porovnat s údaji uvedenými v účetnictví. Přepočítání na koruny ovšem podle žalobkyně bylo možné zjistit z vydaných faktur a dodacích listů.
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 poskytovaném konečnému spotřebiteli podílely. Opírá-li žalovaný svoji argumentaci o závěr, že v evidenci není rozdělen druh zvířat a nelze určit váhu zvířat při nákupu, lze k tomuto dospět z evidence poplatků 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.

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 vyvrácená 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. Podle žalobkyně právě provedení svědeckých výpovědí mohlo odstranit pochybnosti správce daně ohledně okolností nákupů (z pohledu žalobkyně prodejů), tedy množství zboží či data dodání. Nepřipuštění svědeckých výpovědí vedlo podle žalobkyně k nezákonnému stanovení daně podle pomůcek.
9. Pokud správce daně trval na předložení skladové evidence, kterou žalobkyně nevedla, lze jeho postup označit za čistě formalistický. Nepředložení této evidence nemůže být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Stejně tak je formalistickým požadavek na doložení inventarizace zásob, jelikož stav zásob na konci účetního období byl vždy nulový.
10. 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, nemohla žalobkyně správci daně prokázat, že neměla jiné výnosy než ty, které řádně zaevidovala do účetnictví.
11. 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.
12. Žalobkyně brojí rovněž proti výběru srovnatelného subjektu správcem daně. Odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvádí, že správní orgány mají povinnost aplikovat principy a zásady jako v případě stanovení cen obvyklých. 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. Správce daně při stanovení daně podle pomůcek vycházel z metody konstantního výnosu, ovšem ignoroval základní ekonomické principy a nutnost zohlednění výnosů z rozsahu. Pokud správce daně zvolil za srovnatelný daňový subjekt společnost, která je vůči žalobkyni poloviční, a aplikoval na ni marži srovnatelného subjektu, vycházel z předpokladu, že jateční průmysl vykazuje konstantní výnosy z rozsahu. To je však zcela nelogické. Zdvojnásobení výroby znamená růst významných nákladů, které nerostou lineárně, ale skokově. Stanovení daně podle pomůcek musí být očištěno od vlivu nákladů

souvisejících s jinou činností, nestandardních nepravidelných nákladů či možných chyb v účetnictví srovnatelného subjektu.

13. Nelze se rovněž spokojit s porovnáním subjektů, které provozují činnost nejvíce se vzájemně blížíci. 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 ve výběru pomůcek, 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 příjmů právnických osob. Podle žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí nevysvětlil, proč ekonomické ukazatele srovnatelného daňového subjektu umožňují stanovit daň dostatečně spolehlivě; jeho rozhodnutí je v tomto smyslu nepřezkoumatelné.
14. Žalobkyně proto navrhla, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného i jim předcházející dodatečné platební výměry zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám nesouhlasil s názory žalobkyně. Odkázal na spisový materiál a odůvodnění napadených rozhodnutí.
16. Dále uvedl, že správce daně přistoupil k 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 stanovit daň dokazováním.
17. 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 prodejkách. Z předložených dokladů však nebyla patrná jejich návaznost, tedy ani jejich správnost a úplnost. Navržení svědci by nepřispěli k objasnění těchto pochybností, neboť o nakládání s nakoupeným zbožím a o vedení povinných evidencí žalobkyně nemají povědomí. Sám

správce daně v rámci daňového řízení vyzval některé dodavatele k součinnosti. Z jejich odpovědí nevyplývaly žádné podstatné rozdíly v dodávkách zvířat.

18. 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 způsobilé prokázat návaznost nákupů a prodejů žalobkyně. Účetnictví tak bylo zpochybněno jako celek, neboť pochybení žalobkyně bylo zásadního charakteru. Správce daně přitom po žalobkyni nepožadoval prokázání negativních skutečností. Obdobné námitky žalobkyně byly vypořádány v odvolacím řízení.
19. 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 vyplývala nutnost porovnat minimálně 3 subjekty. Zákon demonstrativně uvádí, co může správce daně jako pomůcky použít, ovšem neukládá použít určitý minimální počet subjektů. Žalovaný se neztotožnil s argumentací, že na institut stanovení daně podle pomůcek lze bezvýhradně aplikovat postupu stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé. Pro přechod z dokazování na pomůcky stanovuje daňový řád v § 98 podmínky a kritéria, která musí být naplněna; to se v dané věci stalo. Není rovněž pravdou, že by s velikostí daňového subjektu docházelo k poklesu marže. U většího daňového subjektu lze významněji ovlivňovat výši nákladů a tím i výslednou marži.
20. K namítaným procesním pochybením v průběhu odvolacího řízení žalovaný uvedl, že řádně reagoval na námitky žalobkyně uplatněné v doplnění odvolání, které bylo podáno více jak jeden rok od původního odvolání. Žalobkyně nebyla krácena na svých právech, neboť až do vydání konečného rozhodnutí mohla své podání doplňovat. Vytýká-li žalovanému, že jí nebylo umožněno nahlédnout do spisu, konkrétně do použitých pomůcek, žalovaný uvádí, že jí byl poštou zaslán úřední záznam o použitých pomůckách s tím, že byla dodržena ochrana práv třetích subjektů.
21. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud podané žaloby zamítl.

IV. Ústní jednání

22. K žádosti žalobkyně soud nařídil v dané věci ústní jednání na 17. 10. 2018.
23. Po zahájení jednání soud usnesením podle § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 83/2016 a 30 Af 84/2016 ke společnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 30 Af 83/2016. V souladu s § 55 odst. 3 s. ř. s. soud zmíněné rozhodnutí nedoručoval účastníkům; usnesení o spojení věcí je obsahem zvukového záznamu z ústního jednání.

24. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobkyně vyjádřila svůj souhlas s projednáním věci, přestože nebyla dodržena lhůta 10 dnů na přípravu dle § 49 odst. 1 s. ř. s. (shodně se žalobkyně vyjádřila i v přípisu ze dne 12. 10. 2018). Dále žalobkyně soudu předložila své vyjádření ze dne 17. 10. 2018, které bylo krátkou cestou předáno žalovanému. V něm shrnula základní argumentaci uplatněnou v žalobě do čtyř okruhů (možnost stanovit daň dokazováním, nepoměr výsledné daňové povinnosti k možným výnosům žalobkyně, procesní pochybení v rámci daňového řízení, neumožnění doplnění odvolání) a zdůraznila, že zastupování žalobce v daňovém řízení převzal současný zástupce až dne 14. 4. 2016. Žalobkyně u jednání zdůraznila charakter výroby a dodala, že žalobkyně nemá skladovací prostory. Porážky jsou pod kontrolou veterinární správy. Všechna poražená zvířata jsou evidována a po porážce ihned prodána.
25. V rámci dokazování soud provedl k návrhu žalobkyně důkaz listinami obsahujícími příklady dodávek a prodeje prasat za leden a prosinec 2010 (založeny na č. l. 10 až 13 soudního spisu 30 Af 83/2016) a listinu „porážky 2010 + 2011“ dokládající počet kusů poražených vepřů a skotu za jednotlivé měsíce let 2010 a 2011 (založena na č. l. 71 soudního spisu).

V. Posouzení věci soudem

26. Soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, která vydání rozhodnutí předcházela, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
27. Dospěl k závěru, že **žaloby nejsou důvodné**.
28. Nejprve se soud věnoval námitce nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek [bod V. A) rozsudku]. Poté hodnotil námitku neprovedení navržených výsledků svědků [bod V. B) rozsudku] a námitku nepřiměřenosti použitých pomůcek [bod V. C) rozsudku]. Závěrem se vyjádřil k namítanému procesnímu pochybení žalovaného v rámci odvolacího řízení [bod V. D) rozsudku].

V. A) Námitka nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

29. Žalobkyně úvodem namítala, že v daňovém řízení nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
30. 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, přihlédne 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).
31. 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. To ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobkyně předložila 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. Nemohou 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).

32. 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.
33. 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.
34. 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.).
35. 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 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.
36. 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.
37. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
38. 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.

39. 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.
40. 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.
41. 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. 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).
42. 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 namátkovým 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.

43. Vlastní způsob stanovení daně podle pomůcek popsal správce daně v úředním záznamu ze dne 3. 4. 2015.
44. 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 příjmů právnických osob na stranách 2 – 27 popsal, z jakých důvodů považuje předložené podklady za nedostatečné a tím pádem účetnictví za neprůkazné. S uvedenými závěry se žalovaný ztotožnil (viz zejm. strany 10 až 15 obou napadených rozhodnutí). Na straně 14 obou rozhodnutí žalovaný konstatoval, že „*daňový subjekt (...) sice předložil řadu důkazních prostředků ve věci evidence a stavu zásob (...), ale nepředložil takové účetní doklady či jiné důkazní prostředky, které by doložily a prokázaly správnost účetního stavu zásob, (...) a které by jednoznačně a nezpochybnitelně podaly přesný a pravdivý obraz o jeho nákladech a výnosech a mohly být jako důkazní prostředek využity pro stanovení daně dokazováním.*“
45. S ohledem na výše popsany skutkový stav je soud přesvědčen, že žalobkyně předloženým účetnictvím ani jinými důkazy neprokázala návaznost mezi nákupem zvířat a prodejem masa z nakoupených zvířat. Tvrzení 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 při ústním jednání i ve vyjádření ze dne 17. 10. 2018 deklarovala, že nemá mrazicí box a zásoby jí 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 přepočítání 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 přepočítala zásob na Kč sám učinil. Důkazní břemeno v tomto směru tížilo žalobkyni. Správce daně tak nelze vinit z toho, že si sám navrhovaným výpočtem ocenění zásob nevypočetl.
46. 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 uskutečněné výnosy. Faktický stav zásob žalobkyně, ani jejich ocenění neprokazovaly ani důkazy provedené při jednání – příklady nákupů a prodejů v měsících leden a prosinec 2010. I v těchto dokumentech byly zachyceny pouze počty nakoupených zvířat, resp. váha masa, nikoliv však jejich ocenění pro potřeby

účetnictví. 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 ani výši výnosů za prodané zboží. Účetnictví žalobkyně tak ztratilo řádnou vykazovací schopnost, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním.

47. 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 vykázaných výnosů). Nebylo možné ověřit, zda na mezi výnosy byly zaúčtovány veškeré příjmy za opracované maso, což ve svém důsledku zatemnilo 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.
48. 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 výnosů. 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).
49. Námitka nesprávného posouzení naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek tak není důvodná.

V. B) Námitka ohledně neprovedení svědeckých výpovědí

50. Žalobkyně v podané žalobě dále uváděla, že správní orgány pochybily, pokud neprovedly výslechy dodavatelů žalobkyně, jejichž provedení navrhovala v rámci daňové kontroly.
51. 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*.
52. 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 5 obou napadených 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, ale měl pochybnost o předložené evidenci, která měla prokazovat úplnost a správnost nákladů souvisejících s pořízením zboží. (...) Navržení svědci ze strany dodavatelů však nemohli prokázat úplnost a správnost vykázaných výnosů odvolatele.“ Žalovaný tedy v napadených rozhodnutích vysvětlil, proč navrhované důkazy provedeny nebyly. S jeho závěrem žalobkyně polemizuje.

53. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že navrhované výsledky 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 výnosů a nákladů. 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 (viz strana 33 a 34 rozhodnutí o odvolání). O tom, jaká je provázanost mezi nákupy a prodeji žalobkyně, resp. o vedení skladové evidence žalobkyně nemohli mít dodavatelé žalobkyně povědomost. Jejich výslech by tak v tomto směru nemohl přinést nové informace, proto nebyl proveden. Soud navíc doplňuje, že žalobkyně navrhované výsledky 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.
54. Námitka procesního pochybení správních orgánů spočívajícího v neprovedení svědeckých výpovědí dodavatelů žalobkyně, tak není důvodná.

V. C) Námitka nepřiměřenosti použitých pomůcek

55. Žalobkyně dále zpochybňovala přiměřenost použitých pomůcek. Dodávala, že mají být aplikovány obdobné principy jako při stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé.
56. 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).
57. 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).

58. 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.
59. 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 vyměrování 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).
60. 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 žalobkyně za roky 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. Z vypočtených příjmů stanovil základ daně a daň z příjmů právnických osob za rok 2010 a 2011. Uvedený postup považuje soud za logický, přípustný a dostatečně odůvodněný. Zjevnou nepřiměřenost použitých pomůcek tak soud v daném případě neshledal.
61. 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.

62. 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.
63. 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 nesplnění její povinnosti řádně vést účetnictví a prokázat výši deklarovaných výnosů a nákladů. 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.
64. Nedůvodná je rovněž argumentace žalobkyně, že mělo být postupováno obdobně jako při stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé. V dané věci byla žalobkyni stanovena daň podle pomůcek, nikoliv dokazováním. Závěry judikatury ohledně povinnosti správce daně prokazovat podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů rozdíl mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou v běžných obchodních vztazích, nejsou pro stanovení daně podle pomůcek využitelné. Při stanovení daně podle pomůcek daňový řád správci daně ukládá stanovit daň dostatečně spolehlivě. Nároky na výběr srovnatelných subjektů v případě stanovení daně podle pomůcek jsou tedy odlišné od prokazování cenového rozdílu u převodních cen. Správce daně je při stanovení daně podle pomůcek povinen dostát podmínkám vymezeným v § 98 daňového řádu, což učinil. Námitka nutnosti zohlednění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je v této souvislosti nepřiléhavá.
65. Z obdobných důvodů soud odmítá úvahy žalobkyně, že měly být správcem daně zohledněny výnosy z rozsahu. Nebylo-li možné v důsledku nesplnění povinností žalobkyně při dokazování stanovit daňovou povinnost dokazováním, nemůže žalobkyně brojit proti jednotlivým použitým pomůckám. Může namítat toliko zjevnou nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti, nikoliv konkrétní postup, jakým správce daně k výpočtu daňové povinnosti dospěl. Žalobkyně zjevnou nepřiměřenost výsledné daňové

povinnosti neprokázala. Důkazní břemeno v tomto smyslu však v souladu s výše citovanou judikaturou tížilo právě ji (viz např. výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

66. Soud nepřisvědčil ani námitce nemožnosti realizovat správcem daně zvýšené výnosy. S ohledem na výši deklarovaných porážek za rok 2010 a 2011 (viz důkaz provedený u jednání) nepředstavovalo zvýšení tržeb správcem daně o 10 105 623 Kč za rok 2010 a o 12 306 887 Kč za rok 2011 tak zásadní navýšení výnosů (a s tím spojené nutnosti porážení vyššího počtu zvířat), že by bylo možné dospět k závěru o zjevné nepřiměřenosti stanovené daňové povinnosti. Žalobkyně zmiňovala, že za rok 2010 by musela porazit o 2 940 kusů prasat nebo o 662 kusů skotu více, než deklarovala. V roce 2011 činil tento rozdíl 3 418 kusů prasat nebo 687 kusů skotu. V ročních objemech vykazovaných žalobkyní (v roce 2010 poraženo celkem 46 756 kusů vepřů a 2 858 kusů skotu, v roce 2011 celkem 44 324 kusů vepřů a 2 295 kusů skotu) má soud za to, že žalobkyně neprokázala objektivní nemožnost realizovat správcem daně zvýšené výnosy (resp. s nimi spojené porážky zvířat). Námitce faktické nerealizovatelnosti výnosů proto soud nepřisvědčil.
67. Ani námitka nepřiměřenosti použitých pomůcek tak není důvodná.

V. D) Námitka procesního pochybení žalovaného v rámci odvolacího řízení

68. Žalobkyně závěrem v podané žalobě uváděla, že byla porušena její procesní práva, neboť žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání, přestože mu byl znám zájem žalobkyně nahlédnout do spisového materiálu a doplnit podaná odvolání. Při ústním jednání zdůrazňovala, že současný zástupce převzal zastoupení žalobkyně v daňovém řízení až dne 14. 4. 2016 a následně byl hospitalizován po úrazu páteře.
69. Z ustanovení § 111 odst. 2 daňového řádu plyne, že *do doby, než je rozhodnutí o odvolání vydáno, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět.*
70. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
71. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti.
72. Žalobkyně podala odvolání proti platebním výměrům u správce daně dne 18. 5. 2015. Výzvou ze dne 3. 5. 2016, č. j. 18532/16/5200-11432-701175, byla podle § 115 odst. 2 daňového řádu vyzvána k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření v rámci odvolacího řízení ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy.
73. Přípisem ze dne 4. 5. 2016 požádala žalobkyně o prodloužení lhůty o 30 dnů. Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2016, č. j. 22200/16/5200-11432-701175, žalovaný prodloužil žalobkyni lhůtu pro vyjádření do 30. 5. 2016. Dne 27. 5. 2016 žalobkyně požádala o umožnění nahlédnutí do spisu, přičemž požadovala nahlédnutí do veřejné i vyhledávací části spisu. Uváděla, že po provedeném nahlížení si vyhrazuje právo doplnit odvolání ve lhůtě 30 dnů. Přípisem ze dne 30. 5. 2016 žalobkyně doplnila podané odvolání.
74. Sdělením ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28897/16/5200-11432-701175, žalovaný žalobkyni informoval, že právo nahlížet do spisu měla v průběhu celého daňového řízení, nicméně dříve ho nevyužila, přestože byla o způsobu náhradního stanovení daně informována již

ve zprávě o daňové kontrole. Současně jí bylo sděleno, že do spisu lze nahlížet kdykoliv v úředních hodinách. V příloze jí žalovaný zaslal anonymizovanou verzi úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 3. 4. 2015.

75. S ohledem na výše popsaný průběh odvolacího řízení soud konstatuje, že právo žalobkyně vyjádřit se v rámci odvolacího řízení a podaná odvolání doplňovat nebylo postupem žalovaného porušeno. Žalobkyně byla výzvou ze dne 3. 5. 2016 vyzvána k vyjádření v rámci odvolacího řízení ve stanovené lhůtě. Na její žádost jí byla lhůta pro vyjádření prodloužena do 30. 5. 2016. Požádala-li žalobkyně dne 27. 5. 2016 o nahlížení do spisu s tím, že si vyhradila právo doplnit podané odvolání ve lhůtě 30 dnů po nahlédnutí do spisu, nemohla oprávněně očekávat, že žalovaný bude s vydáním odvolacího rozhodnutí vyčkávat, než tak učiní.
76. Soud je přesvědčen, že vydání výzvy ze dne 3. 5. 2016 žalobkyni jasně signalizovalo, že odvolací řízení spěje do své závěrečné fáze a že lze v brzké době očekávat vydání rozhodnutí. Pokud po změně zástupce hodlala do správního spisu nahlížet, mohla tak učinit kdykoliv od 14. 4. 2016 až do vydání rozhodnutí o odvolání dne 30. 6. 2016.
77. Námitku porušení procesních práv žalobkyně tak soud neshledal důvodnou.

VI. Závěr a náklady řízení

78. 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.
79. 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 (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), 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
předseda senátu