



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně **D. M.**, zastoupené Mgr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Smetanovo nám. 31, 570 01 Litomyšl, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice, ze dne 11. 2. 2015, č. j. 52 Af 31/2014 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 6. 2014, č. j. 14250/14/5000-14102-711621 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 10. 2013, č. j. 1314884/13/2809-24801-608069, kterým správce daně podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), částečně vyhověl odvolání žalobkyně podanému proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 14. 6. 2013, č. j. 939833/13/2809-24801-608069, a snížil doměřenou daň z příjmů fyzických osob z částky 125 100 Kč na částku 67 215 Kč a současně snížil penále z částky 25 020 Kč na částku 13 443 Kč.

Žalobu, kterou se žalobkyně bránila napadenému rozhodnutí, Krajský soud v Hradci Králové, pobočka Pardubice (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 11. 2. 2015, č. j. 52 Af 31/2014 - 46 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl. Zdůraznil, že

všechny žalobní námitky byly žalobkyní uplatněny již v daňovém řízení, proto se jimi dříve zabýval i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Krajský soud, stejně jako v napadeném rozhodnutí žalovaný, žádnou z nich neshledal důvodnou. Potvrdil jako správný závěr žalovaného, že pokud žalobkyně vedla skladovou evidenci tím způsobem, že na základě zjištěného skutečného stavu zásob na konci měsíce zaevidovala měsíční výdeje ze skladu, je taková daňová evidence zásob neprůkaznou, neboť neobsahuje údaje o skutečném pohybu majetku. Není totiž možno porovnat stav skutečný se stavem dle daňové evidence. S touto argumentací krajský soud poukázal na povinnosti vyplývající pro daňový subjekt z § 7b odst. 1 písm. b) a § 7b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Ačkoliv je věcí žalobkyně, jakou formu evidence zvolí, musí jít o evidenci průkaznou. Pouze takto vedenou evidenci zásob lze také podle krajského soudu považovat za přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů. Pokud nebyla průkazná skladová evidence žalobkyní předložena, byla povinna prokázat skutečný stav věci a především správné údaje z daňového priznání pro správné zjištění a stanovení daně jinými důkazními prostředky (§ 92 odst. 3 daňového řádu), které jsou způsobilé namísto neprůkazné evidence zásob doložit veškeré příjmy a daňově uznatelné výdaje. To však žalobkyně neučinila, proto správce daně pristoupil ke stanovení daně dle pomůcek.

V této souvislosti se vyjádřil krajský soud i k další námitce žalobkyně, totiž že správce daně ke stanovení daně z příjmů sice použil pomůcky, přesto však vycházel i z některých žalobkyní předložených důkazů, ač daňovou evidenci jako celek označil za neprůkaznou. Na rozdíl od žalobkyně v takovém postupu krajský soud neshledal pochybení správce daně. Při stanovení daně podle pomůcek totiž lze použít ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. V podrobnostech krajský soud odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se plně ztotožnil.

Dále krajský soud zaujal stanovisko k žalobkyni v daňovém řízení předloženým jídelním a nápojovým lístkům platným k 1. 1. 2010 a 1. 6. 2010, které správce daně i žalovaný vyhodnotili jako důkazy účelové a nevěrohodné, proto k nim nepřihlédli. S tímto hodnocením žalobkyně nesouhlasila, krajský soud však i tyto závěry správních orgánů obou stupňů shledal věcně správnými, ztotožnil se s nimi a v podrobnostech na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů obou stupňů opět pro stručnost odkázal. Dále doplnil, že žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že ceny roku 2010 jsou uvedeny na jídelních a nápojových lístcích, k čemuž předložila správci daně pouze jeden nápojový lístek za rok 2010. Další nápojové lístky platné k 1. 1. 2010 a k 1. 6. 2010 byly správci daně předloženy až na základě výzvy správce daně k prokázání skutečností (že deklarovaná výše příjmů odpovídá skutečným příjmům v kontrolovaném zdaňovacím období). Z těchto dodatečně předložených jídelních a nápojových lístků však vyplynulo, že cena většiny prodávaných nápojů v nich je nižší oproti cenám prodávaného zboží v předcházejících letech a také, že na těchto dodatečně předložených nápojových lístcích je uveden i sortiment, který žalobkyně v roce 2010 nenakupovala. Další žalobkyní předložený nápojový lístek zase neobsahoval celý sortiment prodávaný v roce 2010. Na základě všech těchto okolností krajský soud neshledal závěr správce daně o nevěrohodnosti předložených důkazů nesprávným a k doplňující argumentaci žalobkyně v žalobě ohledně nutnosti snížit ceny v důsledku konkurence v místě jejího podnikání poukázal na úřední záznam

pokračování

č. j. 347039/13/2809-05401-606307, z něhož plyne, že srovnatelné subjekty v roce 2010 v uvedené lokalitě ceny oproti roku 2009 navyšovaly.

Za nedůvodnou označil krajský soud i další námitku žalobkyně, v níž nesouhlasila se zpochybněním věrohodnosti tzv. denních soupisů materiálu vydaného ze skladu na bar a do kuchyně ze strany správních orgánů obou stupňů pouze proto, že byly předloženy až po vydání dodatečného platebního výměru správcem daně, a proto, že žalobkyně v daňovém řízení tvrdila, že výdejky materiálu zpracovává pouze jednou měsíčně podle fyzického stavu skladu. Krajský soud i zde poukázal na tvrzení žalobkyně v daňovém řízení, že výdejky ze skladu vystavuje jednou ke konci měsíce, a to tak, že provede fyzickou inventuru skladu a výdejku vystaví podle výsledku (tedy podle toho, co ve skladu zbylo, nikoli podle skutečného výdeje materiálu do kuchyně a prodeje zboží), aniž se zmínila o existenci tzv. denních soupisů. Ty předložila teprve následně v souvislosti s odvoláním proti dodatečnému platebnímu výměru. Z uvedeného je podle krajského soudu zjevné, že tyto denní soupisy byly vyhotoveny účelově (ex post), a proto jsou nevěrohodné. Namítala-li žalobkyně v žalobě, že uvedené denní soupisy byly předloženy až v odvolacím řízení proto, že výzvy správce daně byly nekonkrétní a žalobkyně nevěděla, jaké skutečnosti má správci daně prokazovat a které listiny předložit, krajský soud doplnil, že tuto výtku žalobkyně nesdílí, jelikož správce daně již ve výzvě ze dne 30. 10. 2012, č. j. 159873/12/273930606307, podrobně popsal, jaké skutečnosti mají být prokázány a z jakých důvodů, a to, že žalobkyně výzvě porozuměla, plyne z její reakce na uvedenou výzvu podáním ze dne 12. 12. 2012. V této souvislosti krajský soud poukázal i na dobu trvání daňové kontroly, která byla zahájena dne 25. 9. 2012 a ukončena až dne 28. 5. 2013, z čehož dovodil, že žalobkyně měla dostatečný prostor k tomu, aby si v součinnosti se správcem daně a/nebo se svým daňovým poradcem ujasnila, jaká konkrétní tvrzení mají být prokázána. Správce daně podle krajského soudu nebyl povinen poučovat žalobkyni o tom, jakými důkazy má svá tvrzení prokazovat. Zdůraznil relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uzavřel, že pokud daňový subjekt nesplní svoji zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem (prokázat svá tvrzení), nemůže být taková skutečnost kladena k tíži správnímu orgánu (správci daně), jelikož daňové řízení není ovládáno vyšetřovací zásadou. V podrobnostech krajský soud i zde odkázal na odůvodnění rozhodnutí správce daně.

Krajský soud nesouhlasil ani s výtkou žalobkyně, že správce daně vybral pro stanovení daně nesprávné pomůcky, když nerespektoval normu přirozených úbytků, kterou používala žalobkyně a namísto toho použil normu pro obvyklou výši ztrátného u srovnatelných subjektů a odbornou publikaci Svazu obchodu a cestovního ruchu č. 2/2003 s názvem Přirozené úbytky zboží v obchodě a pohostinství (určenou především pro malé a střední podnikatele). Krajský soud s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40 a ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014 - 77 (bod 41 odůvodnění), uvedl, že námitkami daňového subjektu je možno dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt totiž nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž jen ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a proto mu logicky nesvědčí ani právo domáhat se jiného, dle jeho názoru

vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Žalobkyně podle krajského soudu v žalobě netvrdila, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Pouze pokud by se jí takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byla by teprve oprávněna napadat konkrétní použité pomůcky. Krajský soud poukázal na vypořádání této námitky žalobkyně již v napadeném rozhodnutí žalovaného na straně 8 v posledním odstavci a na straně 9 v prvním odstavci shora, s nímž se opět ztotožnil a na něj odkázal. K tomu zdůraznil, že správcem daně použitá odborná publikace obsahuje údaje o nezaviněných ztrátách v rozsahu nižším (u nápojů 0,1 % a v teplé kuchyni veřejného stravování 0,6 %), než správcem daně použitým (1 %) a v kontextu s tím považoval žalobkyni užívanou normu ztratného (u piva v rozsahu 12 % či u točené limonády v rozsahu 8 %) za nadhodnocenou.

Námitka žalobkyně, že vede skladovou evidenci stále stejným způsobem a při místním šetření správce daně v letech 2008 a 2009 nebylo v tomto směru žalobkyni ničeho vytčeno, a proto měla legitimní očekávání, že skladová evidence nevykazuje nedostatky, je podle krajského soudu také lichá. Legitimní očekávání lze podle krajského soudu založit pouze zákonem, popř. ustálenou správní praxí, nikoli však místním šetřením, které slouží pouze k vyhledávání důkazních prostředků a v jeho rámci nelze důkazní prostředky hodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti. Krajský soud poukázal na to, že při místním šetření správce daně v letech 2008 a 2009 skladová evidence nebyla správci daně předložena, jak správce daně uvedl v rozhodnutí č. j. 1309218/13/2809-05401-606307, a proto případné nedostatky této evidence zásob správce daně nemohl zjistit. V podrobnostech krajský soud odkázal na třetí odstavec strany 7 napadeného rozhodnutí.

Závěrem krajský soud vypořádal námitku, v níž žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34 tvrdila, že byla zkrácena na svých právech, jelikož jí nebyly před ukončením daňové kontroly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich hodnocení. Tuto výtku neshledal krajský soud důvodnou, neboť právní závěry vyjádřené v žalobkyní odkazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu se vztahují k řízení vedenému podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nikoliv podle daňového řádu. Pokud odvolání daňového subjektu směřovalo proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek podle dřívější právní úpravy (§ 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), mohl odvolací orgán zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Z toho vycházel také závěr Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku, že je třeba před ukončením kontroly „*vyčíslit částky daní a popsat způsob jejich zjištění*“. V daňovém řádu je rozsah odvolacího přezkumu upraven odchylně oproti právní úpravě předchozí, neboť vedle posuzování zákonných důvodů je třeba zkoumat i přiměřenost stanovené daně. Krajský soud nadto poukázal na skutečnost, že v odůvodnění dodatečného platebního výměru ze dne 14. 6. 2013, č. j. 939833/13/2809-24801-608069, byly všechny ty skutečnosti, jichž se žalobkyně podle citované judikatury Nejvyššího správního soudu dovolávala, uvedeny. Žalobkyně tedy na svých právech nebyla podle krajského soudu nikterak krácena a měla dostatek možností uplatnit všechny své námitky v rámci odvolání, což také učinila; jejím námitkám správce daně v rozhodnutí

pokračování

o odvolání ze dne 18. 10. 2013, č. j. 1314884/13/2809-24801-608069 (vydaném v rámci autoremedury) částečně vyhověl. I proti němu se žalobkyně dále bránila odvoláním, které bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, které bylo předmětem soudního přezkumu.

V kasační stížnosti žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) vytýká napadenému rozsudku nezákonnost s poukazem na § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), s odůvodněním, že byla nesprávně posouzena právní otázka, zda byly naplněny důvody pro použití pomůcek, zda stěžovatelka předložila dostatek tvrzení a důkazů pro zjištění daně dokazováním a také proto, že řada právních otázek byla posouzena v rozporu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Dále stěžovatelka uplatňuje i kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. z důvodů, že správce daně porušil své povinnosti, když při projednání zprávy před ukončením daňové kontroly nesdělil vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, ani informace, jak k těmto částkám správce daně dospěl. Tím došlo k procesním pochybením zakládajícím nezákonnost rozhodnutí správce daně. Také skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, neboť nebyly naplněny podmínky pro zjištění daně dle pomůcek.

Stěžovatelka v kasační stížnosti setrvává na všech námitkách, které již dříve uplatnila ve správním řízení a jež hodnotil v napadeném rozsudku také krajský soud. Za nesprávný považuje názor krajského soudu i žalovaného, že nevedla evidenci zásob průkaznou formou. Má za to, že předložila vyčerpávající důkazní prostředky, zejména skladové evidence, denní soupisy a nápojové a jídelní lístky a tím, že vždy na konci konkrétního měsíce provedla posouzení stavu zásob podloženého evidencí pohybů jednotlivých druhů zásob, tedy denních soupisů, neporušila žádnou zákonnou povinnost a vedla skladovou evidenci řádně a průkazně. Denní soupisy, jimž skladová evidence odpovídá, byly správci daně předloženy a jsou-li tyto podklady ve vzájemné shodě, je nelogické, aby nebyly pravé a pravdivé. Podle stěžovatelky nelze snižovat důkazní hodnotu denních soupisů či k nim nepřihlížet jen pro to, že byly předloženy až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a že se o nich dříve stěžovatelka nezmiňovala. Naopak denní soupisy byly listinami, které podrobně prokazovaly požadované skutečnosti. Proto není zřejmé, co je vlastně stěžovatelce přičítáno k tíži; nepřezkoumatelný je tedy i závěr žalovaného, potvrzený krajským soudem, že „je zjevné, že soupisy byly vyhotoveny účelově (ex post) a jsou proto nevěrohodné.“ Podle stěžovatelky je daňový subjekt oprávněn předkládat důkazy podporující jeho tvrzení i v odvolání proti platebním výměrům, pokud je nepředložil již dříve, jelikož v daňovém řízení neexistuje zásada koncentrace řízení. Žalovaný tedy byl povinen k denním soupisům při doměření daně přihlídnout a provést řádné dokazování, nikoliv potvrdit stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka doplňuje, že nepředložení denních soupisů dříve bylo zapříčiněno nesprávným úředním postupem správce daně, který při ukončení kontroly nesdělil vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, ani informace, jak k jejich stanovení dospěl. Proto stěžovatelka nevěděla, jaké podklady má správci daně předložit a jaké správci daně chybí. Správce daně přitom součinnost stěžovatelky nevyžadoval a nevyzval ji k předložení dalších listin prokazujících konkrétní skutečnosti či těch, o nichž stěžovatelka správci daně sdělila, že jimi disponuje. To se týká mimo jiné i denních soupisů, o jejichž existenci správce daně věděl, avšak stěžovatelku k jejich předložení nevyzval. Obdobně byly za

nevěrohodné označeny stěžovatelkou předložené nápojové lístky, ačkoli žádným důkazem svědčícím o tom, že byly vytvořeny účelově, žalovaný nedisponoval. To, že stěžovatelka v roce 2010 své ceny snižovala, ačkoliv konkurence ceny zvyšovala, je pouze a jen podnikatelským rozhodnutím stěžovatelky, vyplývajícím ze silného konkurenčního prostředí s cílem udržet podnikatelskou činnost. Nejasnosti v předložených nápojových lístcích stěžovatelka žalovanému vysvětlila, což konstatoval i krajský soud. I v případě těchto listin však byl závěr o jejich nevěrohodnosti založen na tom, že byly předloženy až s odstupem času, nikoliv při zahájení daňové kontroly. Takový postup však podle stěžovatelky není v rozporu s žádnou její zákonnou povinností.

Pokud stěžovatelka v daňovém řízení předložila správci daně řadu důkazních prostředků, bylo jeho povinností k nim přihlédnout, objektivně a podrobně, nikoliv jednostranně a účelově, se vypořádat s tím, proč je považuje za nedostatečné či nevěrohodné a svá tvrzení doložit vlastními důkazními prostředky. Snižování či vyloučení důkazní hodnoty daňovým subjektem předložených důkazních prostředků musí být odůvodněné a musí být přezkoumatelné, nemůže se jednat o pouhé domněnky správce daně. Pokud daňový subjekt předloží dostatečné evidence, záznamy a listiny správci daně, důkazní břemeno se přesouvá na stranu správce daně, který je povinen předložené důkazy daňového subjektu vyvrátit vlastními důkazními prostředky. Stěžovatelka dále zdůrazňuje, že v daňovém řízení je zcela nepřípustné směšovat stanovení daňové povinnosti zčásti dokazováním a zčásti za použití pomůcek, což plyne i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. z rozsudku ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 96). Správce daně přesto naznačeným chybným způsobem postupoval. Stěžovatelka poukazuje i na to, že si žalovaný a správce daně protiřečí, když poukazují na nevěrohodnost důkazních prostředků předložených stěžovatelkou, avšak v jiných částech naopak o tvrzení a důkazní prostředky stěžovatelky svoje závěry opírají. Jedná se o zneužití správního uvážení v neprospěch stěžovatelky a je zde zřejmá vnitřní rozpornost rozhodnutí žalovaného a správce daně. K těmto námitkám, které stěžovatelka uplatnila již v řízení o žalobě, krajský soud pouze uvedl, že pomůckami mohou být i skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly. Uvedenou námitku tedy dostatečně nevypořádal.

Stěžovatelka s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 22. 9. 2009, č. j. 2 Afs 102/2008 - 55, a ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 85/2011 - 165) uvádí, že použití daňových pomůcek je nutné především v těch případech, kdy je vypovídací schopnost účetnictví daňového subjektu jako celku, nebo jeho podstatné části, zpochybněna a daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve smyslu doložení základu daně jiným relevantním způsobem. V případě stěžovatelky o takový případ nejde, avšak i kdyby bylo zpochybněno její účetnictví důvodně, přesto by se nejednalo o tak podstatnou část účetnictví, aby správce daně musel stanovit daň podle pomůcek. Naopak správce daně byl schopen stanovit daň dokazováním, na základě důkazních prostředků, které byly stěžovatelkou předloženy. Správce daně však selektivně vybral z účetnictví stěžovatelky pouze údaje, které se mu hodily k doměření daně, a k ostatním důkazům nepřihlédl. Zákonné podmínky pro stanovení daně za použití daňových pomůcek však nenastaly. Tuto skutečnost krajský soud nijak nezohlednil.

Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že netvrdila, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Naopak tuto námitku stěžovatelka

pokračování

uplatnila a řádně odůvodnila, stejně jako skutečnost, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Zde poukázala zejména na argumentaci, kterou uplatňovala již v žalobě především ohledně ztrátovosti v rozsahu nejvýše 1 % na nabízených nápojích a potravinách. Užitím nesprávné pomůcky při stanovení ztrátovosti nemohlo dojít ke spolehlivému zjištění daně pomocí pomůcek. Stanovená daň neodpovídá reálným podmínkám, v nichž stěžovatelka podniká. Přestože stěžovatelka poskytla správci daně vlastní směrnici přirozených úbytků, správce daně k ní nepřihlédl a považoval ji bezdůvodně za nesprávnou. I proto výpočet provedený správcem daně nemohl vést ke správnému a spolehlivému zjištění daně pomocí pomůcek. Stěžovatelka přitom uvedenou směrnici používá již řadu let. Žalovaný se dopustil zjevného excesu, když stanovil daň s ohledem na přirozený úbytek nabízených nápojů a potravin v rozsahu 1 %, ačkoliv ve skutečnosti dochází k úbytku i dvanáctinásobnému. Daň proto nemohla být spolehlivě stanovena.

Stěžovatelka také nesouhlasí se závěry krajského soudu v otázce legitimního očekávání. Má za to, že místní šetření správce daně je třeba považovat za ustálenou správní praxi, a z ní pak lze dovodit i legitimní očekávání daňového subjektu. Pokud správce daně provádí místní šetření u daňového subjektu opakovaně a nevytýká žádné vady v jeho postupu a nedojde ani k podstatné změně v právních předpisech, aby byl odůvodněn odlišný požadavek správce daně, může daňový subjekt legitimně očekávat, že postupuje zcela v souladu s právními předpisy a nároky správce daně.

Závěrem stěžovatelka brojí proti úvahám krajského soudu o rozdílnosti právní úpravy při přezkumu rozhodnutí o doměření daně podle pomůcek za účinnosti daňového řádu a podle zákona o správně daní a poplatků a v tomto směru nesouhlasí s nepoužitelností závěrů vyjádřených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34, na nynější případ. Setrvává na stanovisku, že správce daně byl povinen před ukončením daňové kontroly při pojednání zprávy sdělit stěžovateli vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, včetně informací, jak k těmto částkám dospěl. Uvedená zásada platí nejen podle právní úpravy předchozí, ale i podle daňového řádu.

Stěžovatelka konečně krajskému soud vytyká, že úplně a nekriticky převzal právní názory a stanoviska žalovaného, což je v rozporu s právem na spravedlivý proces. Má za to, že jí nelze vyčítat, že v žalobě nepřeložila jinou argumentaci, než tu, kterou uplatnila v předchozím daňovém řízení. Naopak takový postup je logický, pokud nesouhlasí se závěry žalovaného. Krajský soud tedy měl objektivně posoudit obě jemu předestřené verze (stěžovatelky a žalovaného), nikoliv se postavit na stranu jednoho z účastníků sporu, a to státního orgánu. Nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že se žalovaný dostatečně vypořádal s jejími námitkami a přesvědčivě svůj názor odůvodnil tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku napadeného rozhodnutí. Naopak s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89, uvádí, že správce daně musí vzít v úvahu i ty důkazní prostředky, které svědčí ve prospěch stěžovatelky, a nesmí užít selektivně pouze těch, které podporují skutkovou verzi, kterou má za pravdivou, správce daně. Za předpokladu, že žalovaný k některým námitkám vůbec nepřihlédl, nelze takový postup považovat za správný. Ze všech těchto důvodů

stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení, popřípadě zrušit napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se neztotožňuje se stanoviskem stěžovatelky vyjádřeným v kasační stížnosti. Stručně rekapituluje dosavadní průběh řízení jak před správními orgány obou stupňů, tak i o žalobě. Setrvává na právních závěrech, které vyjádřil v napadeném rozhodnutí a které byly potvrzeny krajským soudem, totiž že stěžovatelka nevedla evidenci zásob průkaznou formou. Poukazuje na zjištění vyplývající z průběhu daňového řízení ohledně způsobu vedení skladové evidence stěžovatelkou tak, že na základě zjištěného skutečného stavu zásob na konci měsíce byly následně zaevidovány měsíční výdeje ze skladu. Takový způsob vedení evidence však neumožňuje porovnat stav skutečný se stavem dle daňové evidence. Neobsahuje totiž údaje o skutečném pohybu majetku, a proto taková evidence nemůže být průkazná. Na konci roku při naznačeném způsobu evidence nemůže vzniknout případný rozdíl mezi fyzickou inventurou a dokladovou inventurou skladu, jelikož evidence na konci každého měsíce se srovnají s faktickým stavem na skladě.

Žalovaný nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že denní soupisy byly shledány nevěrohodnými proto, že nebyly předloženy ihned na začátku kontroly, nýbrž až v odvolacím řízení, ale proto, že se o nich stěžovatelka dříve vůbec nezmiňovala a tvrdila, že ke konci měsíce byla evidence zásob upravena dle faktického stavu na skladě. Žalovaný také odmítá názor stěžovatelky, že byla zkrácena na svých právech postupem správce daně, pokud nebyla při projednání zprávy před ukončením daňové kontroly seznámena s vyčíslenými částkami daní a způsobem jejich zjištění, jelikož tento požadavek byl relevantní pouze podle předchozí právní úpravy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Naopak za účinnosti daňového řádu se v rámci odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené dle pomůcek přezkoumává nejen dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, ale též přiměřenost stanovené daně. K námitce stěžovatelky, že měl k důkazním prostředkům, které předložila, přihlídnout a objektivně je vypořádat, ne jen jednostranně a účelově označit za nevěrohodné či nedostatečné, žalovaný doplnil, že podklady předložené stěžovatelkou vyhodnotil, avšak neosvědčil je jako důkazy prokazující její tvrzení uvedená v daňovém přiznání. To, že byly vyhodnoceny v její neprospěch, neznamená, že byly hodnoceny jednostranně a účelově.

Ke stížní námitce nepřipustného směšování stanovení daně dle pomůcek a dokazováním zopakoval, že podle § 98 odst. 1 písm. a) daňového řádu pomůckami jsou i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, a jedná-li se o samotné stanovení daně dle pomůcek, k němu je správce daně povinen přistoupit, nelze-li stanovit daň pro převažující absenci relevantních důkazů dokazováním. Nesouhlasí s tím, že stěžovatelka kdy dříve tvrdila hrubý nepoměr stanovené daňové povinnosti s tou, která jí měla být stanovena, nýbrž poukazuje na to, že stěžovatelka pouze rozporovala použití pomůcky o rozsahu přirozeného úbytku na nápojích a potravinách v rozsahu 1%. K tomu doplnil, že s ohledem na stanovení daně dle pomůcek vyšel z obvyklé výše norem u srovnatelných subjektů, a proto považoval normu ztratného předloženou stěžovatelkou za nadhodnocenou, resp. nepřiměřenou.

pokračování

V otázce tvrzeného legitimního očekávání žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu a poukazuje na skutečnost, že způsob vedení skladové evidence v roce 2010 nebyl shodný se sdělením o vedení evidence v předchozích letech 2008 a 2009, které stěžovatelka učinila správci daně, kdy evidenci zásob vedla na skladových kartách, při nákupu zboží byla pořízena příjemka, při výdeji do kuchyně nebo restaurace bylo zboží odepsáno ze skladové karty výdejkou a ke konci zdaňovacího období bylo ze skladu vydáno všechno zboží do kuchyně a na výčep a ve skladu zůstaly pouze obaly. Z uvedeného důvodu žádné legitimní očekávání nemohla stěžovatelka mít. Žalovaný tedy navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a zjistil, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka předně namítá nesprávné právní posouzení použití pomůcek při stanovení daně z příjmů fyzických osob dle § 98 daňového řádu.

Daňové řízení obecně spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (řádném či dodatečném) a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu).

Daňový subjekt tuto důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, k nimž je povinen, splní, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Pokud však správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou poskytnuté evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné tak, že uvede konkrétní skutečnosti, z nichž tyto pochyby vyvěrají (aniž je povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností), důkazní břemeno ohledně pravdivosti daňových tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu přechází zpět na daňový subjekt. Ten je potom povinen svá daňová tvrzení doložit

a prokázat, zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím, soulad jím vedených evidencí se skutečností. Daňový subjekt tedy musí doložit, že přes vzniklé pochyby správce daně je jeho hospodaření průkazné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Daňovou evidenci je třeba vést tak, aby umožňovala zjištění základu daně z příjmů, k čemuž musí obsahovat údaje o příjmech a výdajích (v členění potřebném pro zjištění základu daně) a o závazcích a majetku (v obsahovém vymezení dle § 6 - § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.), přičemž součástí majetku jsou i zásoby.

V nyní posuzované věci správce daně zahájil u stěžovatelky dne 25. 9. 2012 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. V rámci ní nabyt pochybnosti o průkaznosti skladové evidence, jelikož z ní bylo možno pouze zjistit, které zboží a materiál bylo v daném okamžiku nakoupeno a následně vyskladněno, avšak nebylo možno dovodit, kdy bylo zboží a materiál vyskladněno a prodáno a zda tržby za jejich prodej byly zahrnuty ve zdanitelných příjmech, ani které zboží zůstalo ke dni 31. 12. 2010 na skladě, aby bylo možno porovnat skutečný stav zásob se stavem evidovaným, jak je vyžadováno v § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka proto byla vyzvána k předložení důkazních prostředků nasvědčujících tomu, že příjmy z podnikání deklarované v daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2010 ve výši 2 977 955 Kč odpovídají příjmům skutečně dosaženým. V uvedené výzvě (ze dne 30. 10. 2012, č. j. 159873/12/273930606307) správce daně obsáhle a s uvedením konkrétních skutečností vyložil, proč má pochybnosti o průkaznosti stěžovatelkou předložené skladové evidence a v souvislosti s tím také o deklarované výši příjmů. Současně byla stěžovatelka poučena o tom, že pokud k výzvě správce daně relevantní tvrzení (zejména výši příjmů) neprokáže, může být daň stanovena podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.

Stěžovatelka na uvedenou výzvu reagovala sdělením ze dne 12. 12. 2012, v němž se ohradila proti výtkám ohledně neprůkaznosti skladové evidence a zdůraznila, že ji vede nad rámec zákonných povinností stanovených v § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, jelikož podle něj je třeba provést zjištění skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období (s následnou úpravou základu daně z příjmů o zjištěné rozdíly), avšak ona sama provádí inventuru hlavního skladu fyzicky jednou měsíčně a jednou za rok kromě toho i inventuru zůstatků zboží a materiálu na výčepu a v kuchyni. Toto tvrzení podpořila předložením měsíčních příjemek a výdejek za celý rok 2010.

Zdejší soud nesdílí názor stěžovatelky, že pochybnosti správce daně o nesprávném vedení skladové evidence byly neopodstatněné, resp. že je předložením měsíčních příjemek a výdejek za celý rok 2010 vyvrátila a unesla tak důkazní břemeno ohledně tvrzení o výši příjmů, aby bylo možno výši této daně stanovit dokazováním. Naopak považuje za správný závěr krajského soudu v napadeném rozsudku, kterým přisvědčil žalovanému, že pochybnosti správce daně o průkaznosti skladové evidence stěžovatelka nevyvrátila a svoje tvrzení o výši příjmů ani předložením měsíční příjemek a výdejek za rok 2010 neprokázala.

Skladovou evidenci je třeba vést v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak i na výdaje

pokračování

daňového subjektu. Z dokladů (měsíčních příjemek a výdejek) předložených stěžovatelkou sice vyplývala evidence přijatého zboží a materiálu na sklad, tedy informace o tom, které konkrétní zboží a materiál bylo v konkrétním měsíci nakoupeno a zaevidováno na sklad a na základě jakých daňových dokladů od dodavatelů, tedy vyplývala z nich návaznost skladové evidence na výdaje stěžovatelky, naproti tomu však z uvedené skladové evidence nevyplývala návaznost na příjmy stěžovatelky. Skladová evidence, tedy pohyb zboží a materiálu na skladě, totiž stěžovatelka vždy na konci měsíce zaevidovala podle fyzické kontroly skutečného stavu skladu, jak sama při daňové kontrole správci daně sdělila. To neumožňovalo porovnat skutečný stav zásob se stavem evidenčním. Skladová evidence totiž, jak správně zdůraznil krajský soud v napadeném rozsudku, byla vždy nutně ve shodě se skutečností, neboť z tohoto stavu vycházela. To pak vylučovalo možnost upravit základ daně o zjištěné rozdíly mezi skutečným stavem zásob a stavem evidenčním na konci zdaňovacího období způsobem předvídaným v § 24 a 25 zákona o daních z příjmů.

Jakkoliv bylo věcí stěžovatelky, jakým způsobem bude evidenci zásob vést, bylo třeba postupovat tak, aby bylo možno výdeje zboží či materiálu ze skladu pro jejich další použití (k další spotřebě např. v kuchyni či k přímému prodeji zákazníkům) vztáhnout k příjmům stěžovatelky z prodeje tohoto zboží a materiálu. Stěžovatelka byla seznámena se závěry správce daně o tom, že z předloženého souboru příjemek a výdejek z roku 2010 nelze ověřit údaj o skutečných příjmech stěžovatelky, jelikož zde chybí návaznost měsíčních výdejů ze skladu na denní tržby, k nimž stěžovatelka, jak sama v daňovém řízení potvrdila, neuchovávala prvotní prodejní doklady. Stěžovatelka nevedla evidenci plateb v hotovosti, jak byla povinna dle § 97 odst. 1 daňového řádu, nýbrž evidovala pouze celkovou částku denních tržeb. Proto nelze než přisvědčit závěrům krajskému soudu, že stěžovatelka v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno o skutečné výši příjmů.

Stěžovatelka v této souvislosti vytýká, že kromě toho, že skladovou evidenci podle svého mínění vede v souladu se zákonem (o opaku bylo pojednáno výše), doplnila svá tvrzení ohledně pohybu skladových zásob, a tedy doložila průkaznost skladové evidence denními soupisy. K těmto denním soupisům, z nichž má vyplývat, který konkrétní den v měsíci, které konkrétní zboží a v jakém množství bylo v průběhu celého roku ze skladu vydáno, však správce daně nepřihlédl, podle stěžovatelky s poukazem na skutečnost, že tyto denní soupisy byly předloženy až v odvolacím řízení, protože je shledal nevěrohodnými a vyhotovenými ex post.

Nejvyšší správní soud neshledává ani tuto výtku stěžovatelky relevantní a naopak považuje za správný závěr krajského soudu, kterým aproboval závěry žalovaného a správce daně. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že daňová kontrola, kterou u stěžovatelky správce daně uskutečnil v době od 25. 9. 2012 do 28. 5. 2013, proběhla za součinnosti se stěžovatelkou, jak nepochybně ze správního spisu plyne. Stěžovatelka se účastnila všech ústních jednání u správce daně (buď osobně, nebo zastoupena daňovým poradcem), byly jí řádně oznámeny veškeré výzvy správce daně, kterými jí ukládal v daňovém řízení povinnosti (směřem k prokázání jejích tvrzení) a také byla řádně seznámena se zjištěními správce daně, která byla dostatečně podrobně a srozumitelně odůvodněna, včetně uvedení skutečností, které správce daně nemá za prokázané dosud předloženými důkazními prostředky. Konečně byla seznámena i se zprávou o daňové kontrole ze dne 28. 5. 2013, č. j. 793861/13/2809-05401-606307.

Pokud v nyní posuzované věci stěžovatelka disponovala určitými důkazními prostředky (denní soupisy) v průběhu daňové kontroly a byla řádně správcem daně poučena o tom, že neunes-li důkazní břemeno o svých tvrzeních (tedy o skutečné výši příjmů), bude daň stanovena podle pomůcek, nelze klást k tíži správce daně, nýbrž pouze k tíži stěžovatelky, že uvedené důkazní prostředky nebyly předloženy včas, tedy dříve, než správce daně ke stanovení daně dle pomůcek přistoupil.

Stěžovatelka denní soupisy předložila až v odvolacím řízení, což daňový řád nevyklučuje. Proto správce daně v rámci posouzení podmínek pro případnou autoremeduru vydaného dodatečného platebního výměru byl povinen posoudit, zda tyto dodatečně předložené důkazní prostředky mohou zvrátit jeho předchozí závěr o neunesení důkazního břemene, nemožnosti stanovit daň dokazováním, a naopak o nutnosti jejího stanovení podle pomůcek. Správce daně však v této fázi řízení (kdy rozhodoval v rámci autoremedury) neosvědčil uvedené denní soupisy jako důkazy jednak pro jejich nevěrohodnost, neboť dříve (v průběhu daňové kontroly) nebyly stěžovatelkou vůbec zmíněny, ale zejména proto, že vzhledem k absenci evidence plateb v hotovosti a nepředložení prvotních dokladů o přijatých tržbách, jimiž stěžovatelka nedisponovala, ani uvedené denní soupisy nemohly svědčit o tom, zda veškeré příjmy související s prodejem nakoupeného zboží a materiálu byly zahrnuty do zdanitelných příjmů a vykázány v daňovém přiznání stěžovatelky, pokud jde o daň z příjmů fyzických osob za rok 2010. K využití a významu těchto denních soupisů jako důkazního prostředku prokazujícího výši příjmů (spolu s dalšími důkazy) se správce daně řádně vyjádřil na straně 5 rozhodnutí ze dne 18. 10. 2013, č. j. 1314884/13/2809-24801-608069, vydaného v rámci autoremedury a krajský soud uvedenou argumentaci, pro kterou nebyly denní soupisy osvědčeny jako důkaz ve prospěch stěžovatelky, shledal racionální a věcně opodstatněnou.

Nejvyšší správní soud neshledává žádných pochybení, jichž by se při hodnocení uvedené otázky týkající se denních soupisů krajský soud dopustil, když aproboval posouzení tohoto důkazu ze strany správce daně i žalovaného pro účely prokázání skutečné výše příjmů jako nevěrohodného a neprůkazného. Naopak jeho hodnocení považuje Nejvyšší správní soud za přiléhavé a korespondující obsahu správního spisu i zjištěním správních orgánů obou stupňů. Proto Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na závěry, které krajský soud přijal k této výtce stěžovatelky, uplatněné nejen v kasační stížnosti, ale i v řízení o žalobě a jež vyslovil v argumentaci na stranách 8 - 9 pod bodem 3) napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud k nim nemá, nad rámec výše uvedeného, žádná další doplnění.

Obdobné stanovisko je třeba zaujmout i k námitce stěžovatelky o neprůkaznosti její daňové evidence, tedy ohledně neunesení důkazního břemene stran tvrzení týkajících se evidence prodejních cen v návaznosti na předložené jídelní a nápojové lístky. I tyto důkazní prostředky, jež stěžovatelka v průběhu daňové kontroly správci daně poskytla, byly z hlediska věrohodnosti zpochybněny a nutno zdůraznit, že závěry, které k posouzení uvedené otázky přijal krajský soud v napadeném rozsudku, Nejvyšší správní soud opět neshledává nesprávnými, byť jsou především rozvedením toho, k čemuž dospěly již správní orgány obou stupňů.

pokračování

Jídelní a nápojové lístky stěžovatelka označila jako listiny, z nichž vyplývá výše cen, které za prodej zboží ve své provozovně účtuje, jak plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 25. 9. 2012. Jeden jídelní a nápojový lístek pro rok 2010 správci daně poskytla (z prosince 2010) a z něho také prvotně správce daně vycházel (ostatně nemohl jinak, neboť pokud stěžovatelka v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky předkládala postupně, tak i správci daně nezbylo, než svá zjištění a dílčí závěry z daňové kontroly formulovat postupně a reagovat jimi na aktivitu stěžovatelky). Teprve dodatečně na základě výzvy správce daně ze dne 30. 10. 2012 předložila stěžovatelka další nápojové lístky, a to s účinností od 1. 1. 2010 a od 1. 6. 2010, jimiž dokumentovala vývoj cen. Správce daně zjistil nesrovnalosti v tom, že na těchto nápojových lístcích byly údaje o zboží, které v roce 2010 stěžovatelka nenakupovala. Stěžovatelka tento rozpor, který jí byl správcem daně přdestřen, vysvětlila tak, že chybně předložila nápojové lístky za období předchozí, tedy z roku 2009. Následně se snažila tuto chybu napravit tím, že předložila další nápojový lístek, kterým hodlala výši cen v roce 2010 doložit. Správce daně však zjistil, že v něm nebyl obsažen celý sortiment zboží, které stěžovatelka podle ostatních údajů z daňové evidence prodávala v roce 2010.

Ze shora uvedeného nelze dospět k jinému závěru, než který vyslovil krajský soud a správní orgány obou stupňů, tedy že nápojové lístky ze dnů 1. 1. 2010 a 1. 6. 2010, jakož i posledně předložený nápojový lístek (neobsahující celý prodávaný sortiment zboží v roce 2010) byly důvodně shledány nevěrohodnými. V tomto světle se pak jeví celkem nepodstatnou námitka stěžovatelky, že nápojové a jídelní lístky nebyly uznány jako věrohodný důkaz proto, že z nich vyplývala nižší cenová hladina části nabízeného sortimentu, než v předchozím období. Tato skutečnost nebyla zásadním důvodem, pro který byly listiny shledány nevěrohodnými. Nejvyšší správní soud má za to, že krajský soud zhodnotil správně, že správní orgány obou stupňů se ve svých rozhodnutích dostatečně vypořádaly s důvody, pro které jídelní a nápojové lístky později předložené (s účinností od 1. 1. 2010, od 1. 6. 2010 a nejpozději předložený nápojový lístek neobsahující celý prodávaný sortiment) nepovažovaly za věrohodné.

Lze uzavřít, že stěžovatelka daňovými evidencemi, ale ani předloženými důkazními prostředky neprokázala, že jí vykázané zdanitelné příjmy jsou úplné a správné a že odpovídají uplatněným výdajům za nakoupené zboží a materiál, který evidovala na skladě. Stěžovatelka tedy neunesla důkazní břemeno o výši příjmů, jelikož předložené evidence a důkazy z obsahového hlediska neobstály. Je přitom nerozhodné, jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí stěžovatelka správci daně předložila, popř. v jakém množství, neboť pro unesení důkazního břemene byl podstatný jejich obsah. Z něj však tvrzení stěžovatelky nevyplývala.

Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že v nyní posuzované věci stěžovatelka nesplnila zákonnou povinnost, jelikož neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzení, k nimž byla povinna, a v důsledku toho daň z příjmů nebylo možno stanovit dokazováním. V takové situaci byl správce daně povinen přistoupit k jejímu stanovení podle pomůcek. Krajský soud tedy nepochybil, když aproboval nezbytnost aplikace § 98 daňového řádu na nyní posuzovaný případ.

Byla-li daň z příjmů za zdaňovací období roku 2010 stanovena podle pomůcek, možnosti stěžovatelky k uplatnění další obrany v rámci odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru se značně omezily, jelikož ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu, *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*

Z tohoto zorného úhlu je třeba posuzovat i veškeré další stížní námitky, které v kasační stížnosti stěžovatelka uplatňuje.

Především za nepřipadnou považuje Nejvyšší správní soud výtku směřující k postupu správce daně tak, že selektivně použil důkazní prostředky, které podporovaly jeho závěr, a naopak k jiným nepřihlédl, a dále že při stanovení daně její výši zčásti stanovil podle pomůcek a zčásti dokazováním.

Jak již poukázal krajský soud, a zdejší soud se s ním v tomto bodě ztotožňuje, z § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu vyplývá, že pomůckami jsou mimo jiné důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Daňový řád tedy výslovně možnost použití důkazních prostředků připouští, je však možno použít pouze ty, které nebyly z použití vyloučeny pro jejich nevěrohodnost, neprůkaznost, či neúplnost, anebo nesprávnost. Zcela v intencích tohoto zákonného zmocnění také správce daně postupoval v nyní posuzované věci. Ke stanovení daně podle pomůcek nepoužil ty důkazní prostředky, které zpochybnil, přitom důvody, pro které tak učinil, také řádně zdůvodnil (jednalo se o nápojové lístky s účinností ke dni 1. 1. 2010, 1. 6. 2010 či nejpозději předložený nápojový lístek neobsahující celý sortiment prodáváného zboží; normu ztraceného, kterou stěžovatelka správci daně poskytla, kterou považoval správce daně za nadhodnocenou s ohledem na zjištění, která učinil vlastní vyhledávací činností u srovnatelných subjektů podnikajících ve srovnatelném místě a čase a se srovnatelným předmětem podnikání; denní soupisy). Současně zcela jednoznačně v dodatečném platebním výměru vymezil, které pomůcky pro stanovení daně použil a vyložil i svoje úvahy, kterými se při použití uvedených pomůcek za účelem stanovení daně řídil, a to srozumitelným způsobem. Krajský soud proto shledal, že v nyní posuzované věci nedošlo ke stanovení daně za současného použití dokazování a pomůcek. Tento závěr považuje i Nejvyšší správní soud za správný.

Správce daně totiž nestanovil daň zčásti dokazováním, nýbrž jednou z pomůcek, které správce daně využil, byly nezpochybněné důkazní prostředky, což daňový řád v § 98 odst. 3 písm. a) připouští. Tento postup se jeví býti logickým i proto, že právě za použití nezpochybněných důkazních prostředků lze dosáhnout stanovení daně kvalifikovaným odhadem (což je princip použití pomůcek), pokud možno co nejbližší reálnému stavu, což je žádoucí a koresponduje účelu správy daní, tedy správnému zjištění a stanovení daně (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Pokud stěžovatelka namítá, že na jedné straně věrohodnost jejího účetnictví správce daně v podstatné části zpochybnil, a přesto z něj při stanovení daně vycházel, je třeba podotknout, že správce daně využil ty části daňových evidencí stěžovatelky, resp. důkazní prostředky, které bylo lze pro účely stanovení daně z příjmů kvalifikovaným odhadem jako nezpochybněné použít. Z nich pak za využití dalších pomůcek (podaných vysvětlení stěžovatelky při ústních jednáních nebo z jejích písemných

pokračování

vyjádření k výzvě správce daně; porovnání srovnatelných daňových subjektů, u nichž byly ověřeny normy ztratného a také výše marže při prodeji zboží a výrobků), které na základě zcela logických úvah, vyjádřených v dodatečném platebním výměru, resp. v rozhodnutí správce daně vydaném v autoremeduře (a předtím stěžovatelce sdělených při projednání konečné zprávy z daňové kontroly) vyložil, stanovil konečnou výši daňové povinnosti stěžovatelky.

Nutno totiž rozlišovat jednotlivé důkazní prostředky, které samy o sobě (jednotlivě) mohou být věrohodnými či věcně správnými, avšak ve svém souhrnu všechny (či podstatné) části poskytnuté daňové evidence, třeba i ve spojení s předloženými důkazy, nepodávají věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz o hospodaření stěžovatelky. Tvrzené kombinace stanovení daně dokazováním a dle pomůcek se tedy správce daně nedopustil a krajský soud ani zde ve svých závěrech nepochybil.

S výše uvedeným souvisí i námitka stěžovatelky, že správce daně využil selektivně pouze vybrané části z jejích evidencí a k ostatním částem, které nenasvědčovaly jeho závěrům, nepřihlédl. Nutno zdůraznit, že stěžovatelka tuto námitku uplatňuje pouze v obecné rovině, aniž by konkrétně označila, které důkazní prostředky nebyly využity s výjimkou těch, o nichž bylo pojednáno výše a které správce daně v průběhu daňové kontroly relevantním způsobem zpochybnil a svůj závěr o tom také řádně zdůvodnil. Tato námitka pramení zřejmě z nepochopení vymezení pomůcek dle § 98 odst. 3 daňového řádu ze strany stěžovatelky, zejména z nedostatečného rozlišení důkazního prostředku jako pomůcky (pokud nebyl zpochybněn) a stanovení daně dokazováním. K tomu je možno doplnit, že výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je výčtem demonstrativním, nezahrnuje tedy předem stanovenou, uzavřenou skupinu, nýbrž zákon příkladmo uvádí nejtypičtější pomůcky, z nichž lze při stanovení daně vyjít.

Zdejší soud se již ve své dosavadní judikatuře vyjádřil k tomu, co může sloužit jako pomůcka, například v rozsudku z 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS, uvedl: *„Za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“*. V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vymezil pomůcky i v pozitivním slova smyslu tak, že *„pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností“*. V intencích těchto závěrů také v nyní posuzované věci správce daně postupoval a neprováděl žádnou nezákonnou selekci vybraných důkazů, jak mylně dovozuje stěžovatelka, nýbrž použil, jak již výše uvedeno, ty nezpochybněné důkazní prostředky, které mu byly poskytnuty, jakož i další pomůcky spočívající ve vysvětleních, či porovnání srovnatelných subjektů (viz výše). Ve zprávě o výsledku daňové kontroly, jakož i v dodatečném platebním výměru a v rozhodnutí o autoremeduře, také vyložil, které pomůcky použil. Naznačené pochybení žalovaného a správce daně nedovodil ani krajský soud a neshledává je ani Nejvyšší správní soud. I tato námitka je tedy podle zdejšího soudu neopodstatněná.

Stěžovatelka dále namítá, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, což dovozuje zejména z použití nesprávné normy ztratovosti v rozsahu 1 %. Stěžovatelka přitom předložila správci daně vlastní normu ztratného, kterou však správce daně při stanovení daně dle pomůcek nezohlednil. Krajský soud k tomu uvedl, že stěžovatelka se nemůže účastnit výběru pomůcek, jejich použití tak může být předmětem posouzení pouze v rámci námitky daňového subjektu o tom, že výsledná stanovená daňová povinnost podle pomůcek je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem stanovena. Až pokud by se stěžovatelce podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo by možno napadat konkrétní použité pomůcky. S těmito závěry krajský soud odkázal i na judikaturu zdejšího soudu a uzavřel, že tvrzení o hrubém nepoměru mezi stanovenou daňovou povinností a tou, která měla být, byť odhadem, stanovena, stěžovatelka v žalobě neuvedla, a již proto nemůže být uvedená námitka opodstatněná.

Jelikož správce daně v průběhu daňové kontroly měl pochybnosti o správnosti normy ztratného používané stěžovatelkou, sám u srovnatelných subjektů provedl šetření a využil i odbornou literaturu ke zjištění objektivní hodnoty přirozených úbytků použitých surovin, materiálů či zboží, čímž byl jeho závěr o nadhodnocení normy ztratného užívané stěžovatelkou (z níž vyplývaly zcela jiné, násobně vyšší, procentní ztráty použitého zboží a materiálu, než u srovnatelných subjektů anebo plynoucí z odborné literatury) potvrzen. Krajský soud takový postup správce daně a žalovaného potvrdil jako správný, když k závěrům správních orgánů obou stupňů doplnil, že správce daně výši ztratného (normu přirozených úbytků použitých surovin či materiálů a zboží) stanovil v rozsahu vyšším (1%), než zjistil u srovnatelných subjektů vlastním šetřením a ze zmíněné odborné publikace Svazu obchodu a cestního ruchu č. 2/2003 nazvané „Přirozené úbytky zboží v obchodě a pohostinství“.

Nejvyšší správní soud opět nemá těmto závěrům krajského soudu čeho vytknout, jelikož stěžovatelka, ač proti použití této normy ztratného v rozsahu 1 % brojí a s uvedenou námitkou spojuje tvrzení o nepřiměřenosti stanovení daně a jejím nedostatečně spolehlivém stanovení, nikterak toto tvrzení (o nepřiměřenosti daňové povinnosti a o tom, že onen hrubý nepoměr mezi daní stanovenou a tou, která měla být odhadem podle pomůcek stanovena), neprokazuje.

Je zcela pochopitelné, že stěžovatelka nesouhlasí se stanovením povinnosti, která nemusí přesně odpovídat skutečné daňové realitě. Bylo však na ní, aby uvedla, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřenou a svá tvrzení podložila odpovídajícími důkazy. Namísto toho stěžovatelka jak v žalobě, tak i nyní v kasační stížnosti setrvale tvrdí nesprávnost použití uvedené pomůcky (normy ztratného), toto tvrzení však samo o sobě nelze považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost této námitky by stěžovatelka musela prokázat, že při způsobu uskutečňování své podnikatelské činnosti v oboru hostinské činnosti v daném místě a čase nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů dosáhnout ani přibližně takového daňového základu, jak byl stanoven správcem daně. Pouze v tom případě by prokázala, že daňová povinnost nebyla správcem daně stanovena dostatečně spolehlivě, a potom by také mohla, jak již výše

pokračování

uvedeno, napadat i konkrétní použité pomůcky (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

Tak tomu v nyní posuzované věci není. Stěžovatelka v odvolacím řízení námitku nepřiměřenosti stanovené daňové povinnosti vznesla (jak zdejší soud ověřil z podaného odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru) a správce daně v rozhodnutí, kterým sám postupem podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu odvolání zčásti vyhověl, tuto námitku zohlednil nejen na straně příjmů, ale i na straně daňově uznatelných výdajů (zohledněním výše marží u srovnatelných daňových subjektů, které při prodeji zboží a výrobků používají). V důsledku toho se výsledná daňová povinnost stěžovatelky snížila. V odvolání proti odvolacímu rozhodnutí správce daně na uvedené námitce přesto setrvala, aniž však prokázala, že daňový základ, z něhož byla celková daňová povinnost nově stanovena, nemohl být při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů ani přibližně takový, jak správce daně dle pomůcek stanovil. Tedy stěžovatelka neprokázala, že daň, kterou jí správce daně vyměřil, byla zřejmě nepřiměřená; to se jí nepodařilo úspěšně prokázat ani v řízení před soudem.

Nelze ostatně přehlédnout, že ačkoliv stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že směrnici přirozených úbytků (normu ztratného), kterou předložila správci daně v průběhu daňové kontroly, již však správce daně zpochybnil, vytvořila na základě dlouhodobých zkušeností a užívá ji řadu let, z obsahu správního spisu se podává, že v průběhu předchozí daňové kontroly, která byla prováděna u stěžovatelky správcem daně ohledně daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2008 a 2009 (protokol o ústním jednání ze dne 1. 4. 2010, č. j. 39764/10/273930601149) stěžovatelka uvedla, že vnitropodnikové směrnice, např. směrnici o výši ztratného v uvedených zdaňovacích obdobích neměla zpracovanou.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že podmínky, pro něž by bylo možno napadat použití konkrétních pomůcek, nebyly dány, k čemuž dospěl i krajský soud v napadeném rozsudku. Jeho závěry o této otázce tedy Nejvyšší správní soud považuje za věcně správné, naopak kasační námitku, která byla ohledně nepřiměřenosti daně v důsledku nemožnosti použití normy ztratného v rozsahu 1% namísto normy předestřené stěžovatelkou (s jinou výší procentních úbytků zboží a materiálu), jako jedné z pomůcek při stanovení daně, za nedůvodnou.

Uplatňuje-li stěžovatelka námitky v návaznosti na své legitimní očekávání o náhledu správce daně na vedení daňových evidencí, vzhledem k tomu, že místní šetření uskutečněná v předchozích letech dle § 36 zákona o správě daní a poplatků v rámci vyhledávací činnosti správce daně žádné vady daňových evidencí a postupů daňového subjektu při jejich zpracování nevytýkala, Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry, které v napadeném rozsudku vyslovil krajský soud ohledně vedení skladové evidence. V kasační stížnosti je uvedená námitka uplatněna zcela obecně bez toho, že by stěžovatelka konkretizovala, jaká konkrétní legitimní očekávání z uvedených místních šetření správce daně měla vyplynout, a netvrdí, co měl správce daně dříve tolerovat a nyní vyžaduje od stěžovatelky odlišně. Nejvyšší správní soud přitom není povinen vyhledávat důvody, k nimž tyto zcela obecné námitky směřují. Jelikož v řízení před krajským soudem se uvedený žalobní bod týkal legitimního očekávání, které měla stěžovatelka mít ohledně

vedení skladové evidence, i Nejvyšší správní soud omezí své úvahy k této otázce, naopak nad uvedený rámec je třeba kasační námitku považovat za nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Ve vztahu k vedení skladové evidence stěžovatelka žádné legitimní očekávání mít nemohla, jelikož jak plyne z výše zmíněného protokolu o ústním jednání ze dne 1. 4. 2010, č. j. 39764/10/273930601149, který je součástí správního spisu, ve zdaňovacích obdobích let 2008 a 2009 stěžovatelka vedla evidenci zásob na skladových kartách, při nákupu zboží pořídila příjemku a při výdeji bylo zboží ze skladové karty odepsáno výdejkou. Na konci roku bylo ze skladu vydáno veškeré zboží a na skladu zůstaly pouze obaly. Skutečnost, že označené skladové karty nebyly v předchozích daňových kontrolách správcem daně fyzicky prověřovány, nebyla stěžovatelkou rozporována. Správce daně tedy skladovou evidenci, která byla vedena ve zdaňovacích obdobích let 2008 a 2009 jinak, než v roce 2010, neproěřoval, a stěžovatelka proto nemohla usoudit, že ji vede dostatečně průkazně a mít legitimní očekávání o správnosti jejího vedení. I tuto námitku posoudil krajský soud správně, svůj závěr opřel o zcela věcnou argumentaci, s níž se Nejvyšší správní soud beze zbytku shoduje.

Ani další námitce stěžovatelky, že správce daně nesplnil povinnost ji seznámit při projednání zprávy před ukončením daňové kontroly s vyčíslenými částkami daní a způsobem jejich zjištění a s informacemi, jak k těmto částkám dospěl, nelze přisvědčit. Stěžovatelka argumentačně podporuje tento závěr odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34, krajský soud naopak má za to, že uvedený rozsudek na tuto věc nedopadá, jelikož se vztahuje k řízení podle zákona o správě daní a poplatků.

Je třeba poukázat na skutečnost, že stěžovatelkou odkazovaná věc sedmého senátu zdejšího soudu se sice týkala také případu, v němž došlo ke stanovení daně podle pomůcek (podle zákona o správě daní a poplatků), nicméně Nejvyšší správní soud shledal v uvedené věci posuzovaný rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, tedy věcně se otázkou rozsahu povinností správce daně vůči daňovému subjektu nezabýval.

Nelze ani přehlédnout, že v rozsudku zdejšího soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34, kterého se dovolává stěžovatelka, byly závěry ohledně povinností správce daně vůči daňovému subjektu formulovány ve vztahu k § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, přičemž zdejší soud v něm mimo jiné uvedl, že *„obdobné pochybení však lze krajskému soudu vytýkat i v otázce namítané vady v řízení před správními orgány, spočívající v tom, že bylo porušeno právo stěžovatelky garantované v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka byla sice při projednání zprávy o kontrole seznámena se závěrem správce daně o tom, že jí nelze stanovit daň dokazováním, avšak současně jí nebyl vůbec sdělen výsledek kontroly správce daně a způsob jeho zjištění. To znamená, že jí při projednání zprávy - před ukončením kontroly - nebyly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které jí měly být posléze na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně ve skutečnosti dospěl.“*

Závěr o tom, že před ukončením kontroly měly být sděleny daňovému subjektu vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění však dikci § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě

pokračování

daní a poplatků, nekoresponduje. Uvedené zákonné ustanovení dřívější právní úpravy stanoví, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo „vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění“. Současně totiž dle § 46 odst. 4 věty první téhož zákona, „*o stanoveném základu daně a vyměřené dani vyrozumí správce daně daňový subjekt platebním výměrem nebo hromadným předpisným seznamem, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, a takto vyměřenou daň současně předeptá*.“

Tedy ani ze zákona o správě a daní a poplatků výslovně nevyplývá povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění před ukončením kontroly (jak uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34), nýbrž pouze povinnost seznámit jej s výsledky kontrolních zjištění a se způsobem, jak k nim správce daně dospěl. Závěr sedmého senátu zdejšího soudu v uvedeném rozsudku je tedy ojedinělým, který nemá v judikatuře Nejvyššího správního soudu žádné další vyústění. Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků se v nyní posuzované věci vůbec neaplikuje, není nutné otázku výkladu § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků předkládat k posouzení rozšířenému senátu zdejšího soudu dle § 17 s. ř. s.

Pro přehlednost ke shora uvedeným závěrům lze poukázat na znění § 88 odst. 2 daňového řádu, který je pro nynější věc relevantní, podle nějž *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*.

Takto správce daně v nyní posuzované věci postupoval, s výsledky kontrolních zjištění i s hodnocením důkazů stěžovatelku seznámil při projednání výsledků kontrolního zjištění i ve zprávě o daňové kontrole a s výší (dodatečné) daňové povinnosti stanovené podle pomůcek byla stěžovatelka řádně seznámena v dodatečném platebním výměru, jak koresponduje § 143 a § 147 odst. 4 daňového řádu. V něm byly také vyloženy úvahy správce daně, kterými se při stanovení její výše řídil, včetně vymezení pomůcek, které ke stanovení daně použil.

Nejvyšší správní soud ani zde neshledal pochybení krajského soudu při hodnocení výhrad stěžovatelky ohledně toho, že nebyla seznámena s výší daně a způsobem jejího zjištění, neboť stěžovatelka se všemi relevantními skutečnostmi byla seznámena právě v dodatečném platebním výměru, jak daňový řád ve shora uvedených ustanoveních předpokládá.

Konečně ani námitku stěžovatelky, že krajský soud nepostupoval správně, když nekriticky a úplně převzal právní názory žalovaného, Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou. Tato námitka je implicitně podřaditelná pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů). K uvedené vadě, pokud by ji zdejší soud shledal, je povinen přihlédnout vždy (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), v této věci ji však nedovodil.

Z obsahu žalobních bodů je zjevné, že se shodují s odvolacími námitkami stěžovatelky uplatněnými v řízení před žalovaným a v takovém případě skutečnost, že si krajský soud osvojil správné právní závěry žalovaného, nelze považovat za pochybení, což

připustil Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, když uzavřel, že „[t]akový krok sám o sobě ale nelze zapovědět, neboť je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.“ Tedy skutečnost, že se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, nelze bez dalšího odmítnout. V nyní posuzované věci nadto nešlo o žádné úplné a nekritické převzetí stanovisek žalovaného, nýbrž krajský soud při současném poukazu na věcně správné závěry žalovaného (s odkazem na příslušné části odůvodnění napadeného rozhodnutí), také připojil svoji právní argumentaci. Považoval-li však krajský soud napadené rozhodnutí za věcně správné a dostatečně odůvodněné, je zřejmé, že jeho vlastní argumentace nemohla být se závěry žalovaného v rozporu. Proto se může na první pohled jevit jako „převzatá“, ač tomu tak ve skutečnosti není.

Proto Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud jak v otázce právního posouzení stanovení daně dle pomůcek, tak i ohledně vytýkaných pochybení týkajících se vad řízení před správními orgány obou stupňů, dospěl ke správným právním závěrům, a proto Nejvyšší správní soudu neshledává kasační stížnost opodstatněnou pro žádný z uplatněných kasačních důvodů.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s., podle nichž právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti má účastník, který měl ve věci plný úspěch. Tímto v řízení o kasační stížnosti úspěšným účastníkem byl žalovaný, který uplatnil paušální náhradu hotových výdajů za jeden úkon právní služby analogicky podle advokátního tarifu. Této žádosti však Nejvyšší správní soud nevyhověl, jelikož z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že pokud v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není zastoupení zásadně důvodně vynaloženým nákladem. Jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30, „[o]dlíšné zacházení s žalovaným správním orgánem ve vztahu k žalobci ohledně náhrady nákladů nelze považovat ani za porušení principu rovnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014 sp. zn. Pl. ÚS 39/13, neboť se nejedná o účastníky ve srovnatelné situaci; z materiálního hlediska je zřejmé, že prostředky a zdroje, kterými disponuje veřejná moc (v posledku stát), jsou nesrovnatelné s prostředky, které má k dispozici jednotlivec (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015 č. j. 7 Afs 11/2014 - 47)“. S poukazem na uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že žalovanému uplatněnou paušální náhradu nelze přiznat, jelikož v tomto řízení nad rámec své běžné administrativní činnosti žádné náklady řízení nevynaložil. Proto bylo o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodnuto tak, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2015

pokračování

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu