



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **ZEZULA.CZ, s. r. o.**, se sídlem Rudíkov 247, zastoupené JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2016, č. j. 9792/16/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2018, č. j. 30 Af 54/2016 – 53,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV.** Žalobkyni **se v r a c í** přeplatek na soudním poplatku ve výši 5 000 Kč, který jí bude vyplacen k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina doměřil 19 dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 4. 2015 žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červen až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011 v celkové výši 2 497 738 Kč a stanovil penále

v celkové výši 499 539 Kč. Daň byla stanovena za použití pomůcek podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení nesplnila svoji důkazní povinnost, a z tohoto důvodu nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti všem 19 dodatečným platebním výměrům v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

II. Řízení před krajským soudem

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně spatřovala nepřezkoumatelnost v tom, že tato rozhodnutí neobsahují přesný způsob výpočtu výsledné daňové povinnosti. Krajský soud poukázal na § 147 daňového řádu, podle kterého se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole, došlo-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Na straně 33 zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto bude daň stanovena podle pomůcek s tím, že *„podrobný způsob stanovení této daně bude zachycen v úředním záznamu, do kterého bude mít daňový subjekt možnost nahlédnout u správce daně. [...] Odůvodnění dodatečného platebního výměru bude vycházet z tohoto úředního záznamu.“* Úřední záznam ze dne 3. 4. 2015, č. j. 739577/15/2912-60561-706294, založený ve vyhledávací části spisu na stranách 4 – 49 obsahuje detailní popis výpočtu pro stanovení jak daně z příjmů právnických osob, tak pro stanovení daně z přidané hodnoty. Žalobkyni tedy muselo být v průběhu řízení známo, na základě jakého výpočtu finanční úřad stanovil daň za jednotlivá zdaňovací období, a nebyla jí tedy upřena možnost proti němu brojit.

[5] Nedůvodná byla také námitka, podle níž nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně se nesprávně domnívala, že daň mohla být stanovena dokazováním. Finančnímu úřadu vznikly oprávněné pochybnosti o průkaznosti účetnictví, neboť nebylo možné prokázat provázanost mezi nákupem jatečních zvířat a následným prodejem masa z těchto zvířat. Žalobkyně vycházela z mylného předpokladu, že nebyla povinna vést skladovou evidenci. Podle krajského soudu naopak porušila povinnosti, které pro ni vyplývaly ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a z § 9 odst. 7 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.

[6] Kromě povinnosti účtovat o nákladech a výnosech mají účetní jednotky povinnost účtovat i o stavu a pohybu jejich majetku a závazků (dluhů). Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se majetkem rozumí i zásoby. Účtovala-li žalobkyně o zásobách periodicky (způsobem B), měla povinnost zajistit průkazné vedení evidence o zásobách, včetně ocenění těchto zásob. Finanční úřad v průběhu kontroly zjistil, že nákup zvířat k porážce žalobkyně účtovala přímo do nákladů (na účet Spotřeba materiálu) a o zásobách v kontrolovaných obdobích vůbec neúčtovala. V předložených účetních podkladech vykazovala stav zásob 0 Kč. Tvrdila, že žádné zásoby nevznikají, z účetnictví však vyplynulo, že maso z

pokračování

poražených zvířat bylo někdy fakturováno až v následujících dnech a někdy i ve dnech předcházejících jeho koupi. Tvzení žalobkyně, že jí zásoby nevznikají, tak bylo podle soudu vyvráceno.

[7] Skladová evidence zásob, kterou předložila, se vztahovala jen k prosinci 2010, resp. prosinci 2011, a neobsahovala ocenění zásob a údaje o množství v kilogramech. Evidence obsahovala údaje o kusech zvířat, ovšem prodané zboží bylo uvedeno v kilogramech, proto nebylo možné porovnat úbytek zásob ve skladové evidenci s množstvím prodaného zboží uvedeného na vystavených fakturách. Také 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. Navíc nebyla vedena v Kč, čímž bylo znemožněno porovnat ji s údaji vyplývajícími z účetnictví. Údaje obsažené ve veterinární evidenci nevyhovovaly požadavkům zákona o účetnictví, resp. vyhlášky č. 500/2002 Sb.

[8] Z předložených evidencí tak nebylo možné ověřit správnost nákupů a prodejů uvedených v účetnictví, tedy správnost účetní závěrky. Předložené doklady neumožňovaly porovnat stav vykázaný v účetnictví se stavem faktickým, a tím ověřit objem skutečně prodaného masa v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění. Nebylo-li možné z předložených účetních dokladů ověřit návaznost nákupů zvířat a jejich prodejů (nebyla řádně vedena evidence zásob), nebylo možné ověřit konečný stav zásob v účetnictví, spotřebu zboží zaúčtovanou do daňových nákladů, výši výnosů za prodané zboží, ani výši uskutečněných zdanitelných plnění. S ohledem na tyto skutečnosti se krajský soud ztotožnil s finančními orgány, že účetnictví předložené žalobkyní bylo neprůkazné, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[9] Dále krajský soud nepřisvědčil námitce vytykající finančním orgánům neprovedení výslechu svědků – dodavatelů žalobkyně. Finanční úřad odůvodnil nevyhovění tomuto návrhu tím, že nezpochybňoval nákup jatečných zvířat od dodavatelů v množství a ceně uvedené na fakturách. Navrhovaní svědci nemohli prokázat úplnost a správnost vykázaných výnosů žalobkyně, ani to, že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v přiznáních k DPH byla ve správné výši. Žalovaný tento názor potvrdil a zdůraznil, že navrhované výsledky nemohly prokázat úplnost evidence zásob, kterou byla žalobkyně povinna vést, ani návaznost uskutečněných nákupů a prodejů masa. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil a doplnil, že žalobkyně navrhla výsledky svědků v obecné rovině, bez uvedení konkrétních osob, případně informace, o čem konkrétně by měly osoby vypovídat, jak to předpokládá § 92 odst. 6 daňového řádu.

[10] Závěrem krajský soud neshledal důvodnou ani poslední námitku, v níž žalobkyně tvrdila nepřiměřenost použitých pomůcek. Připomněl, že 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. 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.

[11] V žalobě žalobkyně netvrdila, ani nedoložila zjevnou nepřiměřenost daně. Krajský soud proto ověřil v obecných rysech volbu a přiměřenost pomůcek. Neshledal přitom, že by došlo k excesům při výběru srovnatelných subjektů, ani při stanovení výsledné daňové povinnosti. Finanční úřad v rámci vyhledávací činnosti shromáždil z různých databází informace o třech srovnatelných subjektech, z nichž následně vybral ten 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 finanční úřad 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. Postup finančního úřadu byl podle soudu logický, přípustný a dostatečně odůvodněný (v této souvislosti soud odkázal na strany 15 až 49 úředního záznamu ze dne 3. 4. 2015). Námitku, že vybraný srovnatelný subjekt se zabýval i jinými činnostmi (zpracováním masa), u nichž je vyšší výnosnost, soud neshledal důvodnou. Stejně tak nepřisvědčil námitce, že byl žalovaný povinen shromáždit informace o minimálně třech daňových subjektech a porovnat je s žalobkyní. Daňový řád neukládá správci daně povinnost obstarat určitý minimální počet srovnatelných subjektů.

III. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Nesouhlasí s krajským soudem, že bylo stanovení daně dostatečně odůvodněno odkazem ve zprávě o daňové kontrole na úřední záznam. Platební výměr je rozhodnutím, které musí být řádně odůvodněno. Lze souhlasit, že nebylo povinností finančního úřadu v platebním výměru opsat celý úřední záznam popisující způsob stanovení daně podle pomůcek, měly být však uvedeny alespoň základní informace k propočtu doměřené daně. Ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad uvedl, že *„podrobný způsob stanovení daně bude zachycen v úředním záznamu, do kterého bude mít daňový subjekt možnost nahlédnout u správce daně. [...] Odůvodnění dodatečného platebního výměru bude vycházet z tohoto úředního záznamu.“* Odkázal tedy na budoucí stav, kdy teprve v budoucnu sepíše úřední záznam obsahující způsob stanovení daně. Zpráva o daňové kontrole přitom ukončuje celý postup. Mělo by proto v ní být jasně uvedeno, že úřední záznam existuje. Nadto, z citovaného odůvodnění není zřejmé, o který konkrétní úřední záznam se jedná. Jednoznačná identifikace úředních záznamů je zákonnou součástí zprávy o daňové kontrole. Stěžovatelka proto trvá na námitce, že zpráva o daňové kontrole ani dodatečné platební výměry neobsahují podrobný způsob stanovení daně, a neobsahují tak zákonem stanovenou náležitost, což způsobuje jejich nepřezkoumatelnost.

[14] Krajský soud nesprávně posoudil také otázku naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka je přesvědčena, že předložila dostatečné množství důkazů prokazujících jí tvrzenou výši daně. Daň proto bylo možné stanovit dokazováním, a to přinejmenším za zdaňovací období únor až duben 2010.

pokračování

[15] Finanční orgány uvedly, že mají pochybnosti, zda jsou v účetnictví zahrnuty všechny výnosy, nezpochybnily však ani jeden daňový doklad (ať již od dodavatelů, nebo faktury vydané stěžovatelkou). Žalovaný výslovně uvedl, že *„správce daně neměl pochybnosti o uskutečněných prodeích zahrnutých v daňových přiznáních“*. Podle stěžovatelky proto není zřejmé, co a proč finanční úřad a následně žalovaný zpochybnili. Je zřejmé, že nezpochybnili nákupy (tj. nárok na odpočet daně z přijatých plnění – při stanovení tohoto nároku finanční úřad vyšel z údajů v přiznání a uplatnil je i v rámci stanovení daně podle pomůcek). Zpochybněny tedy nebyly ani uskutečněné prodeje zahrnuté v daňových přiznáních. Finanční orgány požadovaly po stěžovateli prokázání negativní skutečnosti – tedy že neměla jiné výnosy než ty, které řádně přiznala.

[16] Stěžovatelka je přesvědčena, že v průběhu daňové kontroly doložila množství důkazních prostředků, kterými prokázala vazbu mezi nakoupenými zvířaty a prodanými výrobky. Předložila evidenci nakoupených jatečních zvířat v prosinci 2010 a lednu 2011 a k těmto nákupům přiřazené prodeje masa. Dále evidenci nákupů zvířat a prodejů masa zpracovanou podle evidence sledovatelnosti potravin za období od 4. 1. 2010 do 26. 2. 2010, následně doplněnou o údaje za období od 26. 2. 2010 do 30. 4. 2010. Stěžovatelka připouští, že nepředložila skladovou evidenci vedenou v Kč ve smyslu předpisů o účetnictví. Přesto bylo možné z doložených důkazních prostředků ověřit, že tvrzené skutečnosti odpovídají deklarovanému stavu. Skutečnost, že důkazní prostředky nebyly vedeny v Kč, není podstatná, neboť přepočtení bylo možné zjistit z vydaných faktur, dodacích listů atd. Podnikání v předmětné oblasti podléhá výrazné kontrole státní veterinární správou, z dokumentace vedené dodavateli i odběrateli lze proto dohledat celý řetězec subjektů, které se na konečném výrobku podílely.

[17] Krajský soud vymezil rámec povinností stěžovatelky právními předpisy v oblasti účetnictví, tento právní rámec však nesprávně aplikoval. Stěžovatelka nezpochybňuje, že v průběhu roku nedošlo k prodeji zboží ve stejný den, kdy byla zvířata poražena. To však není pro posouzení věci rozhodující, neboť stěžovatelka účtovala periodicky způsobem B a žádné zásoby k 31. 12. 2010, ani k 31. 12. 2011 neměla. Skutečnost, že zásoby vznikaly v průběhu roku, je irelevantní. Stěžovatelka neměla povinnost vést evidenci tak, jak požadoval finanční úřad. Není ani zřejmé, jak by předložení skladové evidence zásob vlastní výroby vedené způsobem B podle příslušných právních předpisů prokázalo správnost uskutečněných zdanitelných plnění. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a bod 4.3.2 účetního standardu č. 15, který vymezuje, jak o zásobách účtovat v rámci způsobu B. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že konečný stav zásob byl k 31. 12. 2010 i k 31. 12. 2011 nulový. Zásadní je skutečnost, že povinnost se váže ke konci rozvahového dne, tj. ke konci zdaňovacího období, a k tomuto okamžiku u stěžovatelky žádné zásoby nevznikly. Stěžovatelka přitom předložila jiné evidence a doložila veškeré nároky, stavy a ocenění zásob v průběhu zdaňovacího období. Je proto přesvědčena, že svá tvrzení doložila dostatečnými důkazními prostředky do té míry, že bylo možné stanovit daň dokazováním.

[18] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku neprovedení výslechu svědků. Tvrzení krajského soudu, 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“*, není pravdivé.

Finanční orgány nezpochybnily nákupy (náklady) stěžovatelky, pouze opakovaně trvaly na formalistickém předložení skladové evidence s odůvodněním, že mají pochybnosti o nákupech a navazujících prodeích výrobků. Stěžovatelka však takovou evidenci nevedla a nebyla povinna vést. Je přesvědčena, že svědci byli schopni potvrdit správnost stěžovatelčiných evidencí, čímž by byla prokázána úplnost a správnost nákladů (přijatých zdanitelných plnění) souvisejících s pořízením zboží. Svědci byli schopni prokázat okolnosti nákupů a prodejů zboží, data dodání a zejména množství dodaného zboží (zvířat, resp. vepřových polovin a hovězích čtvrtí). Prokázali by dodávky a porážky zvířat ve vazbě na veterinární evidence a evidence chovatelů, a tedy nemožnost stěžovatelky porazit jakákoliv další zvířata než ta, která byla uvedena v těchto evidencích. Evidenční číslo každého zvířete je při porážce kontrolováno a zaevidováno. Nebylo možné, aby stěžovatelka porazila určité množství zvířat „navíc“, protože by to muselo mít za následek zkreslení veterinárních evidencí. Navíc by to bylo nereálné i z technického pohledu s ohledem na kapacitu stěžovatelky a nákupní možnosti na trhu. Z tohoto pohledu je tak daň zcela nepřiměřená. Výsledky by bylo prokázáno, kolik stěžovatelka vyrobila zboží, čímž by byla doložena vazba přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Pokud návrh na výslech svědků nebyl úplný nebo přesný, měl finanční úřad vyzvat stěžovatelku k jeho upřesnění.

[19] K poslednímu okruhu námitek týkajícímu se nepřiměřenosti použitých pomůcek stěžovatelka uvedla, že obecně souhlasí s právním rámcem přezkumu stanovení daně podle pomůcek, jak jej vymezil krajský soud. Úřední záznam ze dne 3. 4. 2015 však správní úvahu finančního úřadu neobsahuje. Není z něj zřejmé, na základě jakých myšlenkových postupů finanční úřad ke svému závěru dospěl. Finanční úřad vybral „jiný“ srovnatelný subjekt, který se podle jeho tvrzení zabýval „*obchodní činností (NACE, činnosti), má podobný obrat a obdobný počet zaměstnanců*“. Stěžovatelku a „srovnatelný subjekt“ ovšem nelze bez znalosti bližších účetních údajů porovnat tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Pouhé srovnání na základě obdobné činnosti, obdobného obratu, obdobného počtu zaměstnanců a umístění sídla v obdobné lokalitě není dostatečné. Například i přes téměř totožný počet zaměstnanců měla stěžovatelka v roce 2010 výkonovou spotřebu ve výši 193 121 000 Kč při obratu 198 464 212 Kč proti výkonové spotřebě srovnatelného subjektu ve výši 74 405 000 Kč (tj. 35,5 % výkonové spotřeby stěžovatelky) při obratu 89 754 705 Kč (tj. 45 % obratu stěžovatelky). Obdobně tomu bylo v roce 2011. Je zřejmé, že část nákladů stěžovatelky představovaly dodávky služeb, které srovnatelný subjekt zajišťoval vlastními pracovníky. Tento zásadní rozdíl se však ve výpočtu finančního úřadu neprojevil.

[20] Nelze také opomenout, že srovnatelný subjekt se kromě porážky zvířat zabýval i jinými činnostmi (zpracováním masa), u nichž může být vyšší výnosnost. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tento aspekt není relevantní. Podle stěžovatelky měly být porovnány jen ukazatele vztahující se pouze ke stejným činnostem. Úřední záznam neobsahuje podrobnosti a odůvodnění výběru srovnatelného subjektu. Krajský soud z něj nemohl ověřit, zda jsou finančním úřadem tvrzené skutečnosti správné.

[21] Finanční úřad vyšel z metody konstantního výnosu, ale zcela ignoroval základní ekonomické principy a nutnost zohlednit metodu výnosů z rozsahu (*returns-to-scale, economies-of-scale*). Pokud finanční úřad zvolil jako srovnatelný subjekt společnost, která je

pokračování

poloviční vůči stěžovatelce, a její marži aplikoval na stěžovatelku, implicitně použil předpoklad, že jateční průmysl vykazuje konstantní výnosy z rozsahu. Tento přístup je nelogický. Pro stanovení daně v dostatečné míře spolehlivosti je třeba i podrobný přehled o obsahu analytických účtů. Nelze se spokojit se srovnáním subjektů provozujících činnost nejvíce se vzájemně blížící. Mělo by se také jednat o srovnatelný subjekt, který byl zkontrolován v rámci daňové kontroly nebo u něj byla ověřena účetní závěrka auditorem.

[22] Podle stěžovatelky tak došlo ke stanovení daně podle pomůcek svévolně, a tedy nezákonně. S výše uvedenými námitkami týkajícími se požadavku na podrobné zohlednění ekonomických vlivů se krajský soud nijak nevypořádal, a zatížil tak svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Uvedl, že ověřil volbu a přiměřenost pomůcek v obecných rysech, není však zřejmé, z čeho při svém „ověření“ vycházel. Relevantní skutečnosti nejsou v úředním záznamu ze dne 3. 4. 2015 obsaženy, jedná se tedy o nepodložené tvrzení finančního úřadu.

[23] Stěžovatelka také trvá na tom, že při stanovení daně podle pomůcek nelze vycházet z ekonomických ukazatelů pouze jednoho srovnatelného daňového subjektu, ale musí jich být více (nejméně 3). Pokud má správce daně výlučnou pravomoc při výběru pomůcek a současně je omezen zákazem libovůle, měl by vybrat reprezentativní vzorek srovnatelných subjektů a stanovit daň podle průměrných (obvyklých) ekonomických ukazatelů. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že finanční orgány dodržely požadavky § 98 odst. 3 daňového řádu. Byť finanční úřad shromáždil údaje o třech subjektech, fakticky využil pro stanovení daně pouze jeden z nich. Stěžovatelka nebrojí proti jednotlivým pomůckám, ale proti nepřiměřenosti doměřené daně. Je přesvědčena, že finanční orgány nedostály nárokům na spolehlivé stanovení daně podle pomůcek – dopustily se zásadní chyby v jejich výběru, množství porovnávaných subjektů a logickém uvažování, což vedlo k chybnému výpočtu daně.

IV. Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Výtky stěžovatelky ohledně užití budoucího času a chybějícího čísla jednacího v odkazu na úřední záznam ve zprávě o daňové kontrole jsou pouze formální. Z uvedených skutečností lze bez potíží identifikovat úřední záznam obsahující způsob stanovení daně, který je součástí téhož spisu. Stěžovatelka byla seznámena se všemi relevantními skutečnostmi pro stanovení daně podle pomůcek, není proto zřejmé, jakým způsobem by údajná pochybení měla mít vliv na zákonnost a upřít jí práva. Žalovaný setrval na svém závěru o nemožnosti stanovit dani dokazováním a zopakoval argumenty uvedené v napadeném rozhodnutí. Také odůvodnění výběru pomůcek bylo podle žalovaného popsáno dostatečně. Požadavek na výběr alespoň tří srovnatelných subjektů ze zákona neplyne. Žalovaný také vyjádřil přesvědčení, že daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Mezi účastníky řízení je sporné, zda bylo možné stanovit daň stěžovatelce dokazováním, nebo zda bylo nutné přistoupit ke stanovení daně náhradním způsobem – za použití pomůcek.

[28] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážná a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019 – 34, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 65, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[29] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (§ 98 nebo § 145 daňového řádu). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.

[30] Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojít proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojít proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy. (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, rozsudek č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).

[31] V posuzované věci byla daň stanovena za použití pomůcek z důvodu uvedeného v § 98 odst. 1 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.“*

pokračování

[32] Krajský soud neměl pochyb o tom, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost prokázat tvrzení obsažená v daňových přiznáních, a že bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek. Tento závěr sdílí i Nejvyšší správní soud.

[33] Finanční orgány odůvodnily nemožnost stanovení daně dokazováním tím, že ze stěžovatelkou předložených dokladů nebylo možné ověřit, zda uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňových přiznáních byla přiznána ve správné výši. K tomuto závěru je vedla skutečnost, že stěžovatelka nepředložila skladovou evidenci (evidenci zásob), ačkoliv ji byla povinna vést. Z jiných předložených evidencí nebylo možné ověřit nákupy a prodeje uvedené v účetnictví a porovnat účetní stav se stavem skladu. Neprůkazné účetnictví stěžovatelka podle finančních orgánů nenahradila jinými důkazními prostředky.

[34] Stěžovatelka nepopírá, že nevedla skladovou evidenci, ale nadále setrvává na stanovisku, že ji nebyla povinna vést, neboť vedla účetnictví způsobem B. Tato její domněnka je však mylná.

[35] Již krajský soud ji správně odkázal na znění § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterého 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*“ (zvýraznění doplněno). Zvýrazněnou podmínku pro vedení účetnictví způsobem B stěžovatelka setrvale přehlíží.

[36] Její stanovisko nepodporuje ani účetní standard č. 15 („České účetní standardy“ jsou vydávány Ministerstvem financí pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to na základě zmocnění v § 36 zákona o účetnictví, který mimo jiné stanoví, že použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví). V rozhodných zdaňovacích obdobích tento standard stanovil v bodu 4.3.2. „*Zásoby vlastní výroby a) v průběhu účetního období se v účtové skupině 12 - Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5, b) při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob zaúčtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti. Stav zásob podle inventarizace se zaúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti.*“

[37] Stěžovatelka z tohoto ustanovení mylně dovozuje, že účetní jednotky účtující způsobem B nemusí vést žádnou evidenci o zásobách. Citovaný standard pouze stanoví, že v průběhu účetního období se v účtové skupině 12 (Zásoby vlastní výroby) neprovádí žádné účetní zápisy. To znamená, že u způsobu B se v průběhu roku účtují veškeré výdaje na pořízení zásob rovnou do spotřeby. Během účetního období tak není v účetnictví znám skutečný stav skladové zásoby, neboť se veškerý nákup účtuje na nákladový účet. Hospodářský výsledek se správně zjistí až na konci roku, kdy se provede inventarizace zásob a stav skladu se zaúčtuje (blíže viz např. Louša, F. *Zásoby - komplexní průvodce*

účetnictvím a oceňováním. 4. vyd. Grada Publishing, 2012, nebo Skálová, J. *Podvojně účetnictví 2013*, 20. vyd., Grada Publishing, 2013). Rozdíl oproti způsobu A je tedy v tom, že zatímco při způsobu A je na účtech třídy 1 účtováno v průběhu roku, při způsobu B se účtuje do třídy 1 až na konci roku, a to právě na základě podkladů z evidence zásob (viz výše citovaný § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

[38] Na rozdíl od toho, co se domnívá stěžovatelka, je vedení skladové evidence (evidence zásob) nezbytnou podmínkou pro uplatnění způsobu B (viz též rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018 - 33, bod 14). Je totiž nezbytné zabezpečit, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, včetně ocenění těchto zásob. Skutečnost, že k 31. 12. 2010 a k 31. 12. 2011 stěžovatelka neměla žádné zásoby, je proto nerozhodná.

[39] Stěžovatelka v průběhu řízení sice tvrdila, že materiál (jatečná zvířata) ihned zpracuje a výrobky (jatečně opracované vepřové půlky a hovězí čtvrtě) ihned prodá a nikde je neskladuje, zároveň ale připustila, že maso z porážky je někdy prodáváno v den porážky a někdy v následujících dnech podle kapacity technologické linky a chladírny a požadavků odběratelů. Někdy je maso prodáno i dříve, než byla zvířata nakoupena, nejsou-li fakturovány denní dodávky, ale celková dodávka zvířat. Pokud na základě těchto skutečností finanční orgány dovodily, že stěžovatelce v průběhu roku vznikaly zásoby, o nichž byla povinna vést skladovou evidenci, je tato úvaha logická a souladná s požadavky § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Skutečnost, zda měla stěžovatelka faktické skladovací prostory, je pro povinnost vést skladovou evidenci nerozhodná (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174).

[40] Jestliže stěžovatelka v rozporu s výše uvedenými povinnostmi nevedla skladovou evidenci, bylo na ní, aby prokázala svá daňová tvrzení jiným způsobem, tedy aby předložila důkazy, které by skladovou evidenci *de facto* nahradily. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem a finančními orgány, že uvedené pochybení se jí napravit nepodařilo, neboť z dokladů, které předložila, nebylo možné ověřit úplnost deklarovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, zejména nebylo možné prokázat provázanost mezi nákupem jatečných zvířat a následným prodejem masa z těchto zvířat. Z tohoto důvodu nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[41] Krajský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatelky, že z doložených důkazních prostředků bylo možné ověřit všechny nezbytné údaje. Tento závěr opřel o skutečnost, že stěžovatelkou předložená evidence o zásobách se vztahovala jen k prosinci 2010, resp. prosinci 2011, neobsahovala ocenění zásob, ani údaje o množství v kilogramech. Evidence obsahovala údaje o kusech zvířat, ovšem prodané zboží bylo na fakturách uvedeno v kilogramech, proto nebylo možné porovnat úbytek zásob s množstvím prodaného zboží uvedeného na vystavených fakturách. Také 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 a nebyla vedena v Kč, čímž bylo znemožněno porovnat ji s údaji vyplývajících z účetnictví. Údaje obsažené ve veterinární evidenci nevyhovovaly požadavkům zákona o účetnictví, resp. vyhlášky č. 500/2002 Sb.

[42] Tato zjištění mají oporu ve správním spise. Důkazní břemeno k prokázání, že chybně vedená skladová evidence bylo možné fakticky nahradit jinými doklady, přitom

pokračování

spočívalo na stěžovatelce. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že rozhodné skutečnosti (zejména návaznost mezi nákupem zvířat a prodejem masa z nakoupených zvířat) se stěžovatelce nepodařilo prokázat, a nebylo tak možné ověřit, že stav vykázaný v účetnictví odpovídá stavu faktickému. Účetnictví předložené stěžovatelkou tak postrádalo řádnou vypovídací schopnost.

[43] Podle stěžovatelky nebylo zřejmé, co a proč finanční orgány zpochybnily, pokud nezpochybnily ani jeden daňový doklad. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou však důvody pochybností zřejmé. Je pravdou, že finanční orgány nezpochybnily předložené daňové doklady. V důsledku chybějící skladové evidence (případně jiných důkazů, které by ji plně nahradily) však nebylo možné ověřit, zda údaje, které stěžovatelka uvedla v daňových přiznáních, odrážejí skutečně veškerá zdanitelná plnění. Jinými slovy, finanční orgány neměly pochybnost o tom, co stěžovatelka přiznala, ale měly pochybnost o tom, zda přiznala vše, resp. zda byla přiznána daň na výstupu z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění. Nepožadovaly po ní prokázání negativní skutečnosti, jak se domnívá. Standardně by byla schopna požadavku finančních orgánů vyhovět, měla-li by v pořádku vedenou skladovou evidenci, případně by ji dokázala nahradit jiným věrohodným způsobem. Nebyla-li však požadavek finančních orgánů schopna splnit, nebylo to proto, že by po ní požadovaly splnění nemožného, ale jednalo se o důsledek jejího vlastního pochybení - nevedení skladové evidence, jak v případě vedení účetnictví způsobem B vyžaduje § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

[44] Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu a žalovaného, že výsledek jednotlivých obchodních parterů stěžovatelky by nemohl výše popsané pochybnosti odstranit. Tyto osoby by mohly potvrdit nanejvýše jednotlivé deklarované transakce, které však nebyly zpochybněny. Nemohly mít ale povědomí o celkovém objemu zdanitelných plnění uskutečněných stěžovatelkou. Jejich případné svědecké výpovědi by tedy nemohly přispět k prokázání rozhodných sporných otázek.

[45] Dále stěžovatelka namítla nepřiměřenost použitých pomůcek a tvrdila, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[46] Ve vztahu k tomuto druhému okruhu možných námitek při stanovení daně podle pomůcek (tj. námitek proti dostatečné spolehlivosti stanovení daně, viz výše bod [30]) Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (viz např. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Možnost daňového subjektu napadnout použité pomůcky je proto omezená. Nelze mu však upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně.

[47] Jakkoliv je obtížné obecně vymezit „dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66 nebo č. j. 1 Afs 174/2019 – 34). Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými

slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochybnosti s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[48] Daňový subjekt může např. namítat neadekvátní výši stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje soukromou vysokou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (viz např. rozsudek č. j. 1 Afs 174/2019 – 34, bod 27, nebo rozsudky ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, bod 78, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 – 67).

[49] V jiných případech, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. 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, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího 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 (viz také rozsudky č. j. 1 Afs 174/2019 – 34, bod 27, č. j. 10 Afs 371/2017 – 69, bod 79, nebo č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

[50] V rozsudku č. j. 9 Afs 28/2007 – 156 Nejvyšší správní soud uvedl jako příklad situaci, kdy daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších, může namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž k této námitce předloží důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů,

pokračování

průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Svá tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. Naopak nemohla by být přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomocných skutečností, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daňové povinnosti. Ve zmíněném příkladu: daňový subjekt jakožto cestovní kancelář nemůže s úspěchem namítat, že správce daně zařadil mezi srovnatelné subjekty, které použil jako pomůcku, cestovní kanceláře, které se zaměřují na jiné destinace a jiné druhy zájezdů, a domáhat se vyslovení nedostatečné spolehlivosti stanoveného daňového základu pouze na základě této skutečnosti, aniž by prokázal, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Tyto námitky by mohly být pouze podpůrnými pro jeho základní tvrzení, že daňová povinnost ve stanovené výši je nepřiměřená.

[51] Z výše citovaných závěrů ustálené judikatury lze shrnout, že daňový subjekt nemá soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, ale ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

[52] Krajský soud posoudil věc v souladu s těmito východisky a nepochybil, pokud neshledal stěžovatelčiny námitky důvodnými.

[53] V žalobních námitkách stěžovatelka soustředila svou argumentaci k nesprávnému výběru zvolené pomůcky – srovnatelného subjektu B. Tvrdila, že není dostatečné, že se zabývá obdobnou činností, má obdobný obrat a obdobný počet zaměstnanců. Poukázala na to, že se liší od ní v údajích o výkonové spotřebě a obratu, a že se zabývá též zpracováním uzenin. Dále uvedla, že část jejích nákladů představovaly služby, které srovnatelný daňový subjekt patrně zajišťoval vlastními zaměstnanci, a uzavřela, že bez znalostí bližších údajů (včetně přehledu o obsahu analytických účtů) o srovnatelném subjektu nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě.

[54] Pro úspěšnost žaloby by však stěžovatelka musela dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňovala své podnikání, nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se jí takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byla by oprávněna napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, nebo rozsudky ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015 – 29, ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, a ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013 – 72). Takové námitky stěžovatelka ovšem nevznesla, a tím méně prokázala. Jinými slovy, neunesla své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou jí správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené.

[55] Nedostatky v tvrzení konkrétních skutečností, které by svědčily o celkové nepřiměřenosti stanovené daně, již stěžovatelka nemohla dohnat v řízení před Nejvyšším správním soudem. V kasační stížnosti stěžovatelka již částečně (avšak obecně) tímto

směrem směřuje a namítá, že finanční úřad nesprávně vyšel z metody konstantního výnosu, ale zcela ignoroval základní ekonomické principy a nutnost zohlednit metodu výnosů z rozsahu (*returns-to-scale, economies-of-scale*). Pokud zvolil jako srovnatelný subjekt společnost, která je poloviční vůči stěžovateli, a jeho marži aplikoval na stěžovatelku, implicitně podle ní použil nesprávný předpoklad, že jateční průmysl vykazuje konstantní výnosy z rozsahu. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. je ovšem předmětná námitka nepřijatelná. Navíc stěžovatelka nepodložila tuto námitku žádnými důkazy, které by prokazovaly, že v důsledku postupu finančního úřadu byla výsledná daňová povinnost stanovena v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena.

[56] Krajský soud proto nepochybil, pokud posoudil stěžovatelčiny námitky v relativně obecné rovině, a nezatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Rozsah jeho přezkumu byl v souladu s výše popsanou judikaturou. Stěžovatelce se s ohledem na výše uvedené závěry neotevřel prostor pro zpochybnění konkrétních pomůcek. Krajský soud nepochybil ani v tom, že neshledal důvodnou její námitku, aby jako pomůcka byly použity údaje minimálně tří subjektů, z nichž by byla stanovena daň podle průměrných ekonomických ukazatelů. Takový požadavek daňový řád nestanoví a v řadě případů by to s ohledem na specifika činností některých daňových subjektů nebylo ani reálně možné. V posuzované věci finanční úřad v rámci vyhledávací činnosti shromáždil z různých databází informace o třech srovnatelných subjektech, z nichž následně vybral ten srovnatelný subjekt, který se jak svou činností, spádovou oblastí i počtem zaměstnanců nejvíce blížil stěžovateli a stejně jako ona byl i plátcem DPH. Údaje o hospodaření všech tří subjektů jsou obsaženy ve vyhledávací části správního spisu a v případě potřeby (pokud by stěžovatelka účinně zpochybnila nepřiměřenost celkové daně) mohly být podkladem pro posouzení námitky proti konkrétním pomůckám. Ve shodě s krajským soudem neshledal Nejvyšší správní soud v takovém postupu pochybení.

[57] V posledním okruhu námitek stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že bylo stanovení daně dostatečně odůvodněno odkazem ve zprávě o daňové kontrole na úřední záznam. V této zprávě finanční úřad uvedl, že „*podrobný způsob stanovení daně bude zachycen v úředním záznamu*“, odkázal tedy na teprve budoucí stav. Úřední záznam navíc nebyl ve zprávě označen číslem jednací. Tyto skutečnosti činí podle stěžovatelky platební výměr nepřezkoumatelným. Ani tomuto okruhu námitek Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[58] Krajský soud správně poukázal na § 147 daňového řádu, podle kterého se za odůvodnění považuje zpráva o daňové kontrole, došlo-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Zároveň z daňového řádu výslovně nevyplývá povinnost správce daně sdělit daňovému subjektu vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění před ukončením kontroly, ale pouze povinnost seznámit jej s výsledkem kontrolních zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu jej k vyjádření (viz § 88 odst. 2 daňového řádu, srov. také rozsudek č. j. 5 Afs 34/2015 – 29). Takto finanční úřad 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 dodatečných platebních výměrech. Detailní popis výpočtu

pokračování

pro stanovení daně z přidané hodnoty (i daně z příjmů právnických osob) pak finanční úřad provedl v úředním záznamu ze dne 3. 4. 2015 na stranách 4 – 49.

[59] Předmětný úřední záznam byl sice vydán až po sepsání zprávy o daňové kontrole, ale před vydáním platebních výměrů. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by finanční úřad doplnil odůvodnění až dodatečně, po vydání rozhodnutí. Stěžovatelka netvrdí, že by s obsahem úředního záznamu nebyla seznámena, ani že by jí byla upřena možnost účinně zpochybnit dodatečně doměřenou daň. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka nebyla postupem finančního úřadu zkrácena na svých právech.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[60] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[61] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[62] Stěžovatelka uhradila nedopatřením soudní poplatek za kasační stížnost dvakrát (celkem zaplatila 10 000 Kč). V souladu s § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, proto soud vrací stěžovateli přeplatek na soudním poplatku ve výši 5.000 Kč, který jí bude vyplacen k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. května 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu