



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **V. H. T. T.**, zastoupená Mgr. Pavlem Rybářem ml., advokátem, sídlem Slovenská 2136, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. srpna 2019 č. j. 34020/19/5300-22442-706033 a č. j. 34021/19/5300-22442-706033, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. září 2020 č. j. 30 Af 31/2019 - 203,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Dne 20. září 2018 vydal Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) dvacet dodatečných platebních výměrů a dva platební výměry, jimiž žalobkyni za použití pomůcek doměřil, respektive vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2014 – prosinec 2015.

[2] Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že účetnictví, daňová evidence i inventarizace žalobkyně byly neúplné a neprůkazné, neboť žalobkyně neúčtovala o všech nákupech a prodeích tabákových výrobků. Na provozovnu žalobkyně dodávaly

společnosti GECO a. s. a JAS ČR, a. s. tabákové výrobky, které byly fakturovány na žalobkyni i na jiné odběratele, avšak právo nakládat s veškerým tímto zbožím jako vlastník přešlo na žalobkyni.

[3] Správce daně proto stanovil žalobkyni daň podle pomůcek. Jako pomůcky použil faktury od dodavatelů žalobkyně GECO a JAS ČR a rovněž režijní náklady, které žalobkyně vynaložila v souvislosti se svou ekonomickou činností. Daň na vstupu zohlednil u veškerých nákupů tabákových výrobků, které byly prokazatelně dodány na provozovnu žalobkyně, bez ohledu na osobu odběratele. Do příslušných zdaňovacích období přiřadil přijatá zdanitelná plnění podle toho, kdy byla pořízena. Správce daně dále konstatoval, že žalobkyně prodávala tabákové výrobky za pevné ceny stanovené v Cenovém věstníku Ministerstva financí. Za uskutečněná zdanitelná plnění vzal správce daně prodejní cenou oceněné množství prodaného zboží, které žalobkyni dodaly společnosti GECO a JAS ČR. Daň na výstupu správce daně rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období ve stejném poměru jako daň na vstupu (rozdělil celkovou roční hodnotu prodaných tabákových výrobků analogicky dle jejich nákupu).

[4] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný změnil výši vyměřené a doměřené daně a penále z doměřené daně. Souhlasil se správcem daně, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, i s výběrem pomůcek ze strany správce daně. Oproti správci daně však dospěl k závěru, že některé faktury vystavené společnostmi GECO a JAS byly zaúčtovány v účetnictví jiných odběratelů. Správce daně tedy *de facto* totéž zboží zdanil dvakrát. Pouze ve vztahu ke zboží fakturovanému na sestru žalobkyně žalovaný přisvědčil správci daně, že je ve skutečnosti převzala a následně prodala žalobkyně. Žalovaný proto poté, co žalobkyni seznámil se svými zjištěními, znovu stanovil daň podle pomůcek, přičemž uplatnil stejnou metodu výpočtu jako správce daně.

[5] K námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Předmětem zdanění byla pouze přidaná hodnota, žalobkyni byl přiznán nárok na odpočet DPH dle daňových dokladů, které poskytli žalobkynini dodavatelé. Stav zásob žalobkyně nebylo možno zohlednit, neboť žalobkyně nevedla průkaznou evidenci o zásobách. V listinách, které žalobkyně předložila v odvolacím řízení, nesouhlasí skladová evidence s inventurním zápisem, nákupy tabákového zboží dle evidence se zaúčtovanými částkami, fakturovaný odprodej zásob s fyzickým stavem zásob dle inventarizace ani stav účtu uvedený ve výsledovce se stavem uvedeným na výpisu obrátů.

[6] Žalobu proti rozhodnutím žalovaného zamítl Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Přisvědčil žalovanému, že před zahájením daňové kontroly neměl správce daně k dispozici informace, na jejichž základě by bylo možné důvodně předpokládat, že dojde k doměření daně, a to především kvůli závažným nedostatkům v účetnictví žalobkyně. Výzva k podání dodatečného daňového přiznání by tudíž nebyla procesně efektivním krokem. Navíc by jí žalobkyně s ohledem na absenci účetních dokladů nemohla vyhovět, nevydání výzvy tudíž nijak nezasáhlo její práva. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný stanovil žalobkyni DPH mimo ekonomickou realitu. Žalobkyně požadovala, aby správce daně zdanil pouze ty dodávky, které nezahrnula do svého účetnictví, což však neodpovídá procesu stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně netvrdila, že by ani při největším možném rozsahu obchodů, které

pokračování

uskutečnila, nemohla dosáhnout základu daně takové výše, jak stanovil správce daně. V rámci stanovení daně podle pomůcek nelze uvažovat o jakémkoli přenosu důkazního břemene. Námitku, že je výpočet správce daně zatížen matematickými chybami, uplatnila žalobkyně až při jednání, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a navíc ji nijak nekonkretizovala. Žalobkyně se nemůže domáhat toho, aby byl určitý důkaz použit jako pomůcka. Inventurní soupisy zásob byly zpochybněny, nemohly tudíž být použity jako důkazy. Na závěr krajský soud nepřisvědčil ani obecné námitce žalobkyně, že daň byla stanovena po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Zrekapitulovala své žalobní námitky, uvedla, co se jimi snažila říci, a namítla, že je krajský soud nevypořádal. Stěžovatelka na základě údajů převzatých z rozhodnutí žalovaného a jednoduchých výpočtů dospěla k velice přesné výši chybějící daně a snažila se krajský soud přesvědčit, že žalovaný měl pomůcky využít jinak. Postup žalovaného byl nesprávný a velice nelogický. Stěžovatelčina tvrzení v úvodu žaloby, doplněná o přílohy k žalobě, byla dostatečně konkrétní a byla podložena důkazy založenými v daňovém spise. I za použití pomůcek musí být cílem správné zjištění a stanovení daně. Krajský soud neuvedl, jaká daň měla být správně stanovena, pouze převzal závěry žalovaného, jehož rozhodnutí považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelné. Stěžovatelce dosud nikdo nevysvětlil, proč se nedodanila jen ta hodnota, která se dodanit měla. Rozdíly mezi daní, kterou vypočetla stěžovatelka, a daní stanovenou žalovaným nelze považovat za drobné nepřesnosti. Stanovení daně podle pomůcek nemá být trestem. Námitka uplatněná při jednání nebyla novým žalobním bodem, a pokud ji měl krajský soud za nekonkrétní, mohl se zástupce žalobkyně doptat.

[8] Stěžovatelka trvá na tom, že ji měl správce daně před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Důvodem zahájení kontroly byla vždy konkrétní zjištění, správce daně navíc vydal zajišťovací příkazy, což je podmíněno pravděpodobností, že daň bude stanovena. Zajišťovací příkazy obstály v soudním přezkumu, krajský soud však nevysvětlil, proč nyní posoudil stejné okolnosti odlišně. Stěžovatelka dále uvedla, že se snažila „předělat“ na sebe daňové doklady, které byly původně vystaveny na jiné odběratele. Na základě těchto dokladů mohla podat dodatečné daňové přiznání. Pokud by stěžovatelka mohla podat dodatečné daňové přiznání, nevznikla by jí povinnost hradit penále. Nelze předjímat, jak by stěžovatelka na výzvu k podání dodatečného daňového přiznání zareagovala.

[9] Dále stěžovatelka upozornila, že po celou daňovou kontrolu se správce daně snažil stanovit daň dokazováním a na pomůcky přešel až poté, co ji seznámil s výsledky kontrolního zjištění. Námitka ohledně nezákonného přenosu důkazního břemene na stěžovatelku je tudíž namístě. Správce daně totiž přešel na pomůcky ve chvíli, kdy na něj přešlo důkazní břemeno v důsledku tvrzení stěžovatelky, že daň stanovená dokazováním je nereálná, namísto toho, aby setrval na svém původním stanovisku, a tím přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatelku. Přejít na pomůcky tak byl dle názoru stěžovatelky účelový, a krajský soud se měl touto okolností zabývat.

[10] Stěžovatelka též zopakovala, že měl žalovaný zohlednit DPH na vstupu vázanou v zásobách. Při stěžovatelčině způsobu podnikání musí být vždy na skladě nějaké zboží. Ze stejného zboží byla tudíž DPH odvedena dvakrát – jednou při stanovení daně pomůckami, podruhé ve chvíli, kdy je stěžovatelka prodala. Stěžovatelka nechtěla žalovanému „vnutit“ další pomůcku, pouze se domáhala toho, aby tuto okolnost při svých úvahách zohlednil. Stěžovatelčina evidence zásob navíc vykazovala jen marginální nesrovnalosti. Evidenci nevytvářela v průběhu řízení, pouze ji předložila později.

[11] Na závěr stěžovatelka uvedla, že je třeba ověřit, zda nebyla daňová kontrola skrytě zahájena již v červenci 2015. V takovém případě lhůta pro stanovení daně uplynula před právní mocí rozhodnutí žalovaného.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nebyly splněny podmínky pro výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně měl před zahájením daňové kontroly pouze obecné indicie, účetnictví stěžovatelky bylo zpochybněno, navíc byla nakonec daň stanovena podle pomůcek. Správce daně by tedy nebyl schopen posoudit správnost údajů, které by stěžovatelka uvedla v dodatečném daňovém přiznání, a stěžovatelka by nebyla schopna je prokázat. Rozsáhlé šetření, které správce daně provedl, nebylo možné nahradit žádným méně invazivním způsobem. To, že byly splněny podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, automaticky neznamená, že měla být vydána výzva k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný dále uvedl, že stěžovatelka fakticky napadá výběr pomůcek, avšak na výběr konkrétních pomůcek nemá právo. V postupu správce daně nelze spatřovat žádný exces či zcela zásadní pochybení. Inventurní soupisy stěžovatelky byly jako důkazy zpochybněny, a proto je nebylo možné použít jako pomůcky. To, že byla stanovena vyšší daň, než si stěžovatelka představovala, automaticky neznamená, že šlo o nezákonný postup. Jde pouze o důsledek skutečnosti, že stěžovatelka nesplnila svou důkazní povinnost. Souhlas stěžovatelky se stanovením daně podle pomůcek je irelevantní. Žalovaný považuje rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný. Jelikož byla daň stanovena podle pomůcek, nelze posuzovat, koho tížilo důkazní břemeno. Na závěr žalovaný uvedl, že nepřekročil lhůtu pro stanovení daně. Tvrzení stěžovatelky o skrytém zahájení daňové kontroly neodpovídá obsahu spisu.

[13] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[15] V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou prekluze. Podle § 148 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.* Je-li v průběhu této lhůty zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro stanovení daně znovu (§ 148 odst. 3). Lhůta pro stanovení daně se též prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty došlo k oznámení o stanovení daně [§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu].

pokračování

[16] V projednávané věci zahajoval správce daně daňovou kontrolu postupně. Ohledně zdaňovacích období březen 2014 – prosinec 2014 byla zahájena daňová kontrola v omezeném rozsahu dne 29. června 2016, tedy před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně. Následující den (§ 33 odst. 1 daňového řádu) počala tříletá lhůta pro stanovení daně běžet znovu (skončila by 30. června 2019). Platební výměry byly vydány dne 20. září 2018, tím došlo k prodloužení lhůty o další rok (do 30. června 2020). Rozhodnutí žalovaného ve věci DPH za zdaňovací období březen 2014 – prosinec 2014 nabylo právní moci dne 8. září 2019, tedy před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[17] Dne 10. února 2016 zahájil správce daně daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden – březen 2015 a květen – prosinec 2015. Daňová kontrola ohledně zdaňovacího období duben 2015 byla zahájena dne 6. listopadu 2015. V obou případech byla daňová kontrola zahájena před uplynutím tříleté lhůty pro stanovení daně. Den následující po zahájení daňové kontroly počala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně (skončila by 11. února 2019, respektive 7. listopadu 2018). Platební výměry pro tato zdaňovací období vydal správce daně dne 20. září 2018, čímž se lhůta pro stanovení daně prodloužila o další rok (do 11. února 2020, respektive 7. listopadu 2019). Rozhodnutí žalovaného o DPH za zdaňovací období v roce 2015 nabylo právní moci dne 8. září 2019, tedy rovněž před uplynutím lhůty pro stanovení daně.

[18] Tvzení stěžovatelky, že správce daně „skrytě“ zahájil daňovou kontrolu již v červenci 2015, je zcela nepodložené. Je též neopodstatněné, neboť přerušení a nové rozběhnutí lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 je spojeno pouze s formálním zahájením daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu (či v situaci předvídané v § 87 odst. 6 tohoto zákona), nikoli s jakýmkoli úkonem, který správce daně učiní v rámci vyhledávací činnosti (§ 78 daňového řádu).

[19] Stěžovatelka dále namítala procesní vadu spočívající v tom, že ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání.

[20] Podle § 143 odst. 3 věty druhé daňového řádu platí, že *zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že daň bude doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu, který správcí daně umožňuje vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena*. Pokud daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě nevyhoví, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. listopadu 2016 č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, vyplývá, že správce daně je zásadně povinen daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. „Jen výjimečně, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně, lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a bez dalšího u daňového subjektu zahájit daňovou kontrolu.“

[21] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí se stěžovatelkou, že pokud správce daně před zahájením daňové kontroly vydal zajišťovací příkazy na DPH, kterou stanovil nyní napadenými rozhodnutími, svědčí to o důvodném předpokladu, že bude daň doměřena (takový předpoklad je jednou z podmínek pro vydání zajišťovacího příkazu –

srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. ledna 2016 č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, č. 3368/2016 Sb. NSS). Nelze se proto ztotožnit s krajským soudem, že správce daně před zahájením daňové kontroly nemohl důvodně předpokládat doměření daně.

[22] Závěr krajského soudu, že nebyly splněny podmínky pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení, však přesto obстоjí. Jak totiž vyplývá z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, od vydání této výzvy lze ustoupit zejména tehdy, „bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně.“ Stěžovatelce byla doměřena DPH proto, že do svého účetnictví nezahrnula všechno zboží, se kterým obchodovala, zcela vědomě tedy vedla účetnictví v rozporu se skutečností. Za takové situace by výzva k podání dodatečného daňového přiznání skutečně neplnila svůj účel.

[23] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s argumentem krajského soudu, že vzhledem k neprůkaznosti stěžovatelčina účetnictví by správce daně nemohl ověřit správnost údajů, které by uvedla v dodatečném daňovém přiznání, a nakonec by stejně musela být daň stanovena podle pomůcek. Nevydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání tudíž nijak neovlivnilo zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[24] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Podle pomůcek musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Pokud tato podmínka není splněna, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná (§ 98 odst. 4 daňového řádu, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. února 2005 č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, č. 633/2005 Sb. NSS, který byl sice vydán za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry se však uplatní i za účinnosti daňového řádu, neboť konstrukce sjednání daně v § 98 odst. 4 daňového řádu a v § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je prakticky shodná).

[25] Za pomůcky mohou sloužit zejména *a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (§ 98 odst. 3 daňového řádu).* Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (§ 98 odst. 2 daňového řádu).

[26] Podle § 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.* Tyto limity platí i pro následný soudní přezkum (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. června 2005 č. j. 7 Afs 104/2004 - 54).

pokračování

[27] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. listopadu 2014 č. j. 9 Afs 77/2013 - 67). K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami – srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009 č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 37). Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. dubna 2014 č. j. 1 Afs 20/2014 - 40). Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena *dostatečně spolehlivě*, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2020 č. j. 10 Afs 185/2020 - 43). Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. července 2007 č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[28] V kontextu citované judikatury považuje Nejvyšší správní soud odůvodnění rozsudku krajského soudu i rozhodnutí žalovaného za dostatečné. Krajský soud sice pochybil závěrem, že zástupce stěžovatelky na jednání uplatnil nový žalobní bod (námitky ohledně nesprávných výpočtů žalovaného uplatněné na jednání obsahově odpovídaly tomu, co stěžovatelka uplatnila již v žalobě), avšak fakticky se s těmito námitkami vypořádal se závěrem, že takto obecná argumentace nemůže stěžovatelce v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek přinést úspěch, s čímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Odpovědnost za řádné vymezení žalobních bodů měla výhradně stěžovatelka, krajský soud ji rozhodně neměl vést k tomu, aby svou argumentaci konkretizovala.

[29] Stěžovatelka opakovaně zdůrazňovala, že souhlasí s tím, že nesplnila své zákonné povinnosti, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním, avšak zpochybňovala spolehlivost stanovené daně. Přesvědčení o nespolehlivosti stanovené daně však stavěla pouze na tom, že při svých výpočtech dospěla k jiným výsledkům než správce daně. Daň, kterou si spočetla stěžovatelka, je sice v nepoměru s daňovou povinností, kterou jí stanovil správce daně, avšak to samo o sobě nemůže být důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka netvrdila žádný exces v úvahách správce daně ve

smyslu výše citované judikatury. Z argumentace, kterou uplatnila v odvolání proti platebním výměrům a následně v podstatě převzala do žaloby, je zřejmé, že stěžovatelka se s žalovaným rozchází v otázce, zda při výpočtu DPH zohlednit stav zásob.

[30] V tomto směru Nejvyšší správní soud připomíná, že při stanovení daně podle pomůcek daňovému subjektu nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, respektive napadat z jakéhokoli důvodu výběr pomůcek ze strany správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. dubna 2014 č. j. 1 Afs 20/2014 - 40). Námitkou, že měl správce daně zohlednit stav zásob, se však stěžovatelka fakticky domáhá právě použití konkrétní pomůcky, což jí nepřísluší.

[31] Nejvyšší správní soud souhlasí i se závěrem krajského soudu ohledně neprůkaznosti skladové evidence stěžovatelky. Skladová evidence musí být vedena tak, aby z ní bylo možné rozhodné údaje o stavu skladu vyčíst i v průběhu zdaňovacího období (§ 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), nikoliv jen na jeho konci po sepsání inventurních soupisů. Inventura na konci zdaňovacího období pak nedává smysl, pokud zjištěné údaje nelze porovnat s průběžně vedenou skladovou evidencí (výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 185/2020 - 43). V daňovém řízení však bylo prokázáno, že stěžovatelka průběžnou skladovou evidenci nevedla, inventarizaci, kterou předložila v rámci daňové kontroly, tudíž nebylo možné považovat za průkaznou. Tato inventarizace byla součástí účetnictví, které správce daně v celém rozsahu zpochybnil, což následně vedlo ke stanovení daně podle pomůcek. Nemohla tedy sloužit jako pomůcka [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu *a contrario*].

[32] Jak vyplývá z výše citovaného § 114 odst. 4 daňového řádu, žalovaný v odvolacím řízení zkoumá, zda se kvalifikovaný odhad správce daně co nejvíce blíží realitě (čili zda byly použité pomůcky přiměřené), přitom však nemůže zohlednit doklady, které stěžovatelka předložila až v odvolacím řízení. Správce daně totiž nemohl vzít při stanovení daně podle pomůcek v úvahu podklady, které v době svého rozhodování neměl z důvodů na straně stěžovatelky k dispozici. Výše citovaný § 98 odst. 2 daňového řádu správcem daně neukládá aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by mohly představovat pro stěžovatelku výhodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. července 2017 č. j. 6 Afs 224/2016 - 40). Z toho důvodu nelze spatřovat pochybení v tom, že žalovaný nepřihlédl k evidencím sestaveným v roce 2016, které stěžovatelka předložila v odvolacím řízení. Jak navíc žalovaný zjistil, údaje v jednotlivých dokumentech, které stěžovatelka předložila, si navzájem neodpovídaly. Nebyly tudíž průkazné, a proto by je nebylo možné použít jako pomůcky, ani pokud by je stěžovatelka předložila ještě v řízení v prvním stupni.

[33] Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně stanovil stěžovatelce daň podle pomůcek proto, že její účetnictví bylo zcela neprůkazné kvůli skutečnostem přičitatelným výhradně stěžovatelce (nákup tabákových výrobků formálně na jiné subjekty, mimo vlastní účetnictví). Správce daně při stanovení daně vyšel z předpokladu, že stěžovatelka nakoupené tabákové výrobky jakožto rychloobrátkové zboží ihned zase prodala. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že vytváření větších zásob tabákových

pokračování

výrobků s ohledem na charakter stěžovatelčina podnikání (prodej koncovým spotřebitelům) nedává ekonomický smysl. Daňové orgány mohly tedy předpokládat, že stěžovatelka v každém měsíčním zdaňovacím období prodala přibližně to, co nakoupila od svých dodavatelů. Úvahu správce daně tudíž Nejvyšší správní soud považuje za logickou, daň stanovená na jejím základě nevybočuje ze zákonných mezí.

[34] Námitka stěžovatelky ohledně přenesení důkazního břemene také není důvodná. Jak správně upozorňoval žalovaný i krajský soud, stěžovatelce nebyla daň stanovena dokazováním, nýbrž pomůckami. Rozložení důkazního břemene by mohlo být relevantní pouze v případě, že by stěžovatelka namítala nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a bylo by třeba posoudit, zda splnila své povinnosti při dokazování (unesla důkazní břemeno ohledně svých tvrzení, či správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost stěžovatelčina účetnictví). Stěžovatelka však opakovaně zdůrazňovala, že samotný způsob stanovení daně nenapadá.

[35] V tom, že se správce daně snažil po celou daňovou kontrolu stanovit daň dokazováním a teprve na jejím konci přešel na pomůcky, pak také nelze spatřovat vadu. Naopak, daňový řád jednoznačně preferuje stanovení daně dokazováním a pomůcky připouští teprve pro případ, že tímto způsobem daň stanovit objektivně nelze. Přechod na pomůcky až na konci daňové kontroly, tedy poté, co správce daně vyčerpá všechny možnosti, jak stanovit daň dokazováním, této konstrukci odpovídá.

IV. Závěr a náklady řízení

[36] Nejvyšší správní soud tedy ze shora uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročez se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 12. května 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu