



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobkyně: J. K.,  
zastoupena advokátem JUDr. Oldřichem Benešem  
sídlem Mojmírovsů 41, 709 00 Ostrava – Mariánské Hory

proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2020, č. j. 3565/20/5300-21442-711359,  
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

*Žalobní námitky*

1. Žalobkyně se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 27. 3. 2020, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2020, č. j. 3565/20/5300-21442-711359 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 31. 10. 2018, doměřujícím žalobkyni daň z přidané hodnoty a stanovující penále za zdaňovací období leden – prosinec 2013, a odvoláním napadené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

2. Žalobkyně považuje napadeného rozhodnutí za předčasně vydané, protože vychází ze zjištění správce daně v paralelně běžícím řízení o dani z příjmů, které však ještě neskončilo pravomocným rozhodnutím, a není proto na jisto postaveno, zda závěry, ze kterých vycházel správce daně při stanovení daně z přidané hodnoty, obstojí právě ve vztahu k určení správného základu této daně, který vychází pouze z řízení a zjištění, která byla učiněna ve vztahu k dani z příjmu.
3. Další žalobní námitky jsou procesního charakteru. Žalobkyně namítla krátké lhůty k vyjádřením, které jí poskytovali žalovaný i správce daně. Projednání zprávy o daňové kontrole bylo pouze formální a proběhlo za situace, kdy nebylo rozhodnuto o stížnosti podané před tímto projednáním. Žalovaný se nevypořádal s námitkou porušení práva být slyšen, špatně provedl důkazy svědeckými výpověďmi, neprovedl opakované místní šetření, a porušil zásadu rychlosti, neboť daňovým orgánům vše dlouho trvalo.
4. Účetnictví žalobkyně je v podle jejího názoru úplné a správné, odpovídající právním předpisům. Závěr žalovaného o jeho neprůkaznosti je nepřezkoumatelný, chybný a neprokázaný. České účetní standardy nejsou pro žalobkyně závazné. Jediné, co je závazné, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) a jeho prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., (dále jen „vyhláška o účetnictví“), a jejich požadavky žalobkyně splňuje. Žalovaný má chyby ve výpočtech, kterými odůvodňuje neprůkaznost evidencí. Správce daně vychází z evidencí, které sám předtím označil za nedostatečné. Žalovaný a správce daně opakovaně odmítají stěžejní evidence uvedené v souboru I. A6 jen z důvodu, že byl doložen později. Není přezkoumatelná intenzita žalovaným tvrzených nesrovnalostí účetnictví, žalobkyně nechala účetnictví přezkoumat znalecky a znalec potvrdil, že je v souladu se zákonnými požadavky.
5. Podle žalobkyně byl přechod na stanovení daně podle pomůcek nezákonný, když jednak pro přechod nejsou splněny podmínky, protože je účetnictví v pořádku, a správce daně neprokázal nemožnost stanovit daň dokazováním. Správce daně navíc s částí účetnictví žalobkyně operuje jako s pomůckou, tedy materiálně jí dokazuje. Žalobkyně namítl rovněž nepřiměřenost pomůcek.

#### *Stanovisko žalovaného*

6. Žalovaný s žalobními námitkami nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že ačkoli byly při předmětné daňové kontrole na DPH využity poznatky z v té době probíhající daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob, jedná se v rámci předmětné daňové kontroly na DPH o již ukončený postup správce daně. Závěry dodatečného platebního výměru na dani z příjmů fyzických osob se nevztahují k předmětné daňové kontrole na DPH, ani k dodatečným platebním výměrům, potažmo napadenému rozhodnutí, jež byly na základě předmětné daňové kontroly na

DPH vydány. K žalobkyní dodatečně předložené evidenci I. A6 žalovaný uvádí, že se jejím podrobným posouzením zabýval jak správce daně (strany 14 a 15 Zprávy o daňové kontrole), tak žalovaný (bod 98 napadeného rozhodnutí), když tuto vyhodnotil na základě doby jejího předložení a odůvodnění jejího předložení jako nedůvěryhodnou.

7. Žalobkyní prezentované způsoby okamžitého zjištění výrobků ve výrobě, resp. polotovarů, je podle žalovaného třeba odmítnout, už jen z toho důvodu, že pro jejich zjištění je dle jejího tvrzení třeba odečíst vyfakturované prodeje takovýchto výrobků. Z důvodu, že v týdenní evidenci výroby hotových výrobků žalobkyně výrobky evidovala pouze dle základního typu výrobku, není totiž možno z předmětné evidence zjistit, ani jaké skutečné množství konkrétního druhu hotového výrobku žalobkyně v jednotlivé dny vyrobila, ani v jakém ocenění. Nelze tak tedy ani ověřit, zda údaje o fakturaci předmětných druhů výrobků v jednotlivé dny roku 2013 odpovídají skutečnosti, tj. např. zda žalobkyně v daný den opravdu vyrobila takové množství šunkového speciálu krájeného, jak deklaruje, že prodala, a v jakém ocenění, a tedy zda výše jí deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění odpovídá skutečnosti. Nelze souhlasit se základní premisou, že všechny dokončené výrobky vždy bez výjimky okamžitě prodá.
8. K stanovení daně pomůckami žalovaný uvedl, že pomůckami mohou být také důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Vznesené námitky nejsou na místě, protože žalobkyně neprokázal hrubý nepoměr stanovené daně vůči odhadu stanovení této daňové povinnosti. Správce daně zajistil žalobkynina oborová a místní specifika, a žalobní námitka není podle žalovaného důvodná.

*Posouzení krajským soudem:*

9. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobkyni, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

*Zjištění z daňového spisu*

10. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobkyně proběhla daňová kontrola ve zdaňovacích obdobích leden až prosince roku 2013, zahájená 16. 2. 2016. Účetnictví vedla žalobkyně ke dvěma střediskům, středisku Melč (jatká) a středisku Zábřeh (výroba masa a masných výrobků a prodej). Žalobkyni byla doměřena DPH za rok 2013 za použití pomůcek poté, co žalovaný a před ním správce daně seznali, že její účetnictví je neprůkazné, konkrétně, že z něj nelze k libovolnému dni v roce zjistit stav zásob, resp. masa ve výrobním procesu (například zrovna sušeného nebo soleného), případně zjistit, kolik bylo vyrobeno konkrétního druhu masa (např. svíčkové) a jak s ním bylo dále naloženo. Jako pomůcky následně byly použity nezpochybněné části účetnictví žalobkyně, její výrobní normy a údaje z jejích nezpochybněných daňových přiznání. Naopak již nebylo reflektováno to, že žalobkyně v daném období údajně musela často zapracovat

na místo levnějšího masa maso dražší, které mělo vzniknout přebytky neprodaného kvalitního výsekového masa z druhého provozu žalobkyně – jatka Melč, aniž by však došlo k adekvátnímu zdražení výrobku. Právě uvedené však žalobkyně svým účetnictvím (ani jinak) nebyla s to dokázat. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování o výsledky svědků, Ing. Ž. a pana V., neprovedl navrhované místní šetření, a následně rozhodl napadeným rozhodnutím.

#### *K námitce předčasnosti žaloby*

11. Podle žalobkyně nemohl žalovaný rozhodnout o jejím odvolání proti prvostupňovým platebním výběrům, které vycházejí ze stejných skutkových zjištění, které byly podkladem doměření daně z příjmů, rozhodnutí o které nenabývalo ke dni napadeného rozhodnutí právní moci; poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 – 74.
12. Krajský soud ověřil, že žalovaný vyšel zejména z daňových přiznání žalobkyně, jejího účetnictví ohledně nákupů masa, jejich norem o tom, kolik je ziskovost jednotlivých výrobků, skladby výrobků, výrobních ztrát, nevycházel z žádných skutkových zjištění, o kterém by nyní žalovaná tvrdila, že byla sporná a nevycházel ani z výpočtu či základu daně z příjmů. Pravomocné doměření daně z příjmů proto nemá na zjištění správce daně žádný vliv a námitka předčasnosti není důvodná.
13. V žalobkyní odkazovaném rozsudku č. j. 8 Afs 63/2011-74 Nejvyšší správní soud mj. uvedl „[z]e správního spisu však vyplynulo, že správce daně při stanovení daně z příjmů právnických osob podle pomůcek vyšel z údajů vyplývajících z daňového přiznání stěžovatele k dani z přidané hodnoty, tj. nikoliv ze samotného výpočtu či základu daně z přidané hodnoty. Při výrazném zjednodušení problematiky daně z přidané hodnoty lze přitom konstatovat, že uskutečněná plnění svým způsobem představují „příjmy“ a přijatá plnění „výdaje“. Závěr o jisté souvislosti mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty nepřímou vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, čj. 1 Afs 68/2006 - 75“, a tedy připustil postup správce daně, kdy v jednom řízení vyjde z daňových tvrzení daňového subjektu podaných v řízení týkající se jiné daně a tyto použije jako pomůcky, což je rovněž postup zvolený v posuzované věci a se závěrem krajského soudu o nedůvodnosti žalobní námitky tak tento rozsudek Nejvyššího správního soudu není v rozporu.

#### *K procesním námitkám*

14. Žalobkyně namítala nepřiměřeně krátké lhůty poskytované v „celém daňovém řízení“. Výslovně pak namítala krátkost lhůty 15 dnů k vyjádření ke kontrolním zjištěním, kterou považovala za neúměrnou tříleté daňové kontrole a rozsahu materiálu k vyjádření (cca 60 stran), a krátkost lhůty k vyjádření ke zjištěním v odvolacím řízení, kdy patnáctidenní lhůta byla zkrácena ještě tím, že byla stanovena přes vánoční svátky (výzva doručena 18. 12. 2019). Žalobkyni tak nebylo umožněno, aby své odvolání doplnila zejména o navrhovaný znalecký posudek.

15. Krajský soud ověřil, že žalobkyně byla k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění vyzvána 10. 9. 2018 a byla jí k vyjádření stanovena lhůta v délce 15 dnů, o jejíž prodloužení žalobkyně požádala až po jejím uplynutí dne 1. 10. 2018; z tohoto důvodu správce daně lhůtu neprodloužil.
16. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, *pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.*
17. Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dává daňovému subjektu prostor k vyjádření a navržení důkazů předtím, než je daňová kontrola ukončena projednáním zprávy o daňové kontrole, která však na rozdíl od seznámení s výsledkem kontrolních zjištění žádný prostor pro vyjádření a pro důkazní návrhy nedává, když tomu brání koncentrace zakotvená v § 88 odst. 3 daňového řádu. Délka lhůty pro vyjádření není zákonem stanovena exaktně, ale má být „*přiměřená*“; judikatura dovodila, že délka 20 dnů požadavek přiměřenosti splňuje (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 354/2018 - „*Nejvyšší správní soud nicméně považuje lhůtu 20 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění za přiměřenou, a to i při zohlednění skutečnosti, že výsledek kontrolního zjištění má 73 stran. Časový úsek od 19. 2. 2018 do 12. 3. 2018 totiž zahrnuje tři pracovní týdny, což je doba, v rámci které se lze při vynaložení přiměřeně soustředěného a intenzivního pracovního úsilí vypořádat i s obsáhlými a právně komplikovanými věcmi.*“ V nynějším případě stanovená patnáctidenní lhůta tak sama o sobě není nijak výjimečně krátká, a podle názoru krajského soudu umožňuje vypořádat se i s obsáhlou argumentací, když daňový řád v § 33 odst. 2 za výjimečnou považuje lhůtu kratší osmi dnů.
18. Žalobkyně nadto mohla o prodloužení lhůty požádat postupem upraveným v § 36 odst. 2 daňového řádu, podle něhož „*[s]právce daně povolí ze závažného důvodu na žádost osoby zúčastněné na správě daní prodloužení lhůty stanovené správcem daně, pokud byla žádost o prodloužení lhůty podána před jejím uplynutím; za stejných podmínek lze prodloužit i lhůtu zákonnou, pokud tak stanoví zákon*“. Z citovaného ustanovení vyplývají dvě kumulativní podmínky pro povolení prodloužení: 1. podání žádosti před uplynutím lhůty, a 2. existence závažného důvodu pro prodloužení. Požádala – li však žalobkyně o prodloužení lhůty až po jejím uplynutí, nebyla splněna první podmínka pro její prodloužení a správci daně tak nezbylo, než žádosti nevyhovět; není přitom významné, zda původní lhůta byla přiměřená či nikoliv.
19. I v případě, kdyby správcem daně stanovená lhůta k vyjádření byla vskutku nepřiměřená, nemohla by tato procesní vada mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože daňové odvolací řízení je ovládáno apelačním principem a žalobkyni nic nebránilo vyjádření a důkazní návrhy učinit v rámci odvolacího řízení. Shora zmíněná koncentrace podle § 88 odst. 3 daňového řádu dopadá pouze na vyjádření a důkazní návrhy ve vztahu k zprávě o daňové kontrole.
20. Ohledně patnáctidenní lhůty k vyjádření ke zjištěním v odvolacím řízení upravuje daňový řád toto: Podle § 115 odst. 2, *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými*

*skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle odstavce třetího, [l]hůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání.*

21. Z právě citovaného je zřejmé, že patnáctidenní lhůta k vyjádření nejenže není výjimečně krátká, naopak je nejdelší možná, když delší lhůtu žalovaný z vlastní iniciativy nemohl poskytnout. I zde mohla žalobkyně požádat o její prodloužení ze závažného důvodu postupem podle § 36, což však neučinila. Nadto mohla požádat o navrácení lhůty v předešlý stav podle § 115 odst. 3 druhá věta ve spojení s § 37 odst. 2 daňového řádu, což však rovněž neučinila. Ani tuto žalobní námitku soud nepovažuje za důvodnou.
22. Žalobkyně dále namítla pouze formální projednání zprávy o daňové kontrole a chybný postup správce daně, kdy zpráva byla projednána předtím, než bylo rozhodnuto o stížnosti žalobkyně.
23. Postup při ukončení daňové kontroly upravuje ustanovení § 88 daňového řádu. Ukončení probíhá ve dvou krocích; prvním krokem je seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění podle § 88 odst. 2 daňového řádu, druhým pak samotné projednání zprávy o daňové kontrole podle § 88 odst. 4 daňového řádu. Prostor pro vyjádření a navrzení důkazů však má daňový subjekt pouze v době do uplynutí lhůty pro vyjádření ke kontrolním zjištěním podle odstavce třetího. Projednání zprávy o daňové kontrole je již v podstatě formálním krokem daňovou kontrolu ukončující: V rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, Nejvyšší správní soud shledal, že „[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navrzení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“

24. Projednání zprávy o daňové kontrole je tedy vskutku v podstatě formálním úkonem a postupoval – li takto správce daně, pak postupoval správně a žalobní námitka tak není důvodná.
25. K žalobní námitce, že správce daně nesprávně ukončil daňovou kontrolu před vyřízením stížnosti žalobkyně na postup správce daně, krajský soud v daňovém spise ověřil, že žalobkyně podala stížnosti dne 29. 10. 2018 z důvodu poskytnutí nedostatečné lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění a neprodloužení této lhůty na její žádost. Na den 30. 10. 2018 bylo nařízeno projednání zprávy o daňové kontrole předvoláním ze dne 8. 10. 2018 v reakci na žádost žalobkyně o stanovení termínu projednání právě na 30. 10. 2018. Žalobkyně odmítla zprávu o daňové kontrole podepsat, neboť nebyla dosud vyřízena její stížnost, což správce daně považoval za nedůvodné odepření podpisu a daňovou kontrolu ukončil s odkazem na § 88 odst. 6 daňového řádu. O posouzení stížnosti byla žalobkyně vyrozuměna dne 6. 12. 2018.
26. V napadeném rozhodnutí k totožné odvolací námitce žalovaný uvedl, že podání stížnosti tak, že ji nelze z časového hlediska před plánovaným projednáním zprávy o daňové kontrole vyřídit, ačkoli žalobkyně o důvodech stížnosti věděla již dříve, je obstrukčním jednáním s cílem zabránit správci daně daňovou kontrolu ukončit, což je posuzovaný případ, když skutkové okolnosti předcházející podání stížnosti vyřčený předpoklad naplňují (bod 69 napadeného rozhodnutí).
27. Podle § 261 odst. 1 daňového řádu, *[o]soba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany.* Podle odstavce čtvrtého poslední věty téhož ustanovení: *[s]tížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.*
28. Z uvedené citace je zřejmé, že stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu může být podána ze dvou důvodů. Za prvé může jít o nevhodné chování úředních osob správce daně a za druhé o postup správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. K charakteru stížnosti a vlivu jejího podání na možnost ukončení daňové kontroly se judikatura správních soudů opakovaně a jednotně vyjadřovala. Nejvyšší správní soud k ní uvedl v rozsudku č. j. 2 Afs 143/2015 – 71 z 3. 11. 2015, že *„stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob.(...) Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. (...) existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu). Kromě toho podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že [o]depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. Posouzení, zda se jedná o důvodné, nebo nedůvodné odepření podpisu zprávy o*

*daňové kontrole, je ve fázi jejího projednávání v kompetenci správce daně. Poněvadž se zpráva o daňové kontrole stává odůvodněním dodatečného platebního výměru, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly (§ 147 odst. 4 daňového řádu), je možné proti jejímu nezákonnému projednání brojit v odvolacím řízení proti tomuto vyměření. Je pak na odvolacím orgánu, aby posoudil, zda byla zpráva projednána v souladu se zákonem a zda byla daňová kontrola řádně ukončena. Dospěje-li odvolací orgán k závěru, že tomu tak nebylo, bude na něm, aby tuto situaci řešil v souladu s § 115 daňového řádu“.*

29. Pokud jde o nyní projednávanou věc, stížností ze dne 29.10.2018 napadla žalobkyně postup správce daně v souvislosti s nevyhovění její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, kterou správce považoval za opožděnou. Krajský soud považuje předmětnou stížnost za nepřipustnou pro nedodržení podmínky subsidiarity využití tohoto ochranného prostředku, tak jak bylo uzavřeno ve shora citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, když žalobkyně po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečných platebních výměrů mohla proti nim podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze napadnout rovněž postup správce daně při posouzení její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření, což i učinila. Subsidiarita využití institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu neznamena, že jiný prostředek ochrany se nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným oprávněným prostředkem v budoucnu (viz citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
30. Krajský soud souhlasí i s názorem žalovaného, že podání stížnosti mělo obstrukční charakter; žalobkyně mohla stížnost podat bezprostředně poté, co žalobkyni nebylo vyhověno v žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření dne 1. 10. 2018 a žalobkyně byla s důvody nevyhovění seznámena, a nečekat až na den bezprostředně předcházející nařízenému projednání zprávy o daňové kontrole, který byl nadto zvolen samotou žalobkyní.
31. Odepřela-li tedy žalobkyně podepsat zprávu o daňové kontrole proto, že před ukončením daňové kontroly nebyla vyřízena jí podaná stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, jednalo se o nedůvodné odmítnutí podpisu ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu.
32. Žalobkyně dále namítla nevypořádání námítky porušení práva být slyšen, a to v nezopakování místního šetření, které mohlo přímo žalovanému objasnit řádné vedení evidencí, a ve způsobu, jak byli vyslechnuti svědkové paní Ž. a pan V., a v neposkytnutí přiměřené (dostatečné) lhůty pro vyjádření.
33. Žalovaný se s námitkou porušení práva být slyšen ve vazbě na neprovedení místního šetření vypořádal v bodech 100 až 102 napadeného rozhodnutí, když shledal, že k opakovanému místnímu šetření za účelem prokázání shodných skutečností, ke kterým již místní šetření bylo provedeno dne 11. 4. 2018, není důvod mj. též proto, že pro řešení případ je podstatná kvalita evidencí vedených za kontrolovaná období a to, zda z předmětných evidencí je zřejmá a ověřitelná provázanost pořízeného materiálu s výstupy žalobkyně, tedy jak bylo s pořízeným materiálem dále naloženo a jaké výstupy žalobkyně uskutečnila.
34. Z uvedeného je zřejmé, že se žalovaný neprovedením místního šetření zabýval a že je rovněž odůvodnil, když se dovolal nedostatku vypovídací potence tohoto navrhovaného



důkazu, což je jedním z důvodů, pro které lze navržený důkaz neprovést, jak dovodil v nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I ÚS 118/09 Ústavní soud, který konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož utvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislosti s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazů, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014).

35. K chybně provedenému výsledku obou svědků žalobkyně žádnou konkrétní námitku nevznesla a krajský soud žádné pochybení neshledal. K lhůtě k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění se krajský soud podrobně vyjádřil výše.
36. Žalobní námitka nevypořádání námitky porušení práva být slyšen proto není důvodná.
37. Konečně žalobkyně namítla neúměrnou délku řízení, když má za to, že daňovým orgánů vše trvalo moc dlouho. Krajský soud proto ověřil, zda nedošlo k prekluzi práva stanovit daň, když z hlediska délky daňového řízení pouze prekluze by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a zjistil, že tomu tak není. Posledním dnem pro podání daňového přiznání ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu, byl 25. 2. 2013, čímž začala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. Před jejím uplynutím dne 16. 2. 2016 byla zahájena daňové kontrola, což mělo za následek, že lhůta pro stanovení daně začala běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu), a tato by uplynula 16. 2. 2019. Platební výměry byly žalobkyni doručeny ve dvanácti měsících před jejím uplynutím, dne 1. 11. 2018, čímž byla lhůta prodloužena o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, tedy do 16. 2. 2020. Napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 27. 1. 2020, a tedy včas. Daňové orgány tak daň stanovily ve lhůtě pro její stanovení a námitka neúměrné délky daňového řízení není důvodná.

*Žalobní námitky k závěru o neprůkaznosti účetnictví žalobkyně.*

38. Žalobkyně namítla, že sporné účetnictví, vedené ve vztahu k středisku Zábřeh způsobem B, je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, odpovídá vyhlášce o účetnictví, a je úplné a správné. Závěr žalovaného o jeho neprůkaznosti je nepřezkoumatelný, chybný a neprokázaný. České účetní standardy nejsou pro žalobkyni závazné.
39. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, *[ú]četní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*
40. Podle § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, *[p]ro dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek ministerstvo vydává České účetní standardy (dále jen „standardy“). Standardy stanoví zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Vybrané účetní jednotky postupují podle*

*standardů vždy. Ostatní účetní jednotky se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Odchylku od standardů a její důvody jsou ostatní účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle tohoto zákona a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.(...).*

41. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že pochybnosti správce daně ohledně střediska Zábřeh, žalovaným shledané jako důvodné, byly založeny nikoliv na tom, že žalobkyně nedodržovala České účetní standardy, ale že neprokázala dodržení postupu podle § 9 odst. 7 vyhlášky o účetnictví, podle kterého způsob B, zvolený žalobkyní, 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. Žalobkyně nevedla skladové karty, které k tomuto účelu podle Českých účetních standardů slouží, a vykazala nižší tržby, než byla vstupní hodnota přímého materiálu. Na výzvu předložila množství evidencí, z nichž žádná nenaplnila podmínky řádně vedené evidence zásob podle § 9 vyhlášky o účetnictví, protože z nich nebyla schopna kdykoliv v průběhu účetního období zjistit evidenční stav veškerých zásob, tj. materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků, včetně jejich ocenění, když vedla odděleně evidence o pořízené surovině a pak až evidence o hotových výrobcích, ačkoliv podle jejího vlastního vyjádření při výrobě masných produktů probíhá časově delší proces technologické výroby a tedy masný výrobek prochází i stadiem produktu nedokončené výroby a polotovaru. Žádná z předložených evidencí nebyla vedena tak, aby z ní bylo patrné, jak bylo žalobkyní s pořízeným materiálem naloženo a pro jaké konkrétní výstupy byl tento konkrétní materiál použit tak, aby bylo možno ověřit, zda žalobkyně v účetnictví a podaných daňových tvrzením přiznala veškerá uskutečněná zdanitelná plnění (viz body 31 – 34 napadeného rozhodnutí).
42. Z uvedeného vyplývá, že otázka závaznosti Českých účetních standardů není pro věc rozhodná, neboť podle 36 odst. 1 zákona o účetnictví měla žalobkyně v případě, že se od nich odchýlila, zajistit věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, což neučinila, čímž nesplnila zejména svou povinnost vést účetnictví *správně*, neboť podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví, *je účetnictví správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel*, a žalovaný a správce daně na tom správně založili svůj závěr o zpochybnění účetnictví.
43. Žalobkyně dále namítla, že správce daně vycházel z evidencí, které sám předtím označil za nedostatečné. Výpočty žalovaného jsou nepřezkoumatelné a na upozornění na tyto chyby žalovaný reagoval tím, že „*i tak jsou v evidencích další nesrovnalosti*“, aniž by je však uvedl, což vede k nepřezkoumatelnosti jeho závěru. Žalovaný a správce daně opakovaně odmítli evidenci I. A6, o které tvrdí, že je nevěrohodná, aniž by toto blíže vysvětlili jinak, než jen argumentem, že byla doložena později. Není přezkoumatelná intenzita žalovaným tvrzených nesrovnalostí účetnictví. Kvality účetnictví potvrdil znalec.
44. Krajský soud v napadeném rozhodnutí k sporné evidenci I. A6 zjistil, že žalobkyně ve svých vyjádřeních k výzvě uvedla, že veškerý pořízený materiál je evidován v přílohách I. A1, I. A2 a I. A3. Teprve po vyslovení pochybností správcem daně, který vlastními výpočty zjistil rozdíl v kilogramech evidovaného hovězího a vepřového masa, v návaznosti

na vykázané kilogramy dle tabulky I. A5, žalobkyně jako nový důkazní prostředek doložila evidenci I. A6. Tuto evidenci žalovaný a správce daně odmítli akceptovat jednak proto, že podle nich byla vyhotovena až poté, co byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností správce daně, a to s ohledem na chronologii jejího předložení a nevěrohodnost zdůvodnění, proč byla vedena odděleně (měla v ní být vedena evidence výrobního masa odděleně, ačkoliv výrobní maso bylo evidováno rovněž v evidenci AI), dále z důvodu, že ani tato evidence nebyla žalobkyní vedena v souladu se zákonem o účetnictví, protože v ní evidovaný materiál je evidován bez ocenění a bez provázanosti na účetnictví žalobkyně. Není tedy důvodná námitka, že žalovaný odmítl akceptovat evidenci I. A6 pouze z důvodu jejího pozdního předložení; krajský soud nadto považuje závěr o účelovosti jejího vytvoření za logický, vyplývající jednak z jejího nedůvodného pozdního předložení navzdory původnímu tvrzení, že žalobkyně předkládá všechny evidence, a jednak pro rozporuplné zdůvodnění jejího vedení.

45. Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v námitce chybných výpočtů. Daňové orgány přezkoumatelně vyčíslily nepřesnosti v objemu stovek tun masa, přičemž i při odhlédnutí od chybných výpočtů správce daně pořád zůstávají nepřesnosti v řádech minimálně desítek tun, což zpochybňuje účastnictví odůvodňuje.

46. Z namítaného znaleckého posudku vyplývá, jak krajský soud ověřil, následující: „důvodem zavedení a dlouholetého používání této rozdílné metodiky (pozn. soudu: účtování na středisku Zábřeh způsobem B) je dle vyjádření subjektu administrativní obtížnost a faktická nereálnost možnosti vnitropodnikového účetního sledování pohybu každého druhu masa s ohledem na jeho kvalitu, druh, zpracování a zapracování do různých masných výrobků nebo kolísající sezónní cenu ve vztahu k jednotlivým druhům těchto finálních masných výrobků. (...) Z obsahu údajů podkladů této operativní evidence (pozn. soudu: mj. i evidence výrobních mas I. A.6, kterou mají daňové orgány za nevěrohodnou) v přímé návaznosti na základní vstupní účetní doklady o nákupech surovin tak lze i skrze tento způsob propočtové průběžně a průkazně v mezidobí jejího zpracování vysledovat pohyb a stav suroviny, nehledě k tomu, že po celou dobu procesu zpracování je dodržena i základní hodnotové účetní linie (...) důsledky případně zjištěných konkrétních skutečností v podobě určitých věcných nesrovnalostí, vyplývajících z nevedení vnitropodnikových účtů evidence stavu a pohybu zásob v podobě nedokončené výroby apod. pak nutno řešit výhradně individuálně a konkrétně vždy v vztahu k příslušnému druhu materiálu (pozn. soudu: který je evidován s přesností na půlku krávy, nikoli na druh masa) a jeho dalšího procesu zpracování do finálního výrobku dle platných výrobních norem, které má účetní jednotka zpracovány (pozn. soudu: a které rovněž neoperují s konkrétním druhem mas, ale např. s hovězím zadním výrobním)“. Znalec tedy při formulaci svého závěru vyšel i ze sporné evidence I. A6, jednak ze sdělení samotné žalobkyně, že sledování pohybu každého druhu masa ve vztahu k finálním výrobkům je nereálné, přičemž právě používáním drahého masa (např. právě svíčkové) do masných výrobků žalobkyně argumentuje, nicméně toto není s to prokázat účetnictvím, ani jinak. Žalobní námitka tak rovněž není důvodná.

47. K navrženému znaleckému výsledku krajský soud uvádí, že jej považuje za nadbytečný, protože znalec operoval i se souborem I. A6, který byl důvodně shledán nedůvěryhodným, jak bylo vysvětleno shora.

### *Námítky ke stanovení daně podle pomůcek*

48. Podle žalobkyně byl přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek nezákonný, když jednak pro přechod nejsou splněny podmínky, protože je účetnictví v pořádku, a správce daně neprokázal nemožnost stanovit daň dokazováním. Správce daně navíc s částí účetnictví žalobkyně operuje jako s pomůckou, tedy materiálně jí dokazuje. Žalobkyně namítla rovněž nepřiměřenost pomůcek.
49. Úprava stanovení daně podle pomůcek je obsažena v § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *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.*
50. Podmínky, kdy je nutno stanovit daň podle pomůcek, dále rozpracovala judikatura správních soudů, a definovala tyto tři: *„1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).“* (rozsudek Nejvyšší správní soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020).
51. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 01. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29 uvedl, že *„[p]ro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“.*
52. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek byla neprůkaznost žalobkyní vedené skladové evidence, kterou žalobkyně navzdory výzvě správce daně kvalifikovaně nenahradila, v důsledku čehož nebylo možno zjistit, jak žalobkyně s pořízeným materiálem naložila a pro jaké konkrétní výstupy byl konkrétní materiál použit tak, aby bylo možno ověřit, zda žalobkyně v účetnictví a podaných daňových tvrzeních přiznala veškerá uskutečněná zdanitelná plnění (v podrobnostech viz předchozí část tohoto rozsudku). Co se týče rozsahu zpochybnění účetnictví, z napadeného rozhodnutí vyplývá, že účetnictví bylo zpochybněno jako celek a ani z ostatních evidencí, včetně sporné I. A6, nebylo možno zjistit stav zásob, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků, včetně jejich ocenění, když žalovaný uzavřel *„[d]aňový subjekt nepředložil ani žádné navazující evidence, ze kterých by bylo možné zjistit, jaké vzniklo po rozbourání základní suroviny (...) množství určitého druhu masa podle jeho kvality a ocenění, není možné ani ověřit návaznost na množství prodaného výsekového masa*

*určité kvality a v ocenění nebo jeho další zpracování do výroby masných výrobků podle daných norem“.* Krajský soud proto uzavřel, že z důvodu porušení důkazní povinnosti žalobkyně nebylo možno stanovit daň dokazováním. První dvě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek tak byly naplněny.

53. Podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu jsou pomůckami mj. „*důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny*“. Přípustnost užití nezpochybněné části účetnictví žalobkyně tak vyplývá již z tohoto zákonného ustanovení a potvrdila ji i judikatura, když Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. srpna 2021, č. j. 2 Afs 247/2020 - 44 uvedl: „*[p]omůckami mohou být mj. nezpochybněné důkazy o jednotlivostech či dílčích aktivitách daňového subjektu, nikoliv však soubor důkazů, který by dával obraz o celé daňové povinnosti. Správce daně tedy může při stanovení daně s použitím pomůcek použít také dílčí důkaz o daňové povinnosti, který získá od samotného daňového subjektu (...)*“.
54. V posuzované věci byly jako pomůcky použity nezpochybněné části účetnictví žalobkyně, její výrobní normy a údaje z jejích nezpochybněných daňových přiznání, což je v souladu jak s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, tak s citovanou judikaturou. V pomůckách nebylo přihlédnuto k tvrzení žalobkyně, že v daném období údajně musela zapracovat na místo levnějšího masa maso dražší, které mělo vzniknout přebytky neprodaného kvalitního výsekového masa z druhého provozu žalobkyně – jatka Melč, aniž by však došlo k adekvátnímu zdražení výrobku, protože uvedené zůstalo pouze v rovině tvrzení, když nevyplývalo ani z nezpochybněné části účetnictví, ani z nezpochybněných důkazů, které by jako pomůcky mohly sloužit.
55. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, *[n]ámítkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při požití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.*
56. Žalobkyně uvedla, že správce daně vyšel ze špatných pomůcek, když nerespektoval slevy a drahé vstupy z přebytků ze střediska Melč, jakož i lokalitu, kde žalobkyně podniká a náročnost podnikání v oboru (což žalobkyně dokládala řadou zkrachovalých konkurentů). Hrubý nepoměr mezi daňovou povinností jí stanovenou a tou, která jí stanovena být měla, však pouze tvrdí, avšak tuto neprokázala, když k prokázání tohoto nepoměru by bylo třeba disponovat stran své produkce použitelnými důkazními prostředky, které nepředložila, resp. účetnictvím, které však bylo shledáno neprůkazným.
57. Krajský soud proto uzavřel, že i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, kterou je jejich spolehlivost ve vztahu ke stanovení daně, byla splněna, když žalobkyně použité pomůcky účinně nezpochybnila a hrubý nepoměr mezi daňovou povinností stanovenou a tou, která jí stanovena být měla, neprokázala.

#### *Závěr a náklady řízení*

58. Vzhledem k tomu, že žádná z žalobních námitek není důvodná, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).
59. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 4. listopadu 2021

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu