



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Andrey Veselé a Mgr. Jany Jurečkové ve věci

žalobce

M. P.
bytem X,
zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem,
se sídlem Šaldova 34/466, Praha 8 – Karlín,

proti
žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,
se sídlem Masarykova 31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2018, č. j. 32660/18/5200-1042-79923.

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) vydal ve věci žalobce dne 19. 7. 2017 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za zdaňovací období 2014 (dále jen „platební výměr“).
2. K odvolání žalobce žalovaný změnil rozhodnutím ze dne 19. 7. 2018, č. j. 32660/18/5200-10424-709923, platební výměr (dále jen „žalované rozhodnutí“) tak, že se podle zákona o daních z příjmu (dále jen „Dpřij.“) a v souladu s ust. § 147, ust. § 143 a § 98 daňového řádu (dále též jen „d.ř.“), shora uvedenému daňovému subjektu na základě tohoto rozhodnutí za zdaňovací období roku 2014 doměřuje podle pomůcek daně ve výši 61 920,- Kč, daňová ztráta ve výši - 381 998,- Kč a současně vzniká povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) d.ř. ve výši 12 384,- Kč a podle § 251 odst. 1 písm. c) d.ř. ve výši 3 819,- Kč.
3. Dne 1. 2. 2016 byla u žalobce protokolem č. j. 277999/16/2009-60563-110336 zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2014. V kontrolovaném zdaňovacím období bylo předmětem hlavních (převažujících) příjmů ze samostatné činnosti podle § 7 ZDP nákup a prodej masa a masných výrobků (maloobchod).
4. V průběhu kontroly vznikly správci daně pochybnosti, týkající se výše obchodní přírážky při prodeji masa a masných výrobků. Za účelem odstranění těchto pochybností zaslal správce daně žalobci výzvu č. j. 4042257/15/2009-60563-110336 ze dne 16. 5. 2016, ve které podrobně popsal důvody svých pochybností a vyzval žalobce k předložení dalších důkazních prostředků prokazujících výši obchodní přírážky.
5. V žalobou napadeném rozhodnutí je kromě jiného uvedeno:

*„[37] Evidenci zásob je potřeba vést v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak i na výdaje daňového subjektu. Z dokladu (příjemek a výdejek) předložených daňovým subjektem sice vyplývá evidence přijatého zboží na sklad, tedy informace o tom, které konkrétní zboží bylo v konkrétním měsíci nakoupeno a zaevidováno na sklad a na základě jakých daňových dokladů, tedy vyplývá z nich návaznost na výdaje daňového subjektu, naproti tomu však z uvedené skladové evidence nevyplývá návaznost na příjmy daňového subjektu. Výdej zboží ze skladu totiž evidoval daňový subjekt vždy za celý kalendářní měsíc jednou souhrnnou výdejkou, tudíž z předložené skladové evidence není možno zjistit, kdy bylo zboží vyskladněno a prodáno **a zda tržby za jeho prodej byly zahrnuty ve zdanitelných příjmech**. Jinými slovy z předložené evidence nevyplývá, který konkrétní den v měsíci, které konkrétní zboží a v jakém množství bylo v průběhu roku ze skladu vydáno v návaznosti na evidenci denních tržeb.*

[38] Je věcí každého daňového subjektu, jakou formu evidence majetku zvolí. Ale je nutno si uvědomit, že důkazní břemeno, dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, je na daňovém subjektu, který je povinen prokázat, mimo jiné, všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Při vedení skladové evidence je potřeba postupovat tak, aby bylo možno výdaje zboží ze skladu vztáhnout k příjmům z prodeje tohoto zboží. Z předloženého souboru

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

příjemek a výdejek z roku 2014 však nelze ověřit údaj o skutečných příjmech daňového subjektu, jelikož zde chybí návaznost měsíčních výdajů ze skladu na denní tržby.

[39] Evidence zásob má jednoznačný vliv jak na možnost posouzení oprávněnosti výdajů uplatněných v daňové evidenci, **tak i na posouzení „úplnosti“ zdaněných příjmů**. Bez průkazně vedené skladové evidence není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží lze považovat za výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP ani výši příjmů daňového subjektu dosažených z prodeje tohoto zboží. Pouze průkazně vedená evidence zboží (zásob) totiž prokáže, zda bylo zboží prodáno (příjmy), nebo zůstalo neprodáno na skladě (zjištění skutečného stavu), popř. došlo ke škodám na zboží (porovnání stavu skutečného se stavem evidenčním). Průkazným způsobem vedená evidence musí poskytovat informace o tom, v jakém množství a ceně byl předmět skladové evidence pořízen a v jakém množství byl použit a za jakým účelem. Bez průkazně vedené skladové evidence pak není ani daňový subjekt schopen prokázat výši dosažených příjmů.

[40] Daňový subjekt nevedl evidenci majetku dle ust. § 7b odst. 1 písm. b) ZDP průkazným způsobem, neboť výdeje ze skladu evidoval pouze jednou měsíčně souhrnnou výdejkou. Z těchto výdejek však není zřejmá návaznost na evidenci denních tržeb. Z výzvy k prokázání skutečností č. j. 4042257/16/2009-60563-110336 vyplývá, že daňový subjekt byl vyzván, aby doložil důkazní prostředky, kde bude uvedeno, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a za jakou cenu (např. pokladní doklady, ceníky, cenové kalkulace), ale daňový subjekt tuto skutečnost nedoložil.

[41] Na základě uvedeného odvolací orgán konstatuje, že daňový subjekt nepředložil takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně a nesplnil tak svou zákonnou povinnost. Správce daně neměl možnost žádným způsobem stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. § 92 daňového řádu a byl tedy oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Lze tedy konstatovat, že první podmínka pro stanovení daně pomůckami byla splněna.

[42] Odvolací orgán dále posuzoval, zda skutečně nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

[43] K výše uvedenému je nutno říci, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmů.

[44] Pokud však neexistuje daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla daňová evidence vedena neprůkazným způsobem), musel by daňový subjekt v rámci důkazního břemene uvést takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. V daném případě tomu tak nebylo.

[45] Daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Neboť pouze průkazně vedená evidence majetku prokáže, zda zboží bylo prodáno (zdanitelné příjmy), nebo zůstalo neprodáno na skladě (zápis o skutečném stavu zásob), popř. došlo ke škodám na zboží (porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence).

[46] Bez průkazně vedené evidence majetku pak není ani daňový subjekt schopen prokázat skutečnou výši svých příjmů. S ohledem na výše uvedené má odvolací orgán za to, že i druhá

podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byla splněna.“ (zvýraznění provedl soud)

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

6. Žalobce uvádí jako **první žalobní důvod**, že v jeho případě primárně nedošlo k naplnění zákonných podmínek dle § 98 odst. 1 d.ř., pro stanovení daně dle pomůcek, když žalobce v průběhu daňové kontroly **neporušil žádnou svoji povinnost** ať již na úseku daňové evidence, nebo v průběhu dokazování v daňové kontrole.
7. Správce daně a stejně tak i žalovaný tvrdí, že skladová evidence nesplňuje požadavky uložené zejména § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a tedy z ní nelze vycházet jako ze zdroje ohledně toho, kolik jakého zboží bylo kdy žalobcem prodáno v rámci pultového prodeje. Žalobce k tomuto nepravdivému tvrzení uvádí, že jím vedená daňová evidence co do způsobu zachycení zásob plně odpovídá § 7b odst. 1 písm. b) Dpřij, kdy obsahovým vymezením majetku pro účely daňové evidence je odkázáno výslovně na právní předpisy o účetnictví. Tím je právě vyhláška č. 500/2002 Sb., která definuje podmínky evidence zásob (jako druh majetku) v § 9, který ovšem jednak pojem zásob definuje (odst. 1), a dále odkazuje, jaké zásoby v jaké podobě spadají pod kterou účetní položku, a v posledním odstavci k zásobám toto ustanovení vymezuje dva způsoby, jakými lze o zásobách účtovat (způsob A nebo B).
8. Žalobce uvádí, že jím vedená daňová evidence nebyla vedena způsobem, který by zakládal skutečnost dle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., tedy, že by na žalobce přešlo důkazní břemeno ohledně správnosti vedení této daňové evidence. Toto ustanovení, resp. přechod důkazního břemene dle tohoto ustanovení nastává v případě, kdy správce daně prokáže skutečnosti vyvracející věrohodnost daňové evidence (definovanou v § 7 odst. 2 ZoÚ), její průkaznost (definovanou v § 8 odst. 4 ZoÚ), správnost (definovanou v § 8 odst. 2 ZoÚ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ZoÚ). Pokud správce daně neprokáže, že by účetnictví (a stejně tak daňová evidence) byla nevěrohodná, neprůkazná, nesprávná nebo neúplná, nemůže pro účely stanovení daně vycházet z toho, že údaje uvedené v daňové evidenci nejsou způsobitelným podkladem pro unesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 d.ř. V předmětném případě přitom správce daně nic takového netvrdil, pouze zde fabuluje, že daňová evidence není vedena v zákonné podobě, nicméně již správce daně nikdy neuvedl, jaké ustanovení snad žalobce svým vedením daňové evidence nedodržel, nebo snad porušil. Ohledně příjmů žalobce ze samostatné činnosti tak nikdy nepřeslo důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., a správce daně nenaplnil zákonné důvody, aby mohl výši příjmů stanovit v rozporu s údaji uvedenými v daňové evidenci.
9. V předmětném případě se správce daně pokouší zpochybnit právě úplnost daňové evidence, a to ve smyslu, že žalobce do této daňové evidence nezahrnul veškeré své příjmy dle § 7 Dpřij. Daňovou evidenci lze považovat za úplnou dle § 8 odst. 4 ZoÚ, pokud obsahuje veškeré účetní případy, které v účetním období nastaly. Správce daně ani žalovaný nikdy v rámci daňové kontroly ani navazujícího odvolacího řízení nezpochybnili, že by žalobce v rámci své podnikatelské činnosti neevidoval tržby. V žalovaném rozhodnutí je uvedeno, že správce daně během daňové kontroly žalobce opakovaně vyzýval k prokázání skutečností, že byly zaúčtovány (do evidence DPH a do daňové evidence) veškeré příjmy z podnikatelské činnosti dle § 7 Dpřij. Správce daně

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

ovšem nikdy nevznese tvrzení ani důkazy, že by snad žalobce své tržby – příjmy z podnikatelské činnosti neevidoval.

10. Žalovaný na s. 7 (bod 14) žalovaného rozhodnutí konstatuje, že při vedení daňové evidence je nutno postupovat způsobem, aby výdej zboží (zásob) bylo možno vztáhnout k příjmům z prodeje tohoto zboží, což dle správce daně v případě žalobce za zdaňovací období 2014 učinit nelze. S tímto tvrzením žalobce nesouhlasí. Naopak, je přesvědčen, že veškeré žalobcem deklarované příjmy (jejichž výše je prokazatelně zachycena jak v evidenci DPH, daňové evidenci, tak i evidenci pokladny) jsou plně vztáhnutelné k údajům zachyceným v daňové evidenci, zejména pak evidenci zásob, a výdaji těchto zásob (viz souhrnné měsíční výdejky). V případě každého zboží na skladu žalobce tak je jasně evidováno, v jakém měsíci bylo toto zboží prodáno.
11. Pokud je výdej (prodej) zásob zachycen v daňové evidenci žalobce souhrnnou výdějkou ke konci kalendářního měsíce, jedná se o způsob evidování zásob plně v souladu s § 7b odst. 2 Dpřij, a tedy plně v souladu s předpisy upravujícími účetnictví (ZoÚ a vyhláška č. 500/2002 Sb.). Žádné další náležitosti co do způsobu evidování skladových zásob neupravuje ani příslušný Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – zásoby.
12. V bodě 39 (s. 7) žalovaného rozhodnutí žalovaný konstruuje, že evidence zásob má jednoznačný vliv na možnost posouzení oprávněnosti nákladů v daňové evidenci, a tedy na posouzení úplnosti zdanitelných příjmů. Dle správce daně a žalovaného tedy existují pochybnosti ohledně úplnosti zaúčtovaných příjmů z důvodu, že snad nebyla vedena skladová evidence v podobě, v jaké by si představoval správce daně. Žalovaný tedy dovozuje údajnou neúplnost daňové evidence (ve smyslu § 8 odst. 3 ZoÚ a § 92 odst. 5 písm. c) d.ř.) ve vztahu k zaúčtovaným příjmům, jelikož snad nemá být z daňové evidence seznatelné, kdy bylo jaké zboží prodáno, ve smyslu který den bylo prodáno.
13. Správce daně tak klade do příčinné souvislosti, že jelikož nelze seznat, který den přesně bylo konkrétní zboží prodáno, nelze tak ani věřit údajům o příjmech daňového subjektu – žalobce. Pokud ovšem správce daně zamýšlí zpochybnit údaj o přijatých tržbách v rámci samostatné činnosti, nemůže tyto pochybnosti (naprosto zásadního charakteru) dovozovat z toho, že se mu nelíbí, jakým způsobem byl evidován výdej ze skladu. Navíc, skladová evidence byla vedena plně v souladu s právními předpisy, ostatně ani žalovaný neprokázal opak.
14. Správce daně nikdy v průběhu daňové kontroly nezpochybnil náklady (§ 24 Dpřij), a ostatně ani na základě provedené daňové kontroly nestanovil jejich výši odchylně (viz tabulka na s. 11 žalovaného rozhodnutí). Žalovaný tak vytvořil právní konstrukci, dle níž, pokud evidence zásob není vedena průkazně (což ovšem žalovaný odmítá, a ani správce daně ani žalovaný nepodává důkaz, že by evidence zásob byla vedena věcně nesprávně nebo v rozporu se závaznými právními předpisy), má tato neprůkazně vedená evidence zásob vliv na úplnost vykázaných zdanitelných příjmů.
15. Taková konstrukce je přitom nezákonná. Úplnost účetnictví (kdy zákonné požadavky na účetnictví dle ZoÚ jsou plně aplikovatelné i pro daňovou evidenci vedenou dle § 7b Dpřij) je definována v § 8 odst. 3 ZoÚ, dle něž je účetnictví (ale i daňová evidence) úplná, pokud účetní jednotka (daňový subjekt) zaúčtoval v účetním (zdaňovacím) období v účetních knihách všechny účetní případy. Této své povinnosti žalobce dostal, a správce daně ani žalovaný tuto úplnost daňové evidence (ve smyslu že by zde nebyly zaúčtovány příjmy) nezpochybnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

16. Žalobce ke způsobu vedení skladové evidence cituje z odborné účetní literatury¹⁾: „*U podnikatelů provozujících maloobchodní činnost, při které je technicky obtížné vedení skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. při prodeji potravin), se za záznamy o zásobách považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, např. kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách musí podnikatel srozumitelně popsat a tento uložit jako daňovou písemnost.....Vlastní evidenci zásob na kartách či v knize zásob lze vést v množstevních jednotkách (kusy, kilogramy atd.).*“
17. Zákon (ať již legislativa upravující daně nebo účetnictví) na vedení skladové evidence (který je součástí daňové evidence) na osoby pobírající příjmy ze samostatné činnosti, které nejsou účetními jednotkami a tedy vedou pouze daňovou evidenci, neklade povinnost evidovat zásoby způsobem, kdy bude seznatelné, který den bylo kolik zásob (zboží) prodáno v rámci přesputového prodeje. Osoby vedoucí daňovou evidenci jsou dle § 7b odst. 4 Dpřij výslovně povinny zjistit skutečný stav zásob (ale i ostatního majetku) k poslednímu dni zdaňovacího období, tedy ke konci kalendářního roku. Přesto žalovaný uvádí, že vlastně všechny osoby vedoucí daňovou evidenci mají povinnost evidovat každý den výdej zboží ze skladu, a sankcionuje žalobce formou stanovení daně dle pomůcek za to, že tak nečinil.
18. Správce daně uvádí v bodě 38 žalovaného rozhodnutí, že je věcí každého daňového subjektu, jakou formu evidence majetku zvolí, ale je nutno pamatovat na § 92 odst. 3 d.ř., dle něž stíhá prvotní důkazní břemeno daňový subjekt ohledně jím tvrzených skutečností (tedy skutečností uvedených v daňovém tvrzení). Skladová evidence pak musí být vedena tak, aby bylo možno výdaj zboží ze skladu vztáhnout k příjmům z prodeje zboží. Dle správce daně v případě žalobce „nelze ověřit údaj o skutečných příjmech daňového subjektu, jelikož zde chybí návaznost měsíčních výdejů ze skladu na denní tržby“.
19. Žalovaný v bodě 39 výslovně uvádí, že průkazná skladová evidence musí poskytovat údaj o tom, v jakém množství a jaké ceně byl předmět skladové evidence pořízen a v jaké množství byl použit a za jakým účelem. To vše přitom skladová evidence žalobce splňuje, a to vše z ní vyplývá, jelikož souhrnné měsíční výdejky poskytují informace o tom, jaké zboží (tedy jaký druh zásob), bylo v jakém množství použito (prodáno). Tedy, z daňové evidence (konkrétně skladové evidence) vyplývá způsob použití zásob, ale i měsíc, kdy byly tyto zásoby takovým způsobem použity, a skladová evidence vedená žalobcem rovněž naplňuje veškeré požadavky na tuto evidenci kladené dle:
 - § 7b Dpřij, stejně tak naplňuje veškeré požadavky vyplývající z
 - § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a
 - stejně tak naplňuje všechny požadavky kladené účetním standardem č. 015.
20. Dle žalobce je z ní plně seznatelné, jak bylo s konkrétními zásobami naloženo (tedy, že byly za konkrétní kalendářní měsíc prodány – viz souhrnné výdejky), což je ostatně hlavní požadavek na skladovou evidenci, který sám žalovaný zmiňuje na s. 7 žalovaného rozhodnutí, v bodě 39. Žalovaný v bodě 40 žalovaného rozhodnutí uvádí, že žalobce údajně „nevedl evidenci majetku dle § 7b odst. 1 písm. b) ZDP průkazným způsobem, neboť výdeje ze skladu evidoval pouze jednou měsíčně souhrnnou výdějkou.“ Nicméně, ani žalovaný, ani správce daně již nikde v průběhu daňového řízení nedoložil, z jakého předpisu (ať již zákonného nebo podzákonného) vyplývá povinnost vést daňovou evidenci takovým způsobem, aby bylo zřejmé, že konkrétní zboží (zásoba) bylo prodáno ten konkrétní den za konkrétní cenu. Takový právní předpis v pozitivním právu neexistuje, a nelze tak konstatovat, že daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností v rámci dokazování,

a že by nebylo možno stanovit daň dle dokazování. To jsou dle § 98 odst. 1 d.ř. hlavní podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. V případě žalobce tedy tyto zákonné podmínky naplněny nebyly, a stanovení daně dle pomůcek je tedy v případě žalobce nezákonné. Jak vyplývá mj. ze s. 29 Metodické pomůcky k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, č.j. 50071/15/7100-40124-506246 (interní pokyn Finanční správy České republiky vydaný Generálním finančním ředitelstvím): *„Stanovení daně podle pomůcek tedy nelze aplikovat na veškerá porušení povinností při dokazování, ale jen na porušení povinností tak zásadního charakteru, i přes vedené důkazní řízení, vylučují stanovení daně dokazováním.“* V bodě 41 (s. 7 žalovaného rozhodnutí) žalovaný konstatuje, že *„...daňový subjekt nepředložil takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně a nesplnil tak svou zákonnou povinnost. Správce daně neměl možnost žádným způsobem stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. § 92 daňového řádu a byl tedy oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek...“*. Žalovaný tak dovozuje naplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek dle § 98 d.ř. právě ze způsobu, jakým byla vedena skladová evidence (jakožto součást daňové evidence dle § 7b Dpříj).

21. Žalobce správci daně předložil řádně a v souladu se všemi předpisy vedenou daňovou evidenci, a její úplnost, správnost nebo celistvost (ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c/ d.ř.) správce daně nikdy nerozporoval, pouze konstatoval, že z daňové evidence nelze zjistit, jaké zboží bylo prodáno ten který den. To ovšem zákon nepředepisuje, a jelikož bylo z daňové evidence bez jakýchkoli problémů možno seznat, jaké zboží žalobce prodal v rámci pultového prodeje za měsíc, dostala tato daňová evidence všem zákonných požadavkům. Za účelem prokázání, zda daňová evidence (zejména pak evidence skladová), vedená žalobcem ke zdaňovacímu období 2014, odporovala předpisům upravující účetnictví, žalobce navrhuje ustanovení soudního znalce z oboru účetnictví, a vypracování odpovídajícího znaleckého posudku.
22. V bodě 45 (s. 8 žalovaného rozhodnutí) žalovaný uvádí, že *„Daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Neboť pouze průkazně vedená evidence majetku prokáže, zda zboží bylo prodáno (zdanitelné příjmy), nebo zůstalo neprodáno na skladě (zápis o skutečném stavu zásob), popř. došlo ke škodám na zboží (porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence).“* Žalovaný tak neustále poukazuje, že není z daňové evidence seznatelné, zda bylo zboží prodáno, zůstalo na skladě neprodáno, nebo že došlo ke škodám na zboží a toto bylo neprodejné. Přitom žalobce nikdy netvrdil, že by se zbožím bylo naloženo jinak, než že bylo prodáno, a ani správce daně takovou skutečnost nikdy netvrdil. O to spíše se pak nejeví logický závěr žalovaného, který bez dalšího v rámci stanovení daně dle pomůcek navýší příjmy žalobce, aniž by přitom tvrdil, že snad žalobce např. prodal více zboží, než jaké měl na skladě.
23. Žalovaný tak uvádí, že nelze z daňové evidence seznat, zda bylo zboží prodáno, a přitom je z daňové (skladové) evidence naprosto zřejmé, nezpochybnitelné, a žalobce nikdy netvrdil opak, že tyto zásoby byly prodány, přičemž množství prodaných zásob za měsíc je naprosto přehledně seznatelné právě z měsíčních výdejků, jejichž obsah rovněž správce daně nikdy po dobu daňové kontroly nezpochybnil.
24. Žalobce setrval na tom, že své primární důkazní břemeno (definované v § 92 odst. 3 d.ř.) unesl předložením účetnictví (event. daňové evidence). Ani žalovaný, ani správce daně přitom nepřinášejí relevantní pochybnosti o úplnosti, správnosti a věrohodnosti daňové evidence předložené žalobcem, a tedy ani neprokázali naplnění zákonných podmínek dle §

92 odst. 5 písm. c) d.ř., kterými by relevantně zpochybnili správnost, věrohodnost, průkaznost a úplnost těchto dokladů.

25. Takový postup je nezákonný, jelikož správce daně není oprávněn takovou skutečnost tvrdit (tedy přímo rozporovat údaje uvedené v účetnictví), pokud fakticky neprokáže alespoň to, že o údajích uvedených v účetnictví daňového subjektu skutečně existují objektivní pochybnosti, které způsobují, že toto účetnictví (event. daňovou evidenci v této věci) nelze považovat za věrohodné.
26. Žalovaný a správce daně pouze podotýkají, že skutečný stav zásob nebyl žalobcem činěn každý den provozování samostatné činnosti, nicméně žádná taková povinnost pro osoby vedoucí daňovou evidenci neexistuje. Naopak, dle § 7b odst. 4 Dpřij jsou osoby vedoucí daňovou evidenci povinny zjišťovat skutečný stav majetku (tedy i zásob) ke konci zdaňovacího období, přičemž žalobce tak prokazatelně činil na konci každého měsíce, a správce daně ani žalovaný nikdy nepochybnili věcnou správnost této evidence. Správce daně ani žalovaný nikdy nepředložili relevantní důkaz nebo nevyslovili pochybnost ohledně toho, že by nebyly žalobcem přiznány všechny příjmy dle § 7 Dpřij.
27. K tomu žalobce odkázal na obecné pravidlo ohledně stanovení základu daně z příjmu (tedy stanovení příjmů a výdajů z podnikatelské činnosti) dle § 23 odst. 10 Dpřij, kdy *„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti“*. Odborná literatura k tomuto uvádí následující: *„Dle výše uvedeného ustanovení se při stanovení základu daně zcela odhlíží od výsledku hospodaření (rozdílu mezi příjmy a výdaji) poplatníka, pokud tak stanoví zvláštní předpis, nebo pokud poplatník krátí svoji daňovou povinnost. Bohužel zde, ani jinde v daňových prepisech není definováno, co se myslí pod pojmem "krácení daňové povinnosti". Nejednoznačnost ustanovení proto může svést k takové interpretaci, zejména ze strany správce daně, která je subjektivní. Nicméně, z ustálené judikatury NSS plyne, že pokud právní úprava svojí nejednoznačností umožňuje několik možných výkladů a postupů, nelze aplikovat takový výklad, který jde k tíži občana.“*
28. Zákon tak opravňuje správce daně ke stanovení daně, resp. příjmů, na základě předloženého účetnictví (resp. daňové evidence), od čehož se správce daně může odchýlit při stanovení daně pouze, pokud prokáže skutečnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., event. dle § 23 odst. 10 Dpřij, tedy že ze strany daňového subjektu došlo ke krácení daňové povinnosti. V případě žalobce tak nedošlo k žádnému porušení (resp. nesplnění) jakékoli zákonné povinnosti, a tedy je i vyloučeno, že by v důsledku tohoto neexistujícího porušení nebylo možno stanovit daň prostřednictvím dokazování. Nebyly tak dány podmínky dle § 98 odst. 1 d.ř. pro stanovení daně dle pomůcek, a takto stanovená daň je tedy stanovena nezákonně. Výši přijaté úplaty žalobce žalovanému prokázal rovněž předložením evidence dle § 100 zákona o DPH, kterou ovšem žalovaný protiprávně v rámci odvolacího řízení nijak nezhodnotil, resp. k ní protiprávně odmítl přihlídnout.
29. Správce daně rovněž svá tvrzení ohledně vyšších příjmů žalobce po celou dobu daňové kontroly opírá o tvrzení, které mělo zaznít při zahájení daňové kontroly (viz s. 5 protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 1. 2. 2016, č.j. 277999/16/2009-60563-110336), v níž byl žalobce dotázán na výši své obchodní přírážky. Žalobce správci daně sdělil výši obchodní přírážky, kterou ovšem uplatňoval v době, kdy byl tento dotaz ze strany správce daně vznesen (ostatně správce daně použil při formulaci svého dotazu přítomný čas), a tedy žalobce uvedl obchodní přírážku za rok 2016. Skutečnost, že správce

daně takto účelově naložil se sdělením žalobce, a účelově jej vydával jako výši obchodní přírážky za rok 2014 (byť se žalobce zcela prokazatelně v protokolu vyjadřuje k roku 2016), považuje žalobce za další nezákonnost.

30. **V druhé žalobní námitce** žalobce namítal nezákonné použití pomůcek z důvodu, že v případě žalobce došlo ke stanovení daně nikoli dle pomůcek, ale kombinací dle pomůcek a dokazování, což je způsob stanovení daně, který odporuje zákonu.
31. Jak vyplývá z tabulky uvedené na s. 11 žalovaného rozhodnutí, správce daně vycházel při stanovení daně ze všech údajů uvedených v daňovém přiznání žalobce, a pouze si dle svého uvážení „nafouknul“ příjmy ze samostatné činnosti, na úroveň značně přesahující údaje vykázané žalobcem, byť pro příjmy v takové míře, stanovené správcem daně, nejsou v daňovém spise žádné důvody.
32. **Ve třetím žalobním bodě** napadá žalobce nepřiměřené použití pomůcek k tíži žalobce, tedy v rozporu nejen s obecným principem správného stanovení daně (§ 1 odst. 2 d.ř.), ale i povinnosti správce daně zohledňovat skutečnosti, svědčící ve prospěch daňového subjektu (§ 98 odst. 2 d.ř.).
33. Především však, správci daně při stanovení průměrné výše obchodní přírážky v rámci přesputového prodeje vyšel z fotografií, které předložil žalobce.
34. Žalobce sdělil správci daně již v průběhu daňové kontroly, že v průběhu zdaňovacího období 2014 (tedy po převzetí podniku od jeho předchozího provozovatele) navyšoval prodejní ceny. Žalobce v období po zahájení své činnosti musel navázat na ceny svého předchůdce, od nějž převzal své obchodní partnery, jinak by tyto odběratelské vztahy byly přerušeny. Z toho důvodu žalobce navyšoval prodejní ceny teprve až v průběhu zdaňovacího období, přičemž předložené fotografie zachycují pult právě až po zvýšení prodejních cen. Toto bylo správci daně sděleno několikrát v průběhu daňové kontroly, a stejně tak i v odvolání. Správce daně ovšem tuto skutečnost ignoroval.
35. Pokud tedy správce daně vztáhl zde uvedené ceny na celé zdaňovací období (což učinil), jedná se o nepřiměřené použití pomůcek, jelikož žalobci jsou přiřknuty příjmy ze samostatné činnosti, které jsou čistě fabulativní, neodpovídající realitě.
36. Na s. 13 žalovaného rozhodnutí je uvedeno, že pokud je daň stanovena dle pomůcek, nemůže daňový subjekt namítat nesprávnost použitých pomůcek, jelikož údajně „*Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcky a je třeba vycházet z toho, že existuje určitá míra správné úvahy správce daně, který obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem.*“ Žalobce uvádí, že nerozporuje použité pomůcky neodůvodněně, ale naopak odvolací důvody ohledně nepřiměřenosti pomůcek (jak výslovně umožňuje § 114 odst. 4 d.ř.) byly zcela konkrétní, a nyní je žalobce opakuje.
37. Žalovaný v bodě 70 svého rozhodnutí uvádí, že právo zpochybnit výběr pomůcek svědčí daňovému subjektu pouze v případě, „...že by celková daňová povinnost stanovení dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Tato dostatečná spolehlivost se však týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti.“ To je ze strany žalovaného deformací procesních práv daňových subjektů. Dle § 114 odst. 4 d.ř. jsou daňové subjekty v případě stanovení daně dle pomůcek oprávněny namítat, vyjma nemožnosti použití pomůcek (slovy zákona „*dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně*“), rovněž i přiměřenost použitých pomůcek. Tuto odvolací námitku (kterou žalobce vznesl a na kterou směřuje i

nyň) popisuje odborná literatura následovně: „*Zákonnost rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je podmíněna i přiměřeností užitých pomůcek. Jejich příkladný výčet je uveden v § 98 odst. 3, i tuto úpravu je však třeba vztáhnout na všechny případy, kdy správce daně rozhoduje o stanovení daně dle pomůcek. Odvolací orgán tak bude při přezkumu zákonnosti povinen zvážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tedy zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny...*“

38. Daňový subjekt tedy je oprávněn namítat, že použité pomůcky jsou nepřiměřené, a tedy vůči němu poškozující, jelikož ani stanovení daně dle pomůcek není a nemůže být rezignací na zásadu výběru daní ve správné výši (§ 1 odst. 2 d.ř.). Navíc již soudy k institutu stanovení daně dle pomůcek konstatovaly, že se nejedná o institut sankční povahy, a tedy jeho prostřednictvím nelze daňové subjekty trestat, tedy jim stanovovat vyšší daň, než jaká vyplývá z obsahu daňového spisu.
39. Demonstrativní výčet daňových pomůcek je uveden v § 98 odst. 3 d.ř., kdy dle písm. c) má být pomůckou „*porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností*“. Dle odborné literatury by přitom právě tyto údaje o daňových povinnostech srovnatelných daňových subjektů měly být stěžejní pomůckou pro stanovení daně tímto způsobem, což je naprosto logické, jelikož právě srovnatelné daňové subjekty jsou způsobilé poskytnout údaje o jakési běžné daňové povinnosti v určitých odvětvích. Pokud tedy již správce daně takovou „pomůcku“ (ve smyslu údaje o daňových povinnostech srovnatelného daňového subjektu) má založenu ve spise, je jeho povinností tento údaj při stanovení daně dle pomůcek zohlednit, resp. použít, event. zdůvodnit, proč jej v rámci stanovení daně dle pomůcek nijak ve výsledné daňové povinnosti nezohlednil.
40. Správce daně vychází z toho, že z daňové evidence žalobce nelze přímo ověřit, jaké zboží bylo v jakém množství v jaký den prodáno, a byť správce daně neuvedl ani jednu skutečnost prokazující, že žalobce přijímal v rámci své podnikatelské činnosti nezdaněné (nevidované) příjmy, v rámci stanovení daně dle pomůcek správce daně příjmy žalobce doslova nafoukl (navýšil o částku přesahující 1 000 000 Kč). Opětovně nutno uvést, bez jakéhokoli důkazu, že by snad daňová evidence žalobce byla neúplnou (ve smyslu § 8 odst. 3 ZoÚ), a bez jakéhokoli důkazu, že by žalobce nezákonným způsobem krátil svoji daňovou povinnost.
41. Žalobce opětovně zdůrazňuje, že nikdy v průběhu daňové kontroly nebo odvolacího řízení nezaznělo, že by měl žalobce nevidované tržby, přesto v rámci stanovení daně dle pomůcek byly změněny pouze příjmy, a to o částku značnou. O použití pomůcek přitom platí to, co obecně o jakýchkoli zjištěních správce daně, tedy že správce daně je povinen při stanovení daně dle pomůcek přihlédnout nejen ke skutečnostem (zde pomůckám) přitěžujícím, ale stejně tak i k pomůckám polehčujícím. Takový požadavek na daň stanovenou dle pomůcek vyplývá explicitně z § 98 odst. 2 d.ř.
42. V předmětném případě správce daně obstaral údaje o srovnatelném daňovém subjektu – provozovateli řeznictví, kdy toto je shrnuto na s. 4 přípisu správce daně ze dne 27. 4. 2017, kdy v případě tohoto srovnatelného subjektu správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že jeho obchodní marže (zjištěné dělením tržeb náklady) je 9,73 %. Toto tedy bylo relevantním zjištěním správce daně ohledně pomůcek dle § 98 odst. 3 písm. c) d.ř., tedy ohledně srovnatelných daňových subjektů. Taková pomůcka byla ovšem pro správce daně nepohodlná, jelikož již nešlo použít k odůvodnění navýšení příjmů žalobce, a tedy k ní

správce daně úmyslně nepřihlédl. Analogicky se jedná o důkaz, svědčící ve prospěch daňového subjektu, který zůstal správcem daně v rámci dokazování nevypořádán.

43. Správce daně tak v rámci zjišťování pomůcek, které použil v případě žalobce, obstaral řadu skutečností, nicméně je zcela zřejmé, že z tohoto souhrnu zjištěných skutečností si vybral pouze ty, kterými mohl příjmy žalobce ze samostatné činnosti dle § 7 Dpřij navýšit co nejvíce, a ke skutečnostem (pomůckám), které by odůvodňovaly nižší obchodní marži žalobce, správce daně nepřihlédl, byť tyto pomůcky byly součástí spisu.
44. Jedná se o analogickou situaci, jako když správce daně v daňovém řízení disponuje důkazem svědčícím ve prospěch daňového subjektu, ale v rámci závěrečného hodnocení důkazů jej nezohlední. Analogii lze použít i k trestnímu řízení, kdy není zohledněn důkaz svědčící o nevině obviněného. Žalobce považuje při stanovení daně dle pomůcek za nezákonné, že by správce daně v rámci vyhledávací činnosti zcela prokazatelně zjistil, že srovnatelný daňový subjekt s totožným předmětem podnikání má obchodní marži ve výši zhruba 10%, stejně k tomu správce daně nepřihlédl. I stanovení daně se musí řídit základními zásadami správy daní, zejména pak zásady přiměřenosti a v případě žalobce byly tyto zásady porušeny.
45. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a dále uvedl, že žalobní námitky v zásadě korespondují s odvolacími námitkami, se kterými se žalovaný vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí.
46. V průběhu kontroly vznikly správci daně pochybnosti, týkající se výše obchodní přírážky při prodeji masa a masných výrobků. Za účelem odstranění těchto pochybností zaslal správce daně žalobci výzvu č. j. 4042257/15/2009-60563-110336 ze dne 16. 05. 2016, ve které podrobně popsal důvody svých pochybností a vyzval žalobce k předložení dalších důkazních prostředků prokazujících výši obchodní přírážky.
47. V případech, kdy daňový subjekt neunese důkazní břemeno a v důsledku toho nelze tedy daň stanovit na základě dokazování, je správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň s využitím pomůcek, jimiž disponuje nebo které si sám obstará. Takový postup není závislý na případné součinnosti (či nesoučinnosti) daňového subjektu, což však nevylučuje, aby správce daně využil důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jako případné pomůcky. Daňový řád v ust. § 98 odst. 3 demonstrativně uvádí, co může správce daně použít jako pomůcku. Jedná se o důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností nebo vlastní poznatky získané při správě daní. V rozsudku ze dne 27. 07. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55 NSS konstatuje, že: *„pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností“*. Naopak - co nemůže být považováno za pomůcku, je specifikováno v rozsudku ze dne 31. 07. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, ve kterém NSS vysvětlil, že *„za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“*.
48. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (§ 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a poplatků, § 98 odst. 2 daňového řádu). Dle rozsudku NSS ze dne 29. 3. 2007 č. j. 5 Afs 162/2006 -114: *„K výhodám...je správce daně povinen*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl dle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offa, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. odčitatelné položky, slevy na dani).“

49. Pokud žalobce namítá, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, je třeba tuto žalobní námitku důrazně odmítnout. Žalobce nepředložil takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně a nesplnil tak svou zákonnou povinnost. Žalobce nevedl evidenci majetku dle ust. § 7b odst. 1, písm. b) ZDP průkazným způsobem, neboť výdeje ze skladu evidoval pouze jednou měsíčně souhrnnou výdejkou. Z těchto výdejk však není zřejmá návaznost na evidenci denních tržeb. Z výzvy k prokázání skutečností č. j. 4042257/16/2009-60563-110336 vyplývá, že žalobce byl vyzván, aby doložil důkazní prostředky, z nichž bude zřejmé, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a za jakou cenu (např. pokladní doklady, ceníky, cenové kalkulace), ale žalobce tuto skutečnost neprokázal. Žalobce tedy nepředložil takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně a nesplnil tak svou zákonnou povinnost. Správce daně tedy neměl žádným způsobem stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. § 92 daňového řádu a byl tedy oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Lze tedy konstatovat, že první podmínka pro stanovení daně pomůckami byla splněna.
50. K výše uvedenému je nutno říci, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokazané ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena v souladu s ust. § 7b ZDP. Pokud však neexistuje daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla daňová evidence vedena neprůkazným způsobem), musel by žalobce v rámci důkazního břemene uvést takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. V daném případě tomu tak nebylo.
51. Žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Neboť pouze průkazně vedená evidence majetku prokáže, zda zboží bylo prodáno (zdanitelné příjmy), nebo zůstalo neprodáno na skladě (zápis o skutečném stavu zásob), popř. došlo ke škodám na zboží (porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence). Bez průkazně vedené evidence majetku pak není ani žalobce schopen prokázat skutečnou výši svých příjmů. Druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byla splněna.
52. Třetí posuzovanou podmínkou bylo, zda daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Ačkoli zákonná norma neurčuje pojem „dostatečně spolehlivě“, lze s ohledem na kontext soudit, že se jedná o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tj. mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě.

53. Ze zprávy vyplývá, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek zjišťoval obchodní přírážku masa a uzenin u zhruba 1/3 sortimentu z celkového objemu spotřeby, přičemž při výpočtu vycházel z nákupních cen, z prodejních cen na fakturách i z prodejních cen přes pult. Při výpočtu použil vážený průměr a zjistil obchodní přírážku při pultovém prodeji ve výši 36,80 % u masa a 39,47 % u uzenin, při prodeji na fakturu přírážku ve výši 53,98 % u masa a 28,36 % u uzenin (podrobný výpočet uveden ve zprávě na str. 22-28).
54. Z předložených dokladů správce daně dále zjistil, že celkové tržby za zboží vykázal žalobce ve výši 6 568 281,90 Kč bez DPH, přičemž tržby přes pult (hotovostní prodej) vykázal ve výši 5 553 257,90 Kč, což činí 84,55 % z celkových tržeb, a tržby přes vydané faktury vykázal ve výši 1 015 024,- Kč, což činí 15,45 % z celkových tržeb. Pro výpočet příjmů podle pomůcek pak použil výše uvedené zprůměrované přírážky tak, že u 84,55 % z celkové spotřeby počítal s pultovou přírážkou ve výši 38,14 % ($36,80\% + 39,47\% : 2$) a u 15,45 % z celkové spotřeby počítal s fakturovanou přírážkou ve výši 41,17 % ($53,98\% + 28,36\% : 2$).
55. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce nevedl evidenci majetku průkazným způsobem tak, aby bylo možno stanovit daň dokazováním, ale vzhledem k tomu, že byly evidovány všechny příjmy zboží a výdeje zboží (i když pouze jednou souhrnnou výdejkou za měsíc), bylo možno zjistit konečné stavy zásob. S ohledem na výše uvedené změnil žalovaný výši výdajů pro výpočet příjmů podle pomůcek (viz body [57] – [60] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).
56. Vzhledem k výše uvedenému je zřejmé, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě v souladu s ust. § 98 odst. 4 daňového řádu a byla splněna i třetí podmínka limitující použití pomůcek. K žalobcově citaci z metodické pomůcky Finanční správy ČR žalovaný uvedl, že tato citace se týká situace, když správce daně bez doměření příjmů vyloučí nějaké výdaje, což není případ žalobce. V daném případě správce daně naopak doměřil žalobci příjmy na základě nezpochybněných výdajů, námitka žalobce tedy není relevantní.
57. K žalobní námitce vztahující se k otázce důkazního břemene na straně správce daně, žalovaný uvedl, že ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazuje správce daně skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V průběhu daňové kontroly správce daně seznámil žalobce výzvou č. j. 4042257/16/2009-60563-110336 ze dne 16. 05. 2016 s důvodnými pochybnostmi ohledně výše vykázaných příjmů a požadoval předložit důkazní prostředky (např. pokladní doklady), na kterých by bylo uvedeno které konkrétní zboží, kdy a za jakou cenu se prodalo. Správce daně tedy ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal existenci takových skutečností, na základě kterých byla vyvrácena věrohodnost, správnost, úplnost a průkaznost žalobcem předložené daňové evidence. Došlo tedy k přechodu důkazního břemene ze strany správce daně na žalobce, přičemž žalobce toto důkazní břemeno neunesl, neboť žádné důkazní prostředky prokazující vazbu prodaného zboží na dosažené tržby žalobce nepředložil. Daňové řízení vedené správcem daně ve smyslu daňového řádu je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), ale také povinnost toto tvrzení doložit (břemeno důkazu). Žalobce tuto svoji zákonnou povinnost nesplnil, neboť k prokázání požadovaných skutečností nepostačuje pouhé tvrzení žalobce, ale je nutno také tvrzené skutečnosti prokázat.

58. Žalobcem předložené evidence (výpisy z pokladny, evidence vedená dle § 100 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) neprokazují, které zboží, který den a za jakou cenu bylo prodáno. Jak sám žalobce uvedl, jsou v nich uvedeny pouze souhrnně přijaté peněžní prostředky za jednotlivé měsíce roku 2014, avšak bez vazby na jednotlivé druhy prodaného zboží, tudíž jimi nelze prokázat, že byly do příjmů žalobce zahrnuty všechny tržby za prodané zboží. Námitka, že fotografie zachycovaly stav ke konci roku 2014, kdy žalobce již navyšoval ceny, přičemž správce daně je vztáhl k celému roku 2014, není relevantní. Správce daně vycházel z podkladů předložených žalobcem, a pokud žalobce nepředložil jiné ceníky či fotografie cen ze začátku roku, pak správce daně neměl jinou možnost, než vycházet z fotografií předložených žalobcem.
59. Co se týče druhé žalobní námitky, v posuzovaném případě se nejedná o žalobcem namítané stanovení daně kombinací pomůcek a dokazování. Výdaje za rok 2014 byly správcem daně ponechány ve výši uvedené žalobcem v daňovém tvrzení. Žalobcem vykázané výdaje nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny. Správce daně neměl žádné důkazy, které by ho opravňovaly k rozporování jejich výše. Správcem daně proto byla akceptována částka 7 219 510,- Kč uvedená žalobcem na řádku 102 daňového tvrzení za rok 2014. Z ustálené judikatury vyplývá, že uvedený postup nelze považovat za nepřipustnou kombinaci způsobu stanovení daně dokazováním a pomůckami. Jako pomůcka mají být primárně užity prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Žalovaný odkázal zejména na body [31] – [60] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž je patrné, že byly splněny všechny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost žalobce dokazováním, a proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek (blíže viz body [31] – [41] a [42] – [46] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). Daň pak byla pomůckami žalobci stanovena dostatečně spolehlivě (blíže viz body [47] – [60] odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí).
60. Námitku žalobce stran nepřiměřeného použití pomůcek k tíži žalovaný odmítl jako nedůvodnou. K vyměření daně podle pomůcek přistoupí správce daně v případě, že žalobce nesplní své důkazní břemeno, pak ovšem žalobci nemůže svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, tj. žalobce již posléze z jakéhokoli libovolného důvodu nemůže napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Správci daně není zákonem stanoveno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku a je třeba vycházet z toho, že existuje určitá míra správní úvahy správce daně, který obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem. Žalobce 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.

III.

Posouzení žaloby

61. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel přitom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl městský soud bez nařízení jednání, neboť žalobce ani žalovaný na

výzvu soudu podle § 51 s. ř. s. nijak nereagovali, je tedy dána fikce souhlasu s rozhodováním bez nařízení jednání.

62. Žaloba není důvodná.
63. Dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2014 (dále jen „daňový řád“), *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
64. Dle ust. § 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*
65. Dle odst. 2 stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, *přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
66. Dle odst. 3 pomůckami jsou zejména:
- a) *důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
 - b) *podaná vysvětlení,*
 - c) *porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
 - d) *vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
67. První žalobní námitkou brojil žalobce proti závěru, že v jeho případě došlo k naplnění zákonných podmínek dle § 98 odst. 1 daňového řádu, pro stanovení daně dle pomůcek, a to porušení zákonné povinnosti, kterou žalovaný spatřuje v tom, že skladová evidence nesplňuje požadavky uložené zejména § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a tedy z ní nelze vycházet jako ze zdroje ohledně toho, kolik jakého zboží bylo kdy žalobcem prodáno v rámci pultového prodeje.
68. Městský soud předně konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí sice v bodech 37 až 40 může vyznívat tak, že důvodem k použití pomůcek byla skutečnost, že žalobce vede skladovou evidenci po měsících. Žalovaný však v tomto rozhodnutí netvrdí, že *skladová evidence nesplňuje požadavky uložené zejména § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.*
69. Dále se však v rozhodnutí uvádí, že nesplnění zákonné povinnosti je správcem daně i žalovaným shledáváno v tom, že daňový subjekt nepředložil takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně, s tím, že daňový subjekt byl *vyzván, aby doložil důkazní prostředky, kde bude uvedeno, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a za jakou cenu (např. pokladní doklady, ceníky, cenové kalkulace),* jelikož tvrzení týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu ust. § 92 odst. skutečnosti. 3 daňového řádu, tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmu, ale daňový subjekt tyto skutečnosti nedoložil.
70. Žalobce tedy mohl výši svých příjmů prokázat jakýmkoliv jiným způsobem – např. pokladními doklady, ze kterých by bylo možné zjistit, za kolik se jaké zboží kdy prodalo. Ze zprávy o daňové kontrole však vyplývá, že žalobce předložil pouze výpis z pokladny obsahující pouze přijaté tržby. Proto za situace, kdy z předložených podkladů vyplývá, že

žalobce nakoupil zboží v hodnotě 5.982.764,20 Kč bez DPH a stav konečných zásob je 209.461,83 Kč bez DPH a prodáno bylo zboží v hodnotě 6.568.281,90 Kč bez DPH, představuje průměrná obchodní přírážka 13,77% (str. 8 zprávy o kontrole). Správce daně následně konstatoval, že tato přírážka neodpovídá konkrétně zjištěné obchodní přírážce podle dokladů předložených žalobcem (faktury) ve výši 43,73%. Dále bylo z předložených faktur zjištěno, že z těchto celkových tržeb za zboží ve výši 6.568.281,90 Kč bez DPH představuje prodej na faktury pouze částku 1.015.024,- Kč bez DPH a hotovostní prodej přes pult tedy činil 84,55 % (str. 8 dole zprávy o kontrole). Žalobce byl proto vyzván, nechť doloží jakýmkoliv důkazními prostředky (str. 9 zprávy o kontrole) prodejní ceny v roce 2014. Obdobně byl žalobce vyzván Výzvou k prokázání skutečností ze dne 16. 5. 2016 k prokázání skutečné obchodní přírážky a skutečných zdanitelných příjmů, neboť obchodní přírážka 13,77 %, kterou vykázal, nebyla prokázána a nebyly tak prokázány jeho příjmy. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly vyzván, aby *doložil důkazní prostředky, kde bude uvedeno, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a za jakou cenu (např. pokladní doklady, ceníky, cenové kalkulace, ale žalobce tuto skutečnost nedoložil.*

71. Pokud z účetnictví (ale i daňové evidence) nelze seznat, že daňový subjekt zaúčtoval v účetním (zdaňovacím) období v účetních knihách všechny účetní případy, je závěr žalovaného, že účetnictví (daňová evidence) žalobce bylo v tomto směru nedůvěryhodné dle soudu zdůvodněn. Žalobce totiž nevedl o všech účetních případech (jednotlivých prodeích) takovou evidenci, aby korespondovala s ostatními údaji v účetnictví. Nelze z nich seznat kolik z vyskladněného zboží bylo fakticky prodáno. Účetnictví je tak v tomto směru neúplné. Nedošlo tedy ke splnění základní důkazní povinnosti daňového subjektu ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu, takže o přechodu důkazního břemene dle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., jak o něm v žalobě (v bodech 10 a 26) žalobce mluví, vůbec nedošlo. Bylo na žalobci, aby všechny své obchodní případy (co a za kolik prodal) prokázal evidencí nebo jakýmkoliv jiným způsobem, což však žalobce neučinil a neunesl své základní důkazní břemeno, které nemuselo být důkazně ze strany správce daně zpochybňováno. Žalobce byl vyzván k doložení cen, což stačí k tomu, aby žalobce věděl, že své důkazní břemeno ohledně tvrzených příjmů neunáší, a mohl toto jakýmkoliv způsobem zhojit.
72. Jinými slovy žalobce měl možnost nesrovnalost týkající se příliš nízkých marží resp. cen prokázat i jinými prostředky než je skladová evidence. Rovněž tak skutečnosti týkající se velkého objemu odpadu a ztrát. Pokud by žalobce doložil třeba i nízké marže a zdůvodnil vysoké ztráty a konkrétně tedy uvedl, kolik jakého druhu masa bylo který den prodáno za jakou cenu a jak bylo naloženo se zbývajícím masem na skladě, samotná skutečnost, že je sklad veden v měsíčních intervalech by zcela jistě nemohla být důvodem pro stanovení daně pomocí pomůcek. Žalobce však svá daňová tvrzení týkající se těchto skutečností neprokázal.
73. Soud tak nesdílí ani názor žalobce, že *správce daně ani žalovaný nikdy v rámci daňové kontroly ani navazujícího odvolacího řízení nezpochybnili, že by žalobce v rámci své podnikatelské činnosti neevidoval tržby.* Jak vyplývá ze shora uvedeného, správce daně nemusel nic zpochybňovat, protože samotná evidence tržeb byla neprůkazná – nebylo z ní patrné, co, za kolik a kdy bylo „utrženo“. Tato skutečnost mohla být zhojena právě evidencí skladu, pokud by z něj vyplynulo, co bylo ten den prodáno, bylo by možné spárovat tržby s prodaným masem a vypočítat prodejní cenu, tj. doložit právě tyto nízké marže. Pokud však byl sklad veden měsíčně, nebylo možné tímto způsobem ceny doložit.

74. V průběhu daňové kontroly byly tyto závěry žalobci sděleny (viz strana 13 zprávy o kontrole), kde se doslova uvádí:

„DS měl prokázat, že byly zaúčtovány a přiznány veškeré příjmy za zdaňovací období 2014, a to předložením veškerých dokladů o příjmech, dle § 7 zákona o daních z příjmů, tj. zejména podkladů k již předloženým evidencím tržeb za rok 2014 (např. pásky z pokladny s konkrétním druhem prodaného zboží, kde je vyčíslena cena za jednotlivé konkrétní zboží, prodejní ceny zboží prokazující, že se jedná konkrétně o rok 2014 (ceníky), cenové kalkulace, atp.).

DS v rámci daňové kontroly správci daně předložil sestavy tržeb za červen až prosinec 2014, v členění na jednotlivé dny v měsíci, na pokladna 1, pokladna 2 a pokladna, základě daně pro 21% a DPH 21%, základ pro 15% a DPH 15%. Na konci sestav je uveden součet pro základ 21% a pro základ 15% a součty DPH 21% a 15%. Tato sestava je vytvořena z pásek z pokladny, které DS předložil v rámci daňové kontroly. Na jednotlivých páskách je uvedena pouze celková částka za příslušný den. Nikde není uvedeno, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a v jaké ceně. Pásky neobsahují jednotlivé položky tržeb, ale pouze celkovou částku. DS nesplnil záznamní povinnost podle § 97 odst. 1 daňového řádu, kdy v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, je povinen vést průběžně evidenci těchto plateb, pokud zaznamenává údaje o platbách v jiné evidenci stanovené zákonem. Podle § 97 odst. 5) daňového řádu, je DS povinen záznamy, evidence a doklady, na které se vztahuje záznamní povinnost uchovávat až do uplynutí lhůty pro stanovení daně, k níž se vztahuje.“

75. Ze spisu vyplývá, že žalobce žádné důkazní prostředky prokazující vazbu prodaného zboží na dosažené tržby nepředložil, a že neprokázal svá tvrzení ve věci nízké průměrné obchodní marže, neprokázal skutečnou výši tvrzených přirozených úbytků a objem tvrzené ztráty při zpracování masa. Jinými slovy, ze skladové evidence vyplývalo, že tato sice odpovídá výdajové položce, ale neodpovídá položce příjmové, resp. že tato evidence je ve značném rozporu s tvrzenými tržbami. Správce daně se tak mohl důvodně domnívat, že žalobce přijímal v rámci své podnikatelské činnosti nezdaněné (nevidované) příjmy, tedy že žalobce nezákonným způsobem krátil svoji daňovou povinnost. Pokud byly příjmy žalobce tak nízké z důvodu nízké marže a objem jeho odpadu tak vysoký z důvodů zpracování celých kusů masa, bylo rovněž na žalobci, aby tato tvrzení prokázal, což se mu nepodařilo.
76. Naopak soud shledává žalobní tvrzení žalobce, kterým v průběhu daňové kontroly odůvodňoval své nízké marže, a to, že „v období po zahájení své činnosti musel navázat na ceny svého předchůdce, od něž převzal své obchodní partnery, jinak by tyto odběratelské vztahy byly přerušeny a z toho důvodu žalobce navyšoval prodejní ceny teprve až v průběhu zdaňovacího období, přičemž předložené fotografie zachycují pult právě až po zvýšení prodejních cen.“ ryze účelovým a to s ohledem na shora zmíněnou skutečnost, že maloobchodní pultový prodej představoval až 84,55% celkového prodeje masa a prodej obchodním partnerům na faktury jen 15,45%. Tyto nízké ceny se tedy mohly týkat jen 15,45 % tržeb.
77. Bylo tedy na žalobci, aby rozklíčoval své příjmy a výdaje, resp. uvedl a prokázal, kolik z nakoupeného masa bylo kdy prodáno za jakou cenou s tím, že zbytek prodán nebyl. Ve spise však soud taková tvrzení nenachází a musí souhlasit se žalovaným, že žalobce nesplnil svou primární zákonnou povinnost prokázat jím tvrzené příjmy.
78. Soud proto sice souhlasí se žalobcem, že může skladovou evidenci vést jakýmkoliv účetně správným způsobem, resp. i tak, jak ji vede, na druhou stranu rovněž souhlasí se žalovaným, že evidence zásob má jednoznačný vliv jak na možnost posouzení

oprávněnosti výdajů uplatněných v daňové evidenci, tak i na posouzení „úplnosti“ zdaněných příjmů. Pokud žalobce nevedl takovým způsobem sklad, aby z něj byly patrné zdanitelné příjmy, bylo na něm, aby své příjmy prokázal jinak, což se mu nepodařilo, jak konstatuje na závěr žalovaný, když uvádí: „*Pokud však neexistuje daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla daňová evidence vedena neprůkazným způsobem), musel by daňový subjekt v rámci důkazního břemene uvést takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. V daném případě tomu tak nebylo.*“

79. Jinými slovy, žalobce může vést sklad i na měsíční bázi, může mít nízké marže a relativně i větší ztráty, vše však musí prokázat, což se mu nepodařilo, a to byl důvod pro stanovení daně za použití pomůcek, nikoliv sama skutečnost, že žalobce vedl sklad na měsíční bázi.
80. S ohledem na shora uvedené, tedy, že ve věci nebylo sporu o tom, jakým způsobem žalobce vedl evidenci skladu a zda byl tento způsob v souladu s vyhláškou č. č. 500/2002 Sb., soud shledal provedení důkazu znaleckým posudkem soudního znalce z oboru účetnictví za ve věci irelevantní.
81. Soud proto uzavírá, že sice souhlasí se žalobcem, že daňový subjekt své primární důkazní břemeno (definované v § 92 odst. 3 d.ř.) unese předložením účetnictví (event. daňové evidence), avšak žalobcem předložené evidence (výpisy z pokladny, evidence vedená dle § 100 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) neprokazovaly, které zboží, který den a za jakou cenu bylo prodáno, a závěr žalovaného, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti vést svou daňovou evidenci v takové míře a v takovém rozsahu, aby správce daně byl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, je proto zcela správný.
82. Soud neshledal důvodnou ani **druhou žalobní námitku** žalobce, kterou namítal nezákonné použití pomůcek z důvodu, že v případě žalobce došlo ke stanovení daně nikoli dle pomůcek, ale kombinací pomůcek a dokazování. Takový postup totiž umožňuje přímo znění ust. § 98 odst. 3 písm. a) a c), který říká, že důkazními prostředky jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Ze znění tohoto ustanovení nelze vyčíst, že tyto dvě věci nelze kombinovat a nutno vždy použít buď jedno, nebo druhé. Naopak soud má za to, že kombinací těchto dvou věcí se lze nejlépe přiblížit realitě a tím stanovit daň co nejpřesněji.
83. Ani **třetí žalobní námitce** nemohl soud přisvědčit. Soud má předně za to, že z napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně přihlédl při stanovení daně dle pomůcek jak ke skutečnostem přitěžujícím tak ke skutečnostem polehčujícím (množství odvezeného odpadu, ztratiné, ochutnávky).
84. Co se týče námitky, že v předmětném případě správce daně obstaral údaje o srovnatelném daňovém subjektu – provozovateli řeznictví, kdy správce daně zjistil, že jeho obchodní marže je 9,73 %, kterou ovšem nevzal v úvahu, soud uvádí, že žalobce tuto námitku ve svém odvolání nevedl, žalovaný se s ní tudíž nemohl nevypořádat a soud to nemůže učinit za něj až v rámci soudního řízení. Srovnání s trestním stíháním je totiž naprosto nepříhodné, jelikož daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám v daňovém přiznání tvrdí, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24.

85. Soud s ohledem na skutečnosti uvedené ve spise a v napadeném rozhodnutí uzavírá, že má za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a to s ohledem na kontext žalobcova případu, tj. s ohledem na známé informace o daňovém subjektu, srovnatelných osobách, obecných poměrech na trhu v předmětné lokalitě, tj. že se jedná o daň, která se pokud možno blíží realitě. Ostatně ani žalobce nepřichází v žalobě (kromě shora zmíněné nízké obchodní marže jiného subjektu) s jinými důkazy (další srovnatelné subjekty), které by zpochybnilly závěry žalovaného.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

86. Vzhledem k tomu, že městský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, žalobu v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
87. O nákladech řízení městský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož žalobce neměl ve věci úspěch, nepřiznal mu soud náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl ve věci plný úspěch, potom nevznikly náklady převyšující náklady běžné úřední činnosti. Ani jemu tudíž městský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 7. prosince 2021

JUDr. Slavomír Novák v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.