



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.**
zastoupen JUDr. Oldřichem Benešem, advokátem
sídlem Mojžírovců 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 26. 6. 2020, č. j. 25050/20/5200-10422-706955,
ve věci daně z příjmů fyzických osob,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námítky

1. Žalobkyně se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 20. 8. 2020, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 25050/20/5200-10422-706955 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“)

z 31. 10. 2018, doměřujícím žalobkyni za zdaňovací období roku 2013 podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob, zápornou daňovou ztrátu a ukládající penále, a odvoláním napadený dodatečný platební výměr byl potvrzen.

2. Podstatou sporu mezi daňovými orgány a žalobkyni je posouzení jejího účetnictví. Podle žalobkyně nesplnily daňové orgány svou důkazní povinnost prokázat, že její účetnictví bylo vedeno v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) a jeho prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., (dále jen „vyhláška o účetnictví“). Žalobkyně má za to, že její účetnictví je správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné, určité a zaručující trvalost účetních záznamů. Žalobkyně je přesvědčena, že je ponecháno na její vůli, zda o zásobách bude účtovat způsobem A nebo B, pokud dodrží shora uvedené požadavky na účetnictví kladené. Nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, když daň byl možno stanovit dokazováním. I kdyby byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zvolené pomůcky neumožnily stanovit daň tak, aby odpovídala realitě v dané době a místním a odvětvovým podmínkám žalobkyně.
3. Dále je žalobkyně přesvědčena o soustavném porušování svých procesních práv. Žalobkyně namítla neadekvátní a nepřiměřené lhůty k vyjádřením, které jí poskytovali žalovaný i správce daně, zejména pak nepřiměřenost patnáctidenní lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a nesprávnost zamítnutí prodloužení lhůty. Projednání zprávy o daňové kontrole bylo pouze formální a proběhlo za situace, kdy nebylo rozhodnuto o stížnosti žalobkyně podané před tímto projednáním. Žalovaný se nevypořádal s námitkou porušení práva být slyšen, špatně provedl důkazy svědeckými výpověďmi svědků Ing. Ž. a svědka V., porušil zásadu volného hodnocení důkazů ohledně evidence I. A6, poskytl nepřiměřené lhůty. Řízení je zmatečné, neboť žalovaný opakovaně upozorňoval na změnu právního názoru oproti správci daně, ke změně však nedošlo.
4. Další skupina žalobních námitek se týká posouzení žalobkynina účetnictví. Podle žalobkyně je její účetnictví úplné a správné, odpovídající právním předpisům. Závěr žalovaného o jeho neprůkaznosti je nepřezkoumatelný, chybný a neprokázaný. Žalobkyně mohla ve vztahu ke středisku Zábřeh zvolit při evidenci zásob způsob B, jehož podmínku průkaznosti vyplývající z § 9 odst. 7 vyhlášky o účetnictví splnila. České účetní standardy nejsou pro žalobkyně závazné. Jediné, co je závazné, je zákon o účetnictví a jeho prováděcí vyhláška o účetnictví, jejichž požadavky žalobkyně splňuje a stav zásob lze zjistit ke kterémukoliv dni, stejně tak je možno provést inventarizaci k požadovanému datu; žalobkyně tak splňuje i České účetní standardy, což potvrdil i znalec. Správce daně má chyby ve výpočtech, kterými odůvodňuje neprůkaznost evidencí. Není přezkoumatelný závěr o neprůkaznosti evidencí, když některé z nich byly akceptovány, žalovaný si protiřečí. Není přezkoumatelná intenzita žalovaným tvrzených nesrovnalostí účetnictví. Daňové orgány nepřezkoumatelně hodnotily žalobkynin předloženou evidenci I. A6. Žalobkyně svá tvrzení dokládala znaleckým posudkem, se kterým se žalovaný nevypořádal a navržený výsledek znalce neprovedl. Žalobkyně vedla své účetnictví řádně.
5. Poslední skupina námitek je směřována k stanovení daně podle pomůcek. Přechod na stanovení daně podle pomůcek byl nezákonný, protože pro něj nejsou splněny podmínky. Účetnictví je v pořádku, byly předloženy řádně vedené evidence a správce daně neprokázal nemožnost stanovit daň dokazováním. Správce daně s ohledem na součinnost žalobkyně

mohl uložit tzv. záznamovou povinnost podle § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně zpochybnila při stanovení daně použitý koeficient výsekového masa a masných výrobků, neboť u něj správce daně vyšel z plánovaných kalkulací, což neodpovídá skutečnosti a vede k stanovení výsledné daně v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu, ale nedopovídající realitě. Žalobkyně namítla rovněž nepřiměřenost pomůcek a nezohlednění oborových a místních specifíků jejího podnikání.

6. Nakonec žalobkyně namítla nicotnost napadeného rozhodnutí.

Stanovisko žalovaného

7. Žalovaný s žalobními námitkami nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Vzhledem k tomu, že se žalobní námitky překrývají s odvolacími, odkázal na napadené rozhodnutí a uvedl, že procesní práva žalobkyně neporušil, lhůty poskytl adekvátní a prodloužit lhůtu z důvodu opožděné žádosti nemohl. Podaná stížnost nebránila projednání zprávy o daňové kontrole, když postup žalobkyně s ohledem na datum podání stížnosti je obstrukční a k nezákonnému zásahu do práv žalobkyně nedošlo. K žalobkyni dodatečně předložené evidenci I. A6 uvedl, že se jejím podrobným posouzením zabýval jak správce daně (strany 14 a 15 Zprávy o daňové kontrole), tak žalovaný (bod 115 až 118 napadeného rozhodnutí), a oba ji vyhodnotili na základě doby jejího předložení a odůvodnění jejího předložení jako nedůvěryhodnou, a nadto ji nelze využít ani jako důkaz ani jako pomůcku, neboť je vedena v rozporu se zákonem o účetnictví a nelze z ní zjistit ani provázanost ani na zaúčtované náklady, ani výnosy. K tvrzené zmatečnosti řízení nedošlo, protože z listiny, označené jako *seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení* vyplývá, že ke změně právního názoru v odvolacím řízení nedošlo a odkaz na ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu je zjevnou chybou v psaní. Rozhodnutí není nepřezkoumatelné pro nevypořádání odvolacích námitek, neboť žalovaný na odvolací argumentaci odpověděl ucelenou argumentací vlastní, přičemž za nepřezkoumatelnost podle konstantní judikatury nelze považovat situaci, kdy není reagováno na každou dílčí argumentaci nebo je-li námitka vypořádána jinak, než si žalobkyně představovala.

8. Žalovaný s poukazem na § 36 odst. 1 zákona o účetnictví nesouhlasil s názorem žalobkyně, že pro ni nejsou České účetní standardy závazné, když měla povinnost v případě, kdy se od nich odchýlí, toto včetně důvodů uvést v příloze účetní závěrky, což nesplnila. Žalobkyně nesplnila svou povinnost, vyplývající z § 9 odst. 7 vyhlášky o účetnictví, zajistit evidenci o zásobách tak, že bude schopna prokázat v průběhu období stav zásob včetně ocenění. Žalobkyni 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. Nelze souhlasit se základní premisou, že žalobkyně všechny dokončené výrobky vždy bez výjimky okamžitě prodala. Žalovaný v bodech 124 až 128 napadeného rozhodnutí vysvětlil, proč správce daně přezkoumatelně určil, které skutečnosti byly prokázány a které

nikoliv. Znalecký posudek považuje žalovaný za vnitřně rozporný, neprokazující tvrzení žalobkyně; na svém závěru o nadbytečnosti výslechu znalce setrval.

9. K stanovení daně pomůckami žalovaný uvedl, že daň nemohla být stanovena dokazováním, a že pomůckami mohou být také důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Vznesené námitky nejsou na místě, protože žalobkyně neprokázala hrubý nepoměr stanovené daně vůči odhadu stanovení této daňové povinnosti. Správce daně zjistil a přihlédl k žalobkyniným oborovým a místním specifikům.

Posouzení krajským soudem:

10. 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

11. Z daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobkyně proběhla daňová kontrola na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2013, zahájená dne 16. 2. 2016. V tomto zdaňovacím období podnikala žalobkyně ve sdružení fyzických osob se svým manželem K. K., přičemž daňová kontrola probíhala u obou těchto daňových subjektů společně. Předmětem činnosti sdružení byl provoz jatek a výroba a prodej masa a masných výrobků.
12. Účetnictví vedla žalobkyně ke dvěma střediskům, středisku Melč (jatka) a středisku Zábřeh (výroba masa a masných výrobků a prodej). U střediska Melč bylo o zásobách účtováno způsobem A, přičemž správce daně žádné pochyby o něm neshledal. U střediska Zábřeh bylo o zásobách účtováno způsobem B, kde správce daně s ohledem na předmět činnosti požadoval, aby žalobkyně předložila příslušné skladové evidence zásob, inventarizaci podle zákona o účetnictví, normu spotřeby a ocenění výrobků, a to tak, aby bylo možno prokázat, že všechny vynaložené výdaje na pořízení materiálu jsou výdaji ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a evidenci, která by prokázala žalobkyni vykázané výnosy podle § 7 a 23 zákona o daních z příjmu. Správce daně vyzval dne 19. 9. 2016 žalobkyni k prokázání skutečností. Žalobkyně žádosti vyhověla; v návaznosti na seznámení s rozbohem předložených důkazních návrhů reagovala dalším podáním ze dne 28. 4. 2017, včetně nových důkazních prostředků, též nyní posuzované evidence I. A6. Dne 10. 11. 2017 seznámil správce daně na neformálním setkání své posouzení žalobkyni předložených důkazních prostředků; o setkání byl sepsán úřední záznam.
13. Následně, dne 18. 1. 2018, zaslal správce daně žalobkyni „*k předběžnému přečtení*“ výsledky kontrolního zjištění, ve kterém konstatoval, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, a stanovil daň podle pomůcek. Žalobkyně s přechodem na pomůcky nesouhlasila a předložila další podklady (vyjádření z 1. 3. 2018, jednání v provozovně žalobkyně dne 11. 4. 2018, vyjádření z 26. 4. 2018), správce daně však na svém názoru

setrval. Dne 6. 9. 2018 seznámil správce daně žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění a vyzval ji k vyjádření podle § 88 odst. 2 daňového řádu ve lhůtě 15 dnů. Dne 30. 10. 2018 byla projednána zpráva o daňové kontrole, na základě které vydal správce daně dne 31. 10. 2018 dodatečný platební výměr.

14. Proti němu podala žalobkyně odvolání. V odvolacím řízení byly doplněny výsledky výslechy svědků Ing. M. Ž. a pana K. V., konalo se ústní jednání, žalobkyně předložila znalecký posudek. Žalobkyně byla seznámena s výsledkem doplněného odvolacího řízení a s hodnocením znaleckého posudku, následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

K procesním námitkám

15. Žalobkyně namítla nepřiměřenost lhůt v „celém daňovém řízení“. Výslovně pak žalobkyně namítla krátkost lhůty 15 dnů k vyjádření ke kontrolním zjištěním, která je neúměrná délce daňové kontroly a rozsahu materiálu k vyjádření.
16. Krajský soud v daňovém spise ověřil, že žalobkyně byla k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění vyzvána 6. 9. 2018 a byla jí k vyjádření stanovena lhůta v délce 15 dnů, o jejíž prodloužení žalobkyně požádal dne 1. 10. 2018; správce daně na žádost reagoval neformálně mailem téhož dne 1. 10. 2018, kdy ji upozornil na to, že lhůtu prodloužit nelze, protože žádost byla učiněna pouze e-mailem a po uplynutí lhůty k vyjádření. Současně navrhl termín projednání zprávy o daňové kontrole, na kterou žalobkyně reagoval svým vlastním návrhem 30. 10. 2018, který správce daně akceptoval dne 3. 10. 2018 e-mailem a dne 5. 10. 2018 žalobkyni k projednání a předání zprávy o daňové kontrole na 30. 10. 2018 předvolal. Žalobkyně dne 15. 10. 2018 opětovně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, na což správce daně reagoval rozhodnutím ze dne 17. 10. 2018 tak, že prodloužení lhůty nelze povolit z důvodu opožděnosti žádosti, a to již e-mailové žádosti z 1. 10. 2018. Dne 29. 10. 2018 podala žalobkyně stížnost na postup správce daně, spočívající v nepřiměřené lhůtě k vyjádření ke kontrolním zjištěním. K ústnímu jednání dne 30. 10. 2018 se žalobkyně dostavila a převzala od správce daně jím podepsanou zprávu o daňové kontrole.
17. 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.*
18. 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 – 62 ze dne 27. 2. 2019: „*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 přiměřené*

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. Krajský soud považuje rovněž za správný argument žalovaného, že žalobkyně byla po celou dobu provádění daňové kontroly se správcem daně v kontaktu a byla opakovaně seznamována s úvahami správce daně a vyzývána ke splnění svých povinností, jak soud ověřil v daňovém spise a shrnul v odstavcích 12 a 13 tohoto rozsudku; seznámení z 6. 9. 2018, ke kterému se měla žalobkyně vyjádřit, tak nebylo novým dokumentem, o kterém by žalobkyně nic nevěděla; i z tohoto úhlu pohledu je pak lhůta přiměřená.

19. *Žalobkyně 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, jak tomu je v posuzované věci, 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. Zde však lhůta přiměřená byla.*
20. *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 (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 6 Afs 323/2018 – 38) a žalobkyni nic nebránilo vyjádření a důkazní návrhy učinit v rámci odvolacího řízení. Shora zmíněná koncentrace podle § 88 odst. 3 dnešního řádu dopadá pouze na vyjádření a důkazní návrhy ve vztahu k zprávě o daňové kontrole.*
21. *Žalobkyně dále namítl pouze formální projednání zprávy o daňové kontrole a chybný postup správce daně, kdy zpráva byla projednána předtím, než bylo rozhodnuto o stížnosti žalobkyně.*
22. *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 navržení 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 navržení 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 navrhnout 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.“

23. Projednání zprávy o daňové kontrole je tedy v podstatě formálním úkonem a postupoval – li takto formálně správce daně, pak postupoval zákonně, v souladu s daňovým řádem i konstantní judikaturou.
24. 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.
25. Žalobkyně podala stížnosti na postup správce daně při stanovení délky lhůty k vyjádření dne 29. 10. 2018 z důvodu poskytnutí nedostatečné lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění. Správce daně nepodepsání zprávy žalobkyně při jejím projednání s poukazem na dosud nevyřízenou stížnost 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. Žalovaný v napadeném rozhodnutí 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 (bod 144 napadeného rozhodnutí). Nesprávnost postupu správce daně proto neshledal.
27. Z citace § 261 odst. 1 daňového řádu 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“ (zdůraznění podtržením provedl krajský soud).

28. Pokud jde o nyní projednávanou věc, předmětnou stížností napadla žalobkyně postup správce daně v souvislosti s nepřiměřenou lhůtou k vyjádření. Podle krajského soudu nebyla dodržena podmínka subsidiarity 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 přiměřenosti lhůty k vyjádření i jeho posouzení žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření. Subsidiarita využití institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu neznamená, že se jiný prostředek ochrany nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným opravným prostředkem v budoucnu (viz citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
29. 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. Námitka nezákonného postupu správce daně při ukončení daňové kontroly a nezákonného vypořádání odpovídající odvolací námitky žalovaným tak není důvodná.
30. Žalobkyně dále namítla nevypořádání námitky porušení práva být slyšena, a to poukazem na nedostatečnost vypořádání této námitky v bodě 139 napadeného rozhodnutí, ve způsobu, jak byli vyslechnuti svědkové paní Ž. a pan V., a v neposkytnutí přiměřené (dostatečné) lhůty pro vyjádření.
31. Žalovaný se s námitkou porušení práva být slyšen ve vazbě na proběhlé místní šetření vypořádal v bodě 138 a 139 napadeného rozhodnutí tak, že shledal, že správce daně sice skutečně avizoval zaslání doplňujících dotazů, následně však již žádný důvod k dalšímu dotazování neshledal, což se práv žalobkyně nijak nedotýká, a pokud měla žalobkyně za to, že ji správce daně nepochopil, mohla další vysvětlení správci poskytnout.
32. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě neuvádí nic konkrétního k argumentaci žalovaného, ani k tomu, jaký vliv případné pochybení mělo na zákonnosti napadeného rozhodnutí, krajský soud nemá, co by k ní dodal, a tudíž námitku shledává nedůvodnou.

33. 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.
34. Žalobkyně namítla porušení zásady volného hodnocení důkazů; konkretizovala svou námitku ve vztahu k odmítnutí evidence I. A6. Vzhledem k tomu, že námitka se týká výlučně posouzení evidence I. A6, krajský soud odkazuje na níže uvedené (odstavec 41 a 42 tohoto rozsudku).
35. Nakonec žalobkyně namítla zmatečnost řízení, projevující se tím, že byla upozorněna žalovaným na změnu právního názoru, aniž by jej žalovaný dále konkretizoval. Krajský soud ověřil, že v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení skutečně žalovaný odkázal na ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, který ukládá odvolacímu orgánu seznámit odvolatele též s odlišným právním názorem a umožnit mu vyjádřit se k němu ve stanovené lhůtě. Ze samotného textu seznámení a i z napadeného rozhodnutí je však zřejmé, že žalovaný se od právního názoru správce daně nijak neodchýlil, což žalobkyni i k její odvolací námitce uvedl v bodech 152 až 154 napadeného rozhodnutí, k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu proto nedošlo. Nadto, žalobkyně v žalobě neuvedla, jak jím tvrzené pochybení ovlivnilo zákonnost rozhodnutí. Žalobní námitka proto důvodná není.

Žalobní námitky k závěru o neprůkaznosti účetnictví žalobkyně

36. 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.*
37. 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. Odchytku 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.(...).*
38. 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 tzv. 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 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 žalobkyně s pořízeným materiálem naložila a pro jaké konkrétní výstupy konkrétní materiál použila tak, aby bylo možno ověřit, zda žalobkyně v účetnictví a podaných daňových tvrzením priznala veškerá uskutečněná zdanitelná plnění (viz zejm. bod 61 napadeného rozhodnutí).

39. 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 odchýlí, zajistit věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, což neučinila, a odchylky od standardů měla v příloze k účetnictví uvést, což rovněž neučinila. Tím 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.
40. Žalobkyně dále namítla, že výpočty správce daně a žalovaného jsou nepřezkoumatelné a na upozornění na tyto chyby žalovaný adekvátně nereagoval, 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. Kvality účetnictví potvrdil znalec.
41. Krajský soud v napadeném rozhodnutí k sporné evidenci I. A6 zjistil, že žalovaný se evidenci I. A6 zabýval výslovně k odvolací námitce jejího nehodnocení (zejm. body 116 a 117 napadeného rozhodnutí), kterou neshledal důvodnou, neboť správce daně evidenci hodnotil, pouze ji neosvědčil jako důkaz prokazující deklarované výnosy, s čímž se žalovaný ztotožnil. Podle žalovaného evidence I. A6 nebyla žalobkyní vedena v souladu se zákonem o účetnictví, protože v ní evidovaný materiál je evidován bez ocenění a bez provázanosti na účetnictví žalobkyně; jedná se o rukou psanou stránku sešitu s údaji datum, druh masa a číselný údaj, pravděpodobně hmotnost. Námitka, že žalovaný nevysvětlil, proč evidenci I. A6 neosvědčil jako důkaz a že ji neakceptoval pouze z důvodu jejího pozdního předložení, tak není důvodná.
42. Jak navíc soud ověřil ve zprávě o daňové kontrole, správce daně odmítli akceptovat předloženou evidence I. A6 jako důkaz prokazující deklarované výnosy jednak proto, že podle něj byla vyhotovena až poté, co byl 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 A1), dále z důvodu, že v ní chybí ocenění, není provázaná se zbývajícími evidencemi a nadto obsahuje údaje shodné s evidencí A1. Žalovaný se s tímto ztotožnil a krajský soud považuje za logický jak závěr o účelovosti vytvoření této evidence, vyplývající jednak z jejího nedůvodného pozdního předložení navzdory původnímu tvrzení, že žalobkyně předkládá všechny evidence, tak o její neprůkaznosti pro rozporuplné zdůvodnění jejího vedení a chybějící údaje o ocenění. Námitka vztahující se k evidenci I. A6 tak důvodná není.

43. 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 zpochybnění účastnictví odůvodňuje.
44. Z žalobkyní předloženého znaleckého posudku vyplývá, jak krajský soud ověřil, následující: *„[d]ůvodem 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 propočtově průběžně a průkazně v mezidobí jejího zpravování vysledovat pohyb a stav suroviny, nehlédě 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.
45. K námitce nevypořádání se s předloženým znaleckým posudkem krajský soud poukazuje na bod 67 napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný předloženým znaleckým posudkem zabýval a hodnotil jej jako neodstraňující pochybnosti stran průkaznosti účetnictví, tedy se s předloženým znaleckým posudkem vypořádal; v podrobnostech viz též předchozí odstavec. Neprovedení výslechu znalce je pak v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, a tedy i rozhodnutím ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010 – 71, dle něž může správce daně odmítnout provedení navrhovaných důkazů tehdy, když jsou nerozhodné, nevýznamné či nemohou prokázat rozhodné skutečnosti; v posuzované věci je důvodem odmítnutí výslechu znalce právě nedostatek vypovídací potence, když sám znalce připouští daňovými orgány vytýkané nedostatky účetnictví žalobkyně (ačkoliv podle znalce toto lze akceptovat pro účely žalobcova podnikání), tedy důvod, který neprovedení výslechu judikatura správních soudů, ale i Ústavního soudu, jak vyplývá z nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I ÚS 118/09, akceptuje.

46. K žalobkyní navrženému znaleckému výsledku a předloženému písemnému vyjádření 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.
47. Krajský soud na závěr vypořádání tohoto souboru žalobních námitek zdůrazňuje, že je to žalobkyně, kdo má podle § 92 odst. 3 daňového řádu primární důkazní povinnost, tedy povinnost *prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Žalobkyně byla povinna mj. prokázat své příjmy, které jsou spolu s výdaji rozhodující pro stanovení základu daně (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů); výnosy, které mimo jiné u žalobkyně považují daňové orgány za neprokázané, jsou podle § 21h zákona o daních z příjmů, její příjmy. Obecně platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu (například lze zmínit rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124), týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, stojí na tom, že účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly (takto rozvržené důkazní břemeno vychází z § 92 daňového řádu). Daňový subjekt má povinnost vést účetnictví náležitě v souladu se zákonem a uvádět v něm pravdivá tvrzení; je povinen je vést mj. srozumitelně, tedy podle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví tak, aby *umožňovalo jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8, obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10, vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5*. Není relevantní, že podle žalobkyně jí vedená evidence vyhovuje, není ani rozhodné, kolik tabulek a podkladů správci daně poskytla, podstatné je, zda její účetnictví splňuje nároky, které jsou na něj kladeny zákonem o účetnictví, což v posuzované věci splněno nebylo. Za této situace byla žalobkyně povinna prokázat svá tvrzení jinak, k čemuž však rovněž nedošlo, a byly tedy splněny předpoklady pro to, aby správce daně stanovil daň podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu, viz níže).

Námítka ke stanovení daně podle pomůcek

48. Stanovení daně podle pomůcek je upraveno v § 98 odst. 1 daňového řádu, podle jehož první věty *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*.
49. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020).

50. Rozšířený senát Nejvyššího správního soud 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“.
51. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek byla neprůkaznost žalobkyní vedené skladové evidence, která byla bez jakékoliv průkazné návaznosti na účetnictví, vesměs vedena v kilogramech bez ocenění jednotlivých surovin, přičemž skutečný stav zásob byl veden v prodejních a nikoli pořizovacích cenách, což je v rozporu s § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví. Inventarizace byla provedena pouze v kilogramech, nikoli v Kč. Jak však vyplývá ze shora citovaného § 9 odst. 7 vyhlášky o účetnictví, způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě zajištění průkazného vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění. Žalobkyně skladovou evidenci 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 tvrzením 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, polotovaru a hotových výrobků, včetně jejich ocenění, když žalovaný uzavřel „daňový subjekt nepředložil ani žádné navazující evidence, ze kterých by bylo možné zjistit, jaké vzniklo po rozbouření 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.
52. 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 (...)“.
53. V posuzované věci byly jako pomůcky použity nezpochybněné části účetnictví žalobkyně, její výrobní normy a údaje z jeho nezpochybněných daňových přiznání, což je

v souladu jak s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, tak s citovanou judikaturou. V pomůčkách nebylo přihlédnuto k tvrzení žalobkyně, že v daném období musela zapracovat na místo levnějšího masa maso dražší, které mělo vzniknout přebytky neprodaného kvalitního výsekového masa z druhého provozu- jatka Melč, aniž by však došlo k adekvátnímu zdražení výrobku, protože uvedené zůstalo pouze v rovině tvrzení, když nevyplynulo ani z nezpochybněné části účetnictví, ani z nezpochybněných důkazů, které by jako pomůcky mohly sloužit.

54. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, „[n]ámitkami 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.“(zdůraznění podtržením provedl krajský soud).
55. 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. Hrubý nepoměr mezi daňovou povinností jí stanovenou a tou, která jí stanovena být měla, však pouze tvrdí, ale neprokazuje, když k prokázání tohoto nepoměru by bylo třeba disponovat stran své produkce použitelnými důkazními prostředky, které nepředložila, resp. účetnictvím, které však bylo shledáno neprůkazným.
56. 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 mu stanovena být měla, neprokázala.
57. Žalobkyně dále namítla, že mohlo být přistoupeno k uložení záznamové povinnosti ve smyslu § 97 daňového řádu.
58. Podle § 97 odst. 2 daňového řádu *může správce daně uložit daňovému subjektu, aby kromě evidence stanovené právním předpisem vedl zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně*; takovou povinnost může uložit rozhodnutím, a to do budoucna. Uložení takové budoucí povinnosti však nemá žádný vliv na zákonnost nyní posuzovaného rozhodnutí.
59. Podle žalobkyně se správní orgány se nezabývaly příčinnou souvislostí mezi údajným porušením povinností a nemožností stanovit daň dokazováním.
60. Ani s touto námitkou se krajský soud neztotožňuje, neboť daňové orgány se příčinnou souvislostí zabývaly, když uvedly, že účetnictví žalobkyně je nepoužitelné pro rozpory, neprovázanost a způsob jeho vedení; v napadeném rozhodnutí jsou výhrady žalovaného podrobně rozvedeny v bodech 55 – 74, přičemž krajský soud se s posouzením žalovaného ztotožňuje, jak bylo rozebráno výše.

61. Žalobkyně dále nesouhlasila s tím, že žalovaný odmítl provést důkaz spisem insolvenčního soudu ve věci společnosti Filák Josef, Lidečko – Masoprodej s. r. o., který byl žalobkyní navržen k prokázání ztratovosti subjektů srovnatelných s žalobkyní. Žalovaný však jeho odmítnutí odůvodnil skutečnostmi s řízením a důkazním návrhem nesouvisejícími.
62. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný „navržený důkaz neprovedl z důvodu, že daňový subjekt v úpadku do insolvenčního řízení přihlásil všechny své pohledávky vzniklé až v roce 2017, tudíž tyto nijak nesouvisí s předmětným zdaňovacím obdobím roku 2013 a ani nemůžou sloužit jako důkazní prostředek pro stanovení daně za rok 2013“.
63. Krajský soud se ztotožňuje s uvedeným argumentem žalovaného, který důkazní návrh žalobkyně považuje za nezpůsobilý prokázat, že jsou pomůcky zjevně nepřiměřené, s čímž se lze ztotožnit, neboť to, že jiný subjekt „zkrachoval“, s použitými pomůckami nijak nesouvisí, když v posuzované věci vycházel správce daně a žalovaný přímo z údajů žalobkyně a za pomůcky nepovažoval údaje jiných subjektů. Nezpůsobilost prokázat tvrzenou skutečnost je akceptovatelným důvod zamítnutí důkazního návrhu, jak bylo vysvětleno v bodě 45 tohoto rozsudku. Jaké pomůcky správce daně zvolí, je přitom na jeho uvážení. Žalobní námitka tak rovněž není důvodná.
64. Žalobkyně konečně namítla nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu rozporu postupu správce daně se smyslem zákonné úpravy, včetně základních zásad, ovládajících daňové řízení, a z důvodu libovůle daňových orgánů.
65. Podle § 76 odst. 2 s. ř. s. vysloví krajský soud nicotnost napadeného rozhodnutí i bez návrhu, když zjistí, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které jeho nicotnost vyvolávají. Vady, které nicotnost vyvolávají, jsou jednak vady uvedené v § 105 odst. 2 daňového řádu, dále pak vady, které vymezila judikatura a doktrína, jak bylo podáno zejména v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 76/2001-96 ze dne 22. 7. 2005 a č. j. 8 Afs 78/2006 – 74 ze dne 13. 5. 2008, na které navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 7 As 100/2010 – 65; *nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí.* Krajský soud konstatuje, že u napadeného rozhodnutí neshledal žádnou vadu podle § 105 odst. 2 daňového řádu, ani žádnou shora uvedenou vadu, vymezenou judikaturou, která by vedla k nicotnosti napadeného rozhodnutí; takovou vadou není ani žádný z žalobkyní uvedených rozporů. Ani tato žalobní námitka proto není důvodná.

Závěr a náklady řízení

66. Vzhledem k tomu, že žádná z žalobních námitek není důvodná, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

67. 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 10. února 2022

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu