



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **J. K.**, zastoupené JUDr. Oldřichem Benešem, advokátem, sídlem Mojmírovců 41, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2020, č. j. 3565/20/ 5300-21442-711359, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 11. 2021, č. j. 25 Af 64/2020-74,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj vydal dne 31. 10. 2018 dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013, jimiž byla žalobkyni doměřena daň a stanovena povinnost uhradit penále. Žalobkyni byla doměřena DPH za použití pomůcek poté, co žalovaný a správce daně seznali, že její účetnictví je neprůkazné, konkrétně, že z něj nelze k libovolnému dni v roce zjistit stav zásob, resp. masa ve výrobním procesu, případně zjistit, kolik bylo vyrobeno konkrétního druhu masa a jak s ním bylo dále naloženo. Jako pomůcky byly použity nezpochybněné části účetnictví žalobkyně, její výrobní normy a údaje z jejich nezpochybněných daňových priznání.

[2] Odvolání žalobkyně bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto a napadená rozhodnutí finančního úřadu byla potvrzena.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu.

[4] Námitku, že žalovaný rozhodl předčasně, neboť vycházel ze skutkových zjištění, které byly podkladem doměření daně z příjmů, přičemž rozhodnutí ve věci daně z příjmů ještě nenabylo právní moci, krajský soud neshledal důvodnou. Správce daně smí vyjít z daňových tvrzení téhož daňového subjektu podaných v řízení týkajícím se jiné daně a použít je jako pomůcky pro stanovení daně.

[5] Ani námitku nepřiměřeně krátkých lhůt v daňovém řízení, konkrétně lhůty pro vyjádření ke kontrolním zjištěním a lhůty pro vyjádření ke zjištěním v odvolacím řízení neshledal krajský soud důvodnou. K námitce neúměrné délky řízení, krajský soud ověřil, že nedošlo k prekluzi práva stanovit daň.

[6] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou, že žalovaný nevypořádal odvolací námitku porušení práva být slyšen. Konstatoval, že žalovaný se námitkou porušení práva být slyšen ve vazbě na neprovedení místního šetření v rozhodnutí vypořádal.

[7] K námitce žalobkyně směřující proti závěru o neprůkaznosti účetnictví krajský soud zdůraznil, že žalobkyně neprokázala dodržení postupu podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Vést účetnictví periodicky způsobem B je možné pouze v případě, že účetní jednotka zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že bude schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění zásob. Žádná z předložených evidencí nebyla vedena tak, aby z ní bylo patrné, jak bylo žalobkyní s pořízeným materiálem naloženo a pro jaké konkrétní výstupy byl konkrétní materiál použit. Nebylo tedy možné ověřit, zda žalobkyně v účetnictví a podaných daňových tvrzeních přiznala veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Otázka závaznosti Českých účetních standardů není pro věc rozhodná, žalobkyně však nesplnila povinnost vést účetnictví správně.

[8] Krajský soud nesouhlasil ani s námitkou, že výpočty žalovaného jsou nepřezkoumatelné. Krajský soud k této námitce uzavřel, že i při odhlédnutí od chybných výpočtů správce daně stále zůstávají nepřesnosti v řádech minimálně desítek tun, což odůvodňuje zpochybnění účetnictví.

[9] Za důvodnou nepovažoval krajský soud ani námitku, že žalovaný odmítl akceptovat evidenci I.A6 pouze z důvodu jejího pozdního předložení. Krajský soud shrnul, že žalovaný a správce daně tuto evidenci odmítli akceptovat jednak proto, že byla zřejmě vyhotovena až poté, co byla žalobkyně vyzvána k odstranění pochybností správce daně, a to s ohledem na chronologii jejího předložení a nevěrohodnost zdůvodnění, proč byla vedena odděleně, dále z důvodu, že ani tato evidence nebyla žalobkyní vedena v souladu se zákonem o účetnictví, protože v ní evidovaný materiál je evidován bez ocenění a bez provázanosti na účetnictví žalobkyně.

pokračování

[10] K námitce, že pro přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek nebyly splněny podmínky, krajský soud shrnul, že důvodem pro přechod na stanovení daně podle pomůcek byla neprůkaznost žalobkyní vedené skladové evidence, kterou žalobkyně navzdory výzvě správce daně kvalifikovaně nenahradila. Účetnictví bylo zpochybněno jako celek a ani z ostatních evidencí, včetně sporné I.A6, nebylo možno zjistit stav zásob, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků, včetně jejich ocenění. V posuzované věci byly jako pomůcky použity nezpochybněné části účetnictví žalobkyně, její výrobní normy a údaje z jejích nezpochybněných daňových přiznání, což je v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/1992 Sb., daňový řád, i s judikaturou. Žalobkyně použité pomůcky účinně nezpochybnila a hrubý nepoměr mezi daňovou povinností stanovenou a tou, která stanovena být měla, neprokázala.

[11] Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost dle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

[13] Stěžovatelka zdůraznila, že vede své účetnictví ke dvěma střediskům, a to středisku Zábřeh, kde je výroba a aktuálně i prodejna masa a masných výrobků, a středisku Melč, kde jsou jatka. Napadené rozhodnutí se vztahuje primárně ke středisku Zábřeh, nicméně je nutné vnímat i okolnosti vztahující se ke středisku Melč a jeho vzniku (začátku provozu jatek).

[14] Stěžovatelka je přesvědčena, že důkazní břemeno unesla a předložené evidence (účetnictví) jsou vedeny v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhláškou. Zákon o účetnictví ani prováděcí vyhláška neurčují přesný způsob účtování o zásobách. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, zda si zvolí evidenci dle způsobu A nebo způsobu B, pokud bude dodržen standard správnosti, úplnosti, srozumitelnosti vedených evidencí. Tento požadavek dle stěžovatelky i názoru znalce Ing. Václava Poloka dodržen byl.

[15] Stěžovatelka dále setrvala na žalobní námitce, že rozhodnutí daňových orgánů byla předčasná. Nesouhlasila s tím, jak tuto námitku krajský soud vypořádal. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že daň z příjmů i DPH a skutková zjištění k těmto daním byly sporné. Správce daně a žalovaný převzali nepravomocné závěry vztahující se k dani z příjmů. Dle stěžovatelky s ohledem na charakter DPH bez správného zjištění příjmů nemůže být nikdy správně zjištěna DPH, a pokud existují spory ohledně příjmů i DPH, před pravomocným rozhodnutím o dani z příjmů nelze rozhodnout o DPH. Nebylo najisto postaveno, zda závěry, z nichž vycházel správce daně při stanovení DPH, ob stojí právě ve vztahu k určení základu této daně. Dle stěžovatelky tento závěr potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74, na nějž odkázal i žalovaný ve svém rozhodnutí. Rozhodnutí správce daně a žalovaného i rozsudek krajského soudu jsou v tomto ohledu dle stěžovatelky nepřezkoumatelné.

[16] Stěžovatelka rovněž setrvala na žalobních námitkách týkajících se porušení procesních zásad a procesních práv stěžovatelky. Krajský soud se dle stěžovatelky s těmito

námitkami nevypořádal přezkoumatelně. Stěžovatelka namítla, že lhůta pro vyjádření ke kontrolním zjištěním má být dle zákona přiměřená. Podmínka přiměřenosti dle stěžovatelky splněna nebyla, lhůta proto byla nezákonná. Je irelevantní, zda stěžovatelka mohla požádat o prodloužení lhůty. Stěžovatelka je přesvědčena, že její práva byla porušena takovým způsobem, že měla vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně. Žalovaný pouze řetězil chyby správce daně. Správce daně a žalovaný kontrolní zjištění a stanoviska stěžovatelky vyhodnocovali v řádu měsíců, stěžovatelce však poskytovali lhůty v řádu dnů. Stěžovatelka namítla, že stanovením krátké lhůty správce daně i žalovaný aplikovali správní uvážení v rozporu se zákonem. S námitkami týkajícími se nezákonnosti správního uvážení se dle stěžovatelky nevypořádal krajský soud přezkoumatelně.

[17] Stěžovatelka dále zopakovala, že žalovaný ani krajský soud se nevypořádali přezkoumatelně s námitkou porušení práva být slyšen. Ve výpočtech správce daně a žalovaného jsou chyby v řádech stovek tun, na které stěžovatelka upozorňovala. Tyto rozpory měly být objasněny, a to opakovaným místním šetřením nebo výslechy přímo před odvolacím orgánem. Na tuto povinnost správce daně, žalovaný i soud rezignovali, což činí jejich rozhodnutí nezákonnými a nepřezkoumatelnými.

[18] Dále stěžovatelka zopakovala námitku, že České účetní standardy nejsou právně závazné. Stěžovatelka uvedla, že evidence, které předložila, jsou průkazné a ohradila se proti argumentu, že předložené evidence byly vytvořeny účelově. Argument o účelově vytvořené evidenci není ani logický, ani není prokázán. Evidence I.A6 byla správci daně předložena v průběhu daňového řízení, jde o evidenci výrobního masa určeného výhradně k dalšímu zpracování, tato evidence navazuje na nabývací doklady v účetnictví. Žalovaný a správce daně odmítali evidence I.A6, kterou stěžovatelka předložila v průběhu kontroly, s jediným argumentem, že tato evidence byla doložena později.

[19] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud opakuje chybný závěr daňových orgánů, že i pokud by byla zohledněna evidence I.A6, zůstávaly by v účetnictví nesrovnalosti v řádech desítek tun. Stěžovatelka namítala, že žádné takové nesrovnalosti nejsou. Závěr o nesrovnalostech považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelný. Správce daně, žalovaný i soud měli dle stěžovatelky chyby vyčíslit a uvést, v čem tyto nesrovnalosti spočívají, z čeho vyplývají a proč je nutné daň stanovit pomocí pomůcek a v takové výši.

[20] Stěžovatelka namítla, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správci daně a žalovanému byl opakovaně vysvětlován způsob orientace v evidencích a schopnost stěžovatelky sdělit správci daně stav materiálu i výrobků, včetně jejich ceny. Svědkyně Ing. Marcela Žůrková potvrdila chybný postup správce daně při výpočtech. Stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal mj. s doloženými výpočty.

[21] Dále stěžovatelka namítala, že i za situace, kdy byl znalecký posudek, včetně jeho doplnění a dalších vyjádření znalce předložen soudu písemně, měl být znalec soudem vyslechnut při jednání; stěžovatelka výslech znalce opakovaně navrhovala. Ze znaleckého posudku i z dalších vyjádření znalce vyplývá dle stěžovatelky jednoznačný závěr o zákonnosti účetnictví a evidencí stěžovatelkou vedených. Krajský soud v rozsudku ze znaleckého posudku vycházel, aniž by tento důkaz řádně provedl.

pokračování

[22] Stěžovatelka rovněž zopakovala námitku nezákonnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek a nesouhlasila se způsobem, jakým se krajský soud s touto žalobní námitkou vypořádal. Stěžovatelka je přesvědčena, že své povinnosti při dokazování splnila, neboť se podrobně zabývala evidencemi a způsobem, jak z nich prokázat požadované údaje. Dle stěžovatelky bylo možné daň stanovit dokazováním. Způsob, jakým daňové orgány prostřednictvím pomůcek stanovily daň, není spolehlivý a přezkoumatelný. Výše daně neodpovídá realitě v dané době a odvětví, v němž stěžovatelka podniká. Daňové orgány ani soud neprokázaly příčinnou souvislost mezi údajným porušením a nemožností stanovit daň dokazováním, resp. se tímto vůbec nezabývaly. V tomto spatřovala stěžovatelka další důvod nepřezkoumatelnosti. Správci daně i žalovanému byly prokázány zjevné objektivní rozpory a chyby v jejich závěrech, za takové situace musí klesnout i intenzita případného porušení povinností stěžovatelkou. Krajský soud se nevypořádal s námitkami stěžovatelky a nekriticky převzal chybné závěry daňových orgánů.

[23] V případě stěžovatelky nemohly být evidence použity jako pomůcka. Evidence byly správcem daně označovány jako neprůkazné, nemohl z nich tedy vycházet při stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Minimálně náklady byly prokázány a není možné tvrdit, že jsou stanovovány pomocí pomůcek. Pokud byly uznány, a tedy i prokázány náklady, pak je možné prokázat i výnosy, které ostatně rovněž vyplývají z evidencí. Správce daně dle stěžovatelky reálně neaplikoval pomůcky, ale fakticky stanovil daň dokazováním, byť rozporuplně tvrdil, že se stěžovatelce nepodařilo nic prokázat. Dle stěžovatelky se krajský soud ani s touto námitkou nevypořádal.

[24] Pokud jsou náklady uznány, protože byly prokázány, a jsou používány v rámci pomůcek, pak dle stěžovatelky musí být uznány i náklady na odkup dražšího masa z druhého provozu stěžovatelky, jatek Melč. Není možné dle libovůle daňových orgánů v jednom případě evidence označovat jako průkazné a vycházet z nich a v druhém případě tvrdit, že průkazné nejsou. Stěžovatelka zpochybnila i výpočet koeficientu u výsekového masa a masných výrobků, neboť správce daně vyšel při svých výpočtech z plánovaných kalkulací, což neodpovídá realitě. Stěžovatelka namítla, že stanovená daň neodpovídá realitě, její stanovení je projevem libovůle a zneužití správního uvážení.

[25] Výpočty neodpovídají realitě roku 2013 v sektoru, v němž stěžovatelka podniká, nebylo ani zohledněno rozjíždění provozu jatek Melč a absence podnikové prodejny. Stěžovatelka nesouhlasila s konstatováním žalovaného, že toto tvrzení nijak neprokázala. Stěžovatelka poukazovala na srovnatelné subjekty podnikající v obdobném rozsahu, přičemž řada z nich v daném období zkrachovala. Stěžovatelka navrhla důkazy, které soud neprovedl, načež konstatoval, že stěžovatelka svá tvrzení neprokázala.

[26] Stěžovatelka dále nesouhlasila s argumentací krajského soudu, že nepřiměřenost pomůcek by bylo možné prokázat snad pouze účetnictvím stěžovatelky. Takovýto požadavek je nepřiměřený a nelogický, pokud by účetnictví bylo průkazné, jak tvrdí daňové orgány a soud, pak by daň nebyla stanovována pomocí pomůcek. Nebyl splněn zákonný požadavek na dostatečnou spolehlivost stanovené daně. Správce daně nezohlednil podmínky, za nichž stěžovatelka podniká, či lokalitu, v jaké má umístěny provozy. Úvahy zohledňující výši daně v souvislosti s těmito okolnostmi v napadeném rozhodnutí, resp.

zprávě o daňové kontrole, absentují. S touto konkrétní námitkou se relevantním způsobem nevypořádal žalovaný ani soud.

[27] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a aby zároveň zrušil rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[28] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasil, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Závěry krajského soudu jsou dle žalovaného v souladu se zákonem. Žalovaný upozornil, že stěžovatelka pouze opakuje argumentaci uvedenou již v žalobě. K provedení dokazování výslechy svědků před soudem nebyl důvod. Otázka aplikace Českých účetních standardů nebyla rozhodná, krajský soud konstatoval nedůvěryhodnost stěžovatelkou předložené evidence I.A6, pročež odmítl i znalecký posudek, který z této evidence vycházel. Krajský soud dle žalovaného správně konstatoval, že DPH byla ve věci doměřena podle pomůcek za výhradního užití nezpochybněných důkazních prostředků, stěžovatelka hrubý nepoměr pouze tvrdila. K míře porušení právní povinnosti se nepřihlíží. Daň byla stanovena na základě reálných a dostupných podkladů. Nevýhodnost zůstala jen v rovině tvrzení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[30] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[31] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Z judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, jímž je nemožnost určité rozhodnutí přezkoumat (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. může být rozhodnutí pro nesrozumitelnost či pro nedostatek odůvodnění. Zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost přichází v úvahu zejména tehdy, opomene-li správní soud na námitku účastníka zcela reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Rozhodující orgán však nemá povinnost vypořádat se s každým dílčím tvrzením či argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví ucelenou argumentaci, z níž vyplývá, že námitky jako celek neobstojí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).

[32] Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v uvedeném smyslu Nejvyšší správní soud neshledal. Krajský soud vypořádal všechny žalobní námitky a z odůvodnění rozsudku je seznatelné, na základě jakých úvah ke svým závěrům dospěl. Skutečnost, že krajský soud do svého odůvodnění převzal argumentaci žalovaného, nečiní rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Za situace, kdy se v postupně uplatňovaných

pokračování

prostředcích ochrany práv námitky opakují, není potřeba, aby orgán další „procesní instance“, který se ztotožňuje s argumentací orgánu rozhodujícího v předchozím stupni či předchozím řízení, svoji argumentaci nad rámec již řečeného doplňoval a cizeloval, jestliže námitka s argumentací orgánů rozhodujících v předcházejících řízeních kvalifikovaně nepolemizuje, nýbrž jen opakuje předešlá tvrzení. Subjektivní nesouhlas stěžovatelky se závěry či s argumentací nezakládá nepřezkoumatelnost rozsudku.

[33] Nejvyšší správní soud dále podotýká, že vyjma námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti opakuje námitky, které byly obsahem již žaloby podané ke krajskému soudu, a text žaloby byl upraven pouze formálně. Věcné kasační námitky v této podobě jsou na hraně přípustnosti (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[34] Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že úkolem správních soudů není abstraktní kontrola zákonnosti činnosti správních orgánů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 4 Ads 448/2019-44). Správní soudnictví ovládá dispoziční zásada a zásada ochrany práv bdělých (*vigilantibus iura*), rozsah a hloubku přezkumu napadených aktů tedy určuje zásadně žalobce, resp. v řízení o kasační stížnosti stěžovatel. Následkem nedostatečně konkrétní či povrchní formulace námitky je projednání takové námitky soudem pouze ve vymezeném obecném či povrchním rozsahu. Stížní námitky v nyní projednávaném případě jsou postaveny na paušálním nesouhlasu se závěry a argumenty správce daně, žalovaného a krajského soudu. Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému přezkumu v rozsahu vymezeném kasační stížností.

[35] K námitce předčasnosti rozhodnutí daňových orgánů již krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že žalovaný vycházel ve svém rozhodnutí z daňových přiznání stěžovatelky, jejího účetnictví, dokladů ohledně nákupů masa, norem o tom, kolik je ziskovost jednotlivých výrobků, skladby výrobků a výrobních ztrát. Nevycházel z žádných skutkových zjištění, o nichž by stěžovatelka tvrdila, že jsou sporná, nevycházel ani z výpočtu či základu daně z příjmů (odst. 12 rozsudku krajského soudu). Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74, správně uvedl, že správce daně je oprávněn vycházet z daňových tvrzení daňového subjektu podaných v řízení týkajícím se jiné daně.

[36] Tvrzení stěžovatelky, že České účetní standardy nejsou závazné, že zákon o účetnictví ani prováděcí vyhláška neurčují přesný způsob účtování o zásobách a je ponecháno na vůli daňového subjektu, zda si zvolí evidenci průběžnou dle způsobu A nebo periodickou dle způsobu B, krajský soud nijak nerozporoval. Krajský soud výstižně shrnul, že podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. mohou účetní jednotky způsob B použít pouze tehdy, zajistí-li průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění zásob. Tento předpoklad však stěžovatelka nenaplnila. Jak vysvětlil žalovaný ve svém rozhodnutí (odst. 31-34) a stručněji též krajský soud v rozsudku (odst. 41), žádná z evidencí, které stěžovatelka předložila, nebyla vedena tak, aby z ní bylo zřejmé, jak stěžovatelka s pořízeným materiálem dále naložila, zda byl materiál dále zpracován, případně do jakých finálních výrobků, a jak bylo naloženo s výrobky, či zda byl materiál dále prodán, zůstal skladem apod. Z evidence nebylo možné prověřit provázanost prvotního pořízení materiálu, zpracování až po výrobu finálního výrobku, s ohledem na množství a ocenění ve všech

fázích. Nebylo tedy možné ověřit, zda stěžovatelka v účetnictví a v podaných daňových tvrzeních přiznala veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Žádná z evidencí, kterou stěžovatelka předložila v reakci na výzvu k prokázání skutečností ze dne 19. 9. 2016, neprokazovala hodnověrně pohyb materiálu ve středisku Zábřeh. Nebyly splněny požadavky řádného vedení evidence zásob dle § 9 vyhlášky. Krajský soud odkázal na § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, podle nějž platí, že účetní jednotky, pro něž České účetní standardy nejsou závazné, se mohou od standardů odchýlit, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví; odchylku od standardů a její důvody jsou účetní jednotky povinny uvést v příloze účetní závěrky. Věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví však stěžovatelka nezajistila, čímž porušila povinnost vést účetnictví správně (§ 8 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví). Stížní námitku, že stěžovatelkou předložené účetnictví bylo vedeno v souladu se zákonem a s prováděcí vyhláškou, Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[37] Tvrzení stěžovatelky, že žalovaný a správce daně odmítli evidenci I.A6 s jediným argumentem, že tato evidence byla doložena později, není pravdivé, jak stěžovatelce rovněž vysvětlil již krajský soud (odst. 44 rozsudku krajského soudu).

[38] Stěžovatelka brojila proti závěru o existujících nesrovnalostech v účetnictví a namítala, že žádné nesrovnalosti neexistují a že měly být správcem daně, žalovaným a krajským soudem přesně vyčísleny. Stejně jako krajský soud, ani Nejvyšší správní soud s touto námitkou nesouhlasí.

[39] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí že, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžaduje-li to průběh řízení*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*. Citovaná ustanovení vyjadřují základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí, a správce daně jeho tvrzení podpořené důkazy tvrzení může zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost, aniž by měl povinnost prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti či například identifikovat nebo kvantifikovat veškeré potenciální nesrovnalosti.

[40] Správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nabýt pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, jeho důkazní povinnost se vztahuje pouze k tomu, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, čímž své zákonné důkazní břemeno unese (rozsudek

pokračování

ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví.

[41] Vyjádřené nesrovnalosti v údajích obsažených v evidenci dostatečně dokládají pochybnosti správce daně (str. 2 až 5 výzvy k prokázání skutečností ze dne 19. 9. 2016) ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ze zákona vyplývající povinnost prokázat pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví stěžovatelka nesplnila a zákonné důkazní břemeno neunesla.

[42] S námitkou porušení stěžovatelčina práva být slyšen v souvislosti s neprovedením opakovaného místního šetření se žalovaný i krajský soud rovněž vypořádali, a to přezkoumatelně a správně (odst. 100 až 102 rozhodnutí žalovaného, odst. 33 a 34 rozsudku krajského soudu). Ani námitka brojící proti provedení výslechů svědků v odvolacím řízení správcem daně není s ohledem na § 115 odst. 1 daňového řádu důvodná.

[43] Nejvyšší správní soud přistoupil k vypořádání námítky, že krajský soud vycházel ze znaleckého posudku, aniž znalecký posudek řádným způsobem provedl. Z odst. 46 rozsudku krajského soudu vyplývá, že znalecký posudek, který stěžovatelka v řízení před soudem předložila, vycházel mj. právě z evidence masa na výrobu I.A.6, kterou daňové orgány vyhodnotily jako nevěrohodnou. Citací ze znaleckého posudku tak krajský soud doložil oprávněnost svého závěru, že provedení tohoto důkazu by nemohlo relevantně prokázat stěžovatelkou tvrzené skutečnosti. Důkaz znaleckým posudkem tedy soud neprováděl. Důvod neprovedení navrhovaného výslechu znalce krajský soud vysvětlil (odst. 47 rozsudku krajského soudu).

[44] Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku nepřiměřeně krátkých lhůt. Ve vztahu ke lhůtě pro vyjádření ke kontrolním zjištěním krajský soud přílehavě uvedl, že stěžovatelka účinně nevyužila možnost požádat o prodloužení lhůty, neboť žádost o prodloužení lhůty podala až po jejím uplynutí. Za přílehavou považuje Nejvyšší správní soud rovněž argumentaci krajského soudu, že i kdyby lhůta k vyjádření stanovená správcem daně byla nepřiměřená, nebyla by tato vada důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť daňové odvolací řízení je ovládáno apelačním principem a stěžovatelce nic nebránilo vyjádření a důkazní návrhy učinit v rámci odvolacího řízení. Na této argumentaci nemůže nic změnit skutečnost, že stěžovatelka s výsledným rozhodnutím žalovaného není subjektivně spokojená. Krajský soud správně konstatoval, že žalovaný v odvolacím řízení pro vyjádření ke zjištěním poskytl nejdelší možnou lhůtu (§ 115 odst. 3 daňového řádu), o prodloužení lhůty ani o navrácení v předešlý stav stěžovatelka nepožádala.

[45] Stěžovatelka namítala také rozpor se základními zásadami správy daní a právem na spravedlivý proces. Tuto námitku stěžovatelka vznesla v návaznosti na námitku „krátkých lhůt“ a neprovedení důkazů správcem daně či žalovaným. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal uvedené námitky důvodnými, neshledal v této souvislosti ani porušení základních zásad správy daní či práva na spravedlivý proces.

[46] Nejvyšší správní soud přistoupil k vypořádání okruhu námitek týkajících se nezákonnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek.

[47] Podle § 98 odst. 1 věta první a druhá daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.* Podle § 98 odst. 3 daňového řádu *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.*

[48] Jak již bylo uvedeno primární povinnost tvrzení a prokazování správnosti daňové povinnosti leží na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neunesení-li toto břemeno, vystavuje se riziku „kontumačního“ stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt nedostal svým povinností a daň z toho důvodu nelze stanovit dokazováním. Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky jeho pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21). V rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 293/2020-56, Nejvyšší správní soud s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, že *„ke stanovení daně podle pomůcek přistupuje správce daně v situaci, kdy daňový subjekt při dokazování tvrzených skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Pomůcky proto přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. V takovém případě totiž není úkolem správce daně dohledávat za daňový subjekt důkazní prostředky. Ke stanovení daně podle pomůcek tak správce daně přistupuje typicky tehdy, kde daňový subjekt předloží účetnictví neúplné či nevěrohodné.“*

[49] Výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je demonstrativní. Ustanovení příkladmo uvádí, co může správci daně posloužit jako pomůcka. Pomůckou však může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Volba, kterou z dostupných a způsobilých pomůcek správce daně pro onen kvalifikovaný odhad použije, je na správci daně. Volba konkrétní pomůcky správcem daně je omezena pouze v tom smyslu, že nesmí dojít k hrubému či jednoznačnému excesu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Odvolací orgán ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Oprávnění daňového subjektu zpochybnovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je z povahy věci třeba vnímat značně restriktivně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Jak správně uvedl žalovaný, intenzita porušení povinnosti daňovým subjektem, není při stanovení daně prostřednictvím pomůcek relevantním hlediskem, neboť při stanovení daně prostřednictvím pomůcek nejde o správní trestání. Stejně tak není potřeba dokazovat příčinnou souvislost.

pokračování

[50] Krajský soud vyhodnotil, že byly splněny všechny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek (odst. 52 až 57 rozsudku krajského soudu), a Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožňuje. Stěžovatelka nesplnila své zákonné povinnosti při dokazování v takovém rozsahu, že daň nebylo možné dokazováním stanovit. Stěžovatelka sice tvrdila hrubý nepoměr mezi stanovenou daňovou povinností a tou, která jí stanovena být měla, Nejvyšší správní soud však hrubé vybočení či zásadní pochybení založené na logické neudržitelnosti úvahy správce daně v nyní projednávaném případě neshledal. Správce daně jako pomůcky použil důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny, vysvětlení podaná stěžovatelkou a vlastní poznatky. Takový postup jako možný při stanovení daně dle pomůcek výslovně předpokládají § 98 odst. 3 písm. a), b) a d) daňového řádu. Žalovaný srozumitelně odůvodnil, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda stěžovatelkou tvrzená výše prodeje vlastních výrobků odpovídá skutečnosti; tyto pochybnosti se týkaly pouze zdanitelných plnění v podobě prodejů výrobků stěžovatelky uskutečněných na středisku Zábřeh (zejména odst. 42 rozhodnutí žalovaného). Ani výpovědi svědků, jež stěžovatelka v odvolání navrhla, závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním či způsob použití pomůcek při stanovení daně nevyvrátily (odst. 49 a násl. rozhodnutí žalovaného). Rovněž výpočet koeficientu, který stěžovatelka zpochybnila, byl konsekventně odůvodněn.

[51] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, žalobu správně shledal nedůvodnou a odpovědi krajského soudu na žalobní námitky jsou dostatečně a logicky odůvodněny. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod pro kasační zásah.

IV. Závěr a náklady řízení

[52] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalobkyně nedůvodnou, pročez ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

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

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

V Brně dne 5. dubna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D. v. r.
předseda senátu