



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **K. K.**, zastoupený JUDr. Oldřichem Benešem, advokátem, sídlem Mojmírovců 805/41, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 25056/20/5200-10422-706955, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 12. 2021, č. j. 25 Af 110/2020-64,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobce společně se svou manželkou vykonával podnikatelskou činnost ve dvou provozovnách, a sice ve středisku Melč (jatka) a středisku Zábřeh (výroba masa a masných výrobků a prodej). U střediska Melč bylo o zásobách účtováno dle 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 (dále jen „prováděcí vyhláška“) průběžně způsobem A, přičemž Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“)

v případě tohoto střediska žádná pochybení neshledal. U střediska Zábřeh bylo o zásobách účtováno periodicky způsobem B, s čímž bylo spojeno průkazné vedení evidence skladových zásob. Řádně vedenou skladovou evidenci však žalobce v případě tohoto střediska nedoložil, a na základě zjištění, že vedené účetnictví a evidence vykazují takové nedostatky, že nebylo možné daň stanovit na základě dokazování, správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3630456/18/3216-50523-801573, žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 530 563 Kč a daňovou ztrátu ve výši 5 356 978 Kč a zároveň žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 106 112 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal, že by správce daně žalobci poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu pro seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V této souvislosti uvedl, že žalobce o prodloužení lhůty požádal až po jejím uplynutí, proto správce daně nemohl žádosti vyhovět. Vzhledem k tomu, že žalobcem podaná stížnost a její vyřízení neovlivňovalo možnost ukončení daňové kontroly, krajský soud potvrdil, že žalobce podpis zprávy o daňové kontrole odmítl bezdůvodně. Krajský soud rovněž potvrdil, že finanční orgány stanovily daň v zákonné lhůtě. K věci samé krajský soud uvedl, že správce daně získal pochybnosti o průkazném vedení skladové evidence ve středisku Zábřeh. Žalobce neprokázal dodržení postupu podle § 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky, podle kterého zvolený způsob B mohl žalobce použít pouze v případě zajištění průkazné evidence zásob. Krajský soud dospěl ve shodě s finančními orgány k závěru, že žádná z žalobcem předložených evidencí nebyla vedena tak, aby z ní bylo patrné, jak žalobce s pořízeným materiálem nakládal. Předložené evidence nesplňovaly požadavek návaznosti na vedené účetnictví, žalobce skladovou evidenci kvalifikovaně nenahradil ani jinými předloženými důkazy. V důsledku toho nebylo možno zjistit, pro jaké konkrétní výstupy byl materiál použit, a tedy ani nebylo možno ověřit, zda žalobce v účetnictví a podaných daňových tvrzeních přiznal veškeré realizované výstupy. Krajský soud se proto ztotožnil se závěry finančních orgánů, že daň z příjmů nebylo možno stanovit dokazováním. Pokud jde o způsob a výši stanovené daně dle pomůcek, krajský soud uvedl, že žalobce použité pomůcky účinně nezpochybnil. Neprokázal ani hrubý nepoměr mezi stanovenou daňovou povinností a tou, která mu dle jeho tvrzení měla být stanovena. Dle krajského soudu na uvedených zjištěních nic nezměnil ani žalobcem předložený znalecký posudek, dle kterého nebylo reálné evidovat pohyb masa dle požadovaných standardů. Krajský soud dovodil, že nebylo třeba vyslýchat znalce, který sám připustil vytýkané nedostatky žalobcem vedeného účetnictví. Nebylo nutno se zabývat ani fungováním jiných subjektů na obdobném trhu, neboť správce daně při konstrukci pomůcek vycházel přímo z údajů poskytnutých žalobcem, nikoli z údajů jiných srovnatelných subjektů.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Setrval na námitce, že lhůta pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění byla nepřiměřená. Dle stěžovatele není relevantní, zda mohl požádat o prodloužení lhůty.

pokračování

K porušení procesních práv došlo způsobem, který měl vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. Finanční orgány prováděly hodnocení učiněných zjištění v řádu měsíců, stěžovateli však poskytly lhůty toliko v řádu dnů. Stanovením krátké lhůty finanční orgány dle stěžovatele překročily meze správního uvážení, což krajský soud nesprávně vyhodnotil. Stěžovatel rovněž namítal, že žalovaný a krajský soud se nedostatečně vypořádali s námitkou porušení práva být slyšen. Stěžovatel se dále domníval, že v provedených výpočtech jsou obsaženy chyby v řádech stovek tun. Tyto rozpory měly být objasněny, a to opakovaným provedením místního šetření nebo prostřednictvím výslechů svědků. K porušení práva na slyšení došlo dle stěžovatele i tím, že žalovaný navržené výslechy neprovedl přímo, nýbrž zprostředkovaně prostřednictvím správce daně.

[4] Stěžovatel byl zároveň přesvědčen, že unesl důkazní břemeno a že předložené účetnictví a evidence byly vedeny v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jakož i prováděcí vyhláškou. Dle stěžovatelova názoru zákon o účetnictví ani prováděcí vyhláška neurčují přesný způsob účtování o zásobách. Je ponecháno na vůli daňového subjektu, zda zvolí evidenci podle způsobu A nebo B, bude-li dodržen požadavek na správnost, úplnost a průkaznost vedených evidencí. Stěžovatel znaleckým posudkem doložil, že tento požadavek byl v daném případě naplněn. I kdyby stěžovatel připustil určitá pochybení ve vedených evidencích, bylo dle jeho názoru nadále možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatel rovněž zopakoval námitku, že české účetní standardy nejsou právně závazné. Uvedl, že evidence, které předložil, jsou průkazné, a ohradil se proti argumentu, že byly vytvořeny účelově. Evidence I.A6 byla správcem daně předložena v průběhu daňového řízení, jednalo se o evidenci výrobního masa určeného výhradně k dalšímu zpracování a tato evidence navazovala na nabývací doklady v účetnictví. Finanční orgány však odmítly evidenci I.A6 s jediným argumentem, že byla doložena až později v průběhu řízení. Nesprávný je dle stěžovatele i závěr finančních orgánů a krajského soudu, že nesrovnalosti ve vedeném účetnictví v řádech desítek tun masa by s ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci přetrvaly i v případě zohlednění této evidence. Stěžovatel měl za to, že v takovém případě měly finanční orgány i krajský soud chyby vyčíslit a uvést, v čem konkrétně nesrovnalosti spočívají, z čeho vyplývají a z jakých důvodů bylo nutné daň stanovit podle pomůcek. To však neučinily. Stěžovatel také opakovaně vysvětloval, jakým způsobem se v evidencích orientovat, včetně způsobu zjištění stavu materiálu, výrobků i jejich ceny, což potvrdila také svědkyně Ing. Ž. Finanční orgány však k uvedenému vysvětlení nepřihlédly.

[5] Dle stěžovatele měl být v řízení po předložení znaleckého posudku vyslechnut také znalec, jehož výslech stěžovatel navrhoval. Ze znaleckého posudku i z dalších vyjádření znalce totiž vyplynul jednoznačný závěr o průkaznosti vedeného účetnictví a evidencí. Krajský soud z obsahu znaleckého posudku vycházel, aniž jej ovšem v řízení provedl k důkazu.

[6] Stěžovatel nesouhlasil ani s vlastním stanovením daně podle pomůcek. Byl přesvědčen, že povinnosti při dokazování splnil, podrobně se věnoval vysvětlení způsobu vedení evidencí, včetně toho, jak z nich dovodit požadované údaje. Daň proto bylo možné stanovit dokazováním. Zároveň stěžovatel namítal, že způsob, jakým finanční orgány stanovily daň podle pomůcek, není spolehlivý a přezkoumatelný. Výše daně neodpovídá realitě v dané době ani odvětví, v němž stěžovatel podniká. Finanční orgány ani krajský soud se také nezabývaly příčinnou souvislostí mezi údajným porušením právních

povinností a nemožností stanovit daň dokazováním. Stěžovatel se domníval, že prokázal zjevné objektivní rozpory a chyby při stanovení daně tímto způsobem. Pokud správce daně označil stěžovatelem vedené evidence za neprůkazné, nemohl z nich vycházet při stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel se domníval, že přinejmenším prokázal vyšší nákladů, proto nebylo možno dospět k závěru, že i ty měly být stanoveny podle pomůcek. Pokud byly uznány náklady, pak dle stěžovatele bylo možno prokázat i výnosy, které rovněž z evidencí vyplývají. Správce daně tak dle stěžovatele reálně neaplikoval pomůcky, ale fakticky stanovil daň dokazováním. Stěžovatel zpochybnil také výpočet koeficientu u výsekového masa a masných výrobků, neboť správce daně vycházel při výpočtech z plánovaných kalkulací, což neodpovídá realitě. Správce daně rovněž nezohlednil podmínky, za nichž stěžovatel podnikal, či konkrétní lokalitu, v níž má umístěny provozovny. Daň tak dle stěžovatele neodpovídá realitě, její stanovení je projevem libovůle finančních orgánů a zneužití správního uvážení. Stěžovatel také poukazoval na srovnatelné subjekty podnikající v obdobném rozsahu, přičemž řada z nich v daném období zkrachovala. V tomto ohledu namítal, že navrhl důkazy k prokázání svých tvrzení, které však krajský soud neprovedl. Uzavřel, že krajský soud nekriticky převzal chybné závěry finančních orgánů.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Rozsudek je dle jeho názoru přezkoumatelný, krajský soud se minimálně implicitně vypořádal se všemi žalobními námitkami. Žalovaný upozornil, že stěžovatel pouze opakuje argumentaci uvedenou již v žalobě, aniž by náležitě reflektoval vypořádání žalobních námitek provedené krajským soudem. Návrh na provedení dokazování výslechy svědků soudem žalovaný neshledal důvodným. Dále připomněl, že otázka aplikace Českých účetních standardů nebyla v daném případě rozhodná, neboť stěžovatel nepředložil věrohodné skladové evidence, které by byly propojeny s vedeným účetnictvím. Krajský soud dle žalovaného správně dovodil i nedůvěryhodnost stěžovatelem předložené evidence I.A6, přičemž odmítl znalecký posudek, který z této evidence vycházel. Krajský soud dle žalovaného správně konstatoval, že daň z příjmů byla ve věci doměřena podle pomůcek za výhradního užití nezpochybněných důkazních prostředků. Stěžovatel pak sice tvrdil hrubý nepoměr stanovené daně, avšak nijak jej neprokázal. K míře porušení právních povinností nebylo třeba přihlížet, neboť se nejednalo o podmínku pro stanovení daně dle pomůcek. Rovněž nebylo třeba vést dokazování obsahem insolvenčního spisu jiného daňového subjektu, které taktéž nemohlo vést k prokázání hrubého nepoměru stanovené daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[9] Na úvod Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v nedávném rozsudku ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021-31, neshledal důvodnou kasační stížnost stěžovatelovy manželky ve věci doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013. Stěžovatel a jeho manželka podnikali společně ve sdružení, proto skutkové okolnosti i právní závěry jsou totožné s nyní projednávanou věcí (byť se v nyní přezkoumávaném případě jednalo o jiný typ daně). Vzhledem k tomu, že i kasační stížnosti mají shodný obsah, Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 6 Afs 384/2021-31, na jehož závěry v plném rozsahu odkazuje.

pokračování

[10] V souzené věci je předmětem posouzení otázka, zda stěžovateli byla za zdaňovací období roku 2013 stanovena daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek v souladu s § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[11] Dříve, než Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k posouzení věci samé, zabýval se nejprve namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku krajského soudu, neboť případná nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí (až už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je vadou natolik závažnou, která znemožňuje věcný soudní přezkum. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud neshledal, neboť v něm krajský soud náležitě vypořádal všechny žalobní námítky a z jeho odůvodnění je seznatelné, na základě jakých konkrétních úvah dospěl k vysloveným závěrům. Skutečnost, že krajský soud zčásti převzal argumentaci žalovaného, nečiní rozsudek nepřezkoumatelným. Za situace, kdy se v postupně uplatňovaných prostředcích ochrany práv námítky opakují, není potřeba, aby orgán, který se ztotožňuje s argumentací orgánu rozhodujícího v předchozím stupni či v předchozím řízení, argumentaci nad rámec již řečeného doplňoval, pokud uplatněná námitka s touto argumentací kvalifikovaně nepolemizuje, nýbrž pouze opakuje předešlá tvrzení. Subjektivní nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu a s jeho argumentací nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[12] V kasační stížnosti pak stěžovatel pouze opakuje námítky, které již byly obsahem podané žaloby, jejíž text stěžovatel upravil (překlopením na kasační stížnost) pouze formálně. Kasační námítky formulované v této podobě jsou tedy dle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), na samé hraně přípustnosti. Zároveň jsou do značné míry vystavěny pouze na paušálním obecném nesouhlasu se závěry a argumenty finančních orgánů a krajského soudu bez jejich bližší konkretizace. Proto i Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému vypořádání takto formulovaných námitek způsobem, jaký stěžovatel vytyčil jejich formulací v kasační stížnosti.

[13] Primární povinnost tvrzení a prokazování správnosti daňových povinností leží na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí unést své břemeno. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, nastupuje stanovení daně v pořadí dalším způsobem, a sice podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.* Je tedy zřejmé, že stanovit daň podle pomůcek je možné za splnění tří následujících podmínek: (1) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, (2) daň nebylo možné stanovit daň dokazováním a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

[14] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem, který nastupuje v případě, nedostojí-li daňový subjekt svým zákonným povinnostem, přičemž daň z toho důvodu nelze stanovit dokazováním. Jakkoli 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 vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“

kvalifikovaným odhadem (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, vyslovil, 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“*.

[15] V § 98 odst. 3 daňového řádu je obsažen demonstrativní výčet možných pomůcek. Pomůckou však může být jakýkoli poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Volba, kterou z dostupných a způsobilých pomůcek správce daně pro kvalifikovaný odhad použije, je na správci daně. Omezen je pouze v tom, že nesmí dojít k hrubému či zjevnému excesu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Žalovaný ani správní soudy pak nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, nedošlo-li zcela zjevně k nesprávnému či nelogickému postupu při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je z povahy věci třeba vnímat značně restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše zmíněná nejvážnější pochybení, ale jimiž je obecně zpochybňována toliko vlastní spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Jak v této souvislosti správně uvedl již žalovaný, intenzita porušení povinnosti daňovým subjektem není při stanovení daně prostřednictvím pomůcek relevantním hlediskem, neboť při stanovení daně prostřednictvím pomůcek se nejedná o správní trestání. Stejně tak není potřeba dokazovat příčinnou souvislost, neboť rozhodující je spolehlivost vedeného účetnictví daňového subjektu a z něj plynoucí možnost stanovit daň dokazováním.

[16] Před posouzením zákonnosti postupu finančních orgánů spočívajícího v přechodu na pomůcky se Nejvyšší správní soud nejprve zaměřil na otázku vlastního vedení účetnictví a skladových zásob stěžovatelem. Krajský soud v tomto ohledu výstižně shrnul, že podle § 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky mohou účetní jednotky periodické účtování o zásobách dle způsobu B použít pouze tehdy, zajistí-li současně průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny v průběhu účetního období prokázat stav zásob včetně jejich ocenění. Tento předpoklad však stěžovatel nenaplnil. Krajský soud správně dovodil, že žádná z evidencí, které stěžovatel předkládal v předchozím řízení, nebyla vedena tak, aby z ní bylo zřejmé, jak s pořízeným materiálem dále naložil, zda byl materiál zpracován, případně do jakých finálních výrobků, jak bylo naloženo se zhotovenými výrobky, či zda byl materiál dále prodán, zůstal na skladě apod. Z evidence nebylo možno prověřit provázanost prvotního porízení materiálu, zpracování až po výrobu finálního výrobku (s ohledem na množství a ocenění ve všech fázích). Nebylo tedy možné vůbec ověřit, zda stěžovatel v účetnictví a v podaných daňových tvrzeních přiznal veškerá realizovaná plnění (výstupy). Žádná z evidencí, kterou stěžovatel v řízení předložil, hodnověrně

pokračování

neprokazovala pohyb materiálu ve sporném středisku Zábřeh. Nebyly tak naplněny požadavky na řádné vedení evidence zásob dle § 9 prováděcí vyhlášky. Krajský soud v této souvislosti správně odkázal také na § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, podle kterého 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 fungování stěžovatelova podnikání v daném středisku zachycený v účetnictví však stěžovatel nezajistil, čímž porušil povinnost vést účetnictví řádně (§ 8 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví). Kasační námitku, že předložené účetnictví stěžovatel vedl v souladu se zákonem a prováděcí vyhláškou, proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[17] Vzhledem k tomu, že účetnictví stěžovatele neposkytovalo dostatečně spolehlivý a průkazný obraz o jeho fungování, krajský soud také správně vyhodnotil, že byly naplněny zákonné podmínky pro přechod na pomůcky. Stěžovatel nesplnil své zákonné povinnosti při dokazování v takovém rozsahu, že daň z příjmů nebylo možno stanovit dokazováním. Způsob účtování a vedení skladové evidence si stěžovatel zvolil sám, přičemž s takto zvoleným způsobem byla spojena i povinnost vést evidenci zásob dostatečně věrohodným způsobem. Tomuto požadavku ovšem stěžovatel nedostál, což potvrdil i předložený znalecký posudek. Stěžovatel vedl skladovou evidenci bez průkazné návaznosti na účetnictví, převážně v kilogramech bez ocenění jednotlivých surovin, přičemž skutečný stav zásob byl veden v prodejních, nikoli v pořizovacích cenách, což je v rozporu s § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví. Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelem ručně předkládané zápisky či evidence, které vůbec nebyly způsobilé nedostatky skladové evidence odstranit. Z hlediska vypovídací hodnoty účetnictví a evidence zásob nepostačovalo předložení evidence vedené tímto způsobem, neboť postrádala dostatečnou míru určitosti a přesnosti. Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem potvrzuje, že vzhledem k míře nedostatků stěžovatelova účetnictví a jím (ne)vedené skladové evidence nebylo možné daň stanovit dokazováním a bylo třeba přistoupit k jejímu stanovení prostřednictvím pomůcek.

[18] Při tomto způsobení stanovení daně se pak podle výše citované judikatury mohou soudy zabývat pouze hrubě neodpovídajícím či excesivním stanovením daňové povinnosti. Stěžovatel sice tvrdil hrubý nepoměr mezi doměřenou daňovou povinností a tou, která mu dle jeho názoru měla být stanovena, Nejvyšší správní soud však ve shodě s krajským soudem hrubé vybočení založené na neudržitelnosti úvah správce daně v nyní projednávaném případě neshledal. Správce daně jako pomůcky použil takové důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny, dále vysvětlení podaná stěžovatelem a vlastní poznatky. Možnost takového postupu při tomto způsobu stanovení daně výslovně předpokládá znění § 98 odst. 3 písm. a), b) a d) daňového řádu. Žalovaný srozumitelně odůvodnil, že správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda stěžovatelem tvrzená výše prodeje vlastních výrobků odpovídá skutečnosti; tyto pochybnosti se týkaly pouze plnění v podobě prodejů výrobků stěžovatele realizovaných ve středisku Zábřeh. Ani výpovědi svědků, jež stěžovatel navrhoval k výslechu, by závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním nemohly zvrátit. Rovněž výpočet koeficientu u výsekového masa a masných výrobků, který stěžovatel zpochybňoval, byl náležitě odůvodněn. Krajský soud správně dovodil, že v daném případě nebylo třeba využívat porovnání se srovnatelnými subjekty, neboť správce daně vycházel přímo z údajů, jež se týkaly samotného stěžovatele.

Srovnatelné subjekty jako pomůcka nemusejí být využity vždy, výběr je plně v kompetenci správce daně. Z tohoto důvodu tedy ani nebylo třeba provádět dokazování srovnatelnými subjekty či insolvenčními spisy jiných daňových subjektů, neboť touto cestou správce daně při stanovení daně podle pomůcek nepostupoval.

[19] K ostatním námitkám procesního charakteru pak Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti (ve shodě se závěry vyslovenými v rozsudku ve věci sp. zn. 6 Afs 384/2021) uvádí, že s námitkou porušení práva být slyšen v souvislosti s neprovedením opakovaného místního šetření se žalovaný i krajský soud vypořádali pod body 138 a 139 rozhodnutí žalovaného a pod body 31 a 32 odůvodnění napadeného rozsudku, na než soud pro stručnost odkazuje. Ani námitka směřující proti (ne)provedení výslechů svědků v odvolacím řízení není s ohledem na § 115 odst. 1 daňového řádu důvodná. Žalovaný totiž může uložit doplnění řízení a provedení výslechů svědků správci daně. Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani námitku nepřiměřeně krátkých lhůt. Ve vztahu ke lhůtě pro vyjádření ke kontrolním zjištěním (učiněným prvostupňovým správcem daně) krajský soud příléhavě uvedl, že stěžovatel účinně nevyužil možnost požádat o prodloužení lhůty, neboť žádost podal až po jejím uplynutí. Za příléhavou 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 odvolací řízení je ovládáno apelačním principem, a stěžovateli tedy nic nebránilo podat vyjádření a uplatnit případné důkazní návrhy i v rámci odvolacího řízení. Žalovaný nadto přistoupil k doplnění dokazování dle návrhu vzneseného stěžovatelem, nedošlo tedy ke krácení na jeho procesních právech. Žalovaný zároveň v odvolacím řízení poskytl stěžovateli nejdelsí možnou lhůtu pro vyjádření ke zjištěním učiněným po doplnění dokazování (ve smyslu § 115 odst. 3 daňového řádu). Ani v tomto případě však stěžovatel o prodloužení lhůty (ani o případné navrácení v předešlý stav) nežádal. Stěžovatel ve spojitosti s námitkou „krátkých lhůt“ a neprovedení důkazů správcem daně či žalovaným namítal také rozpor se základními zásadami správy daní a právem na spravedlivý proces. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal uvedené námitky důvodnými, nedovodil v této souvislosti ani porušení základních zásad správy daní či práva na spravedlivý proces.

[20] Závěrem se Nejvyšší správní soud zabýval také námitkou, že krajský soud vycházel ze znaleckého posudku, resp. vyjádření znalce, aniž jej řádným způsobem provedl k důkazu. Důkaz znaleckým posudkem však krajský soud nebyl povinen v soudním řízení provádět, neboť byl součástí daňového spisu. Důvod, pro který krajský soud nepřistoupil k provedení navrhovaného výslechu znalce, pak v odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně vysvětlil (viz body 48 a 49 odůvodnění).

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů

pokračování

řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 11. května 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu