



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Jana Kratochvíla a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **J. K.**, zastoupená JUDr. Oldřichem Benešem, advokátem se sídlem Mojmírovců 41, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2020, č. j. 25050/20/5200-10422-706955, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 2. 2022, č. j. 25 Af 111/2020-58,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně společně se svým manželem vykonávala 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 (prováděcí vyhláška) průběžně způsobem A, přičemž Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (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 žalobkyně dle správce daně v případě tohoto střediska nedoložila. 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, žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 528 833 Kč a daňovou ztrátu ve výši 5 368 175 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud neshledal, že by správce daně žalobkyni poskytl nepřiměřeně krátkou lhůtu pro seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. V této souvislosti uvedl, že žalobkyně o prodloužení lhůty požádal až po jejím uplynutí, proto správce daně nemohl žádosti vyhovět.

[3] K věci samé krajský soud uvedl, že správce daně získal pochybnosti o průkazném vedení skladové evidence ve středisku Zábřeh. Žalobkyně neprokázala dodržení postupu podle § 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky, podle kterého zvolený způsob B mohla žalobkyně použít pouze v případě zajištění průkazné evidence zásob. Krajský soud dospěl ve shodě s finančními orgány k závěru, že žádná z žalobkyní předložených evidencí nebyla vedena tak, aby z ní bylo patrné, jak s pořízeným materiálem nakládala. Předložené evidence nesplňovaly požadavek návaznosti na vedené účetnictví, žalobkyně skladovou evidenci kvalifikovaně nenahradila ani jinými předloženými důkazy. V důsledku toho nebylo možno zjistit, pro jaké konkrétní výstupy byl materiál použit, a tedy ani nebylo možno ověřit, zda žalobkyně v účetnictví a podaných daňových tvrzeních přiznala veškeré realizované výstupy. Krajský soud se proto ztotožnil se závěry finančních orgánů, že daň z příjmů nebylo možno stanovit dokazováním.

[4] Pokud jde o způsob a výši stanovené daně dle pomůcek, krajský soud uvedl, že žalobkyně použité pomůcky účinně nezpochybnila. Neprokázala ani hrubý nepoměr mezi stanovenou daňovou povinností a tou, která jí dle jejího tvrzení měla být stanovena. Dle krajského soudu na uvedených zjištěních nic nezměnil ani žalobkyní předložený znalecký posudek, dle kterého nebylo reálné evidovat pohyb masa dle požadovaných standardů. Krajský soud dovodil, že nebylo třeba vyslyšet znalce, který sám připustil vytýkané nedostatky žalobkyní vedeného účetnictví.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní uvedla následující okruhy kasačních námitek.

[6] V první řadě namítala, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný. Dále v řízení před správními orgány dle ní došlo k porušení jejích procesních práv způsobem, který měl vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. To zejména z toho důvodu, že lhůta pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění byla nepřiměřená a bylo porušeno její právo být slyšena.

[7] Stěžovatelka byla zároveň přesvědčena, že unesla 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 jejího 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

pokračování

a průkaznost vedených evidencí. Stěžovatelka znaleckým posudkem doložila, že tento požadavek byl v daném případě naplněn. Vedené účetnictví bylo průkazné.

[8] Stěžovatelka nesouhlasila ani s vlastním stanovením daně podle pomůcek. Daň bylo dle ní možné stanovit dokazováním. Způsob, jakým finanční orgány stanovily daň podle pomůcek, není spolehlivý a přezkoumatelný.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního).

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud upozorňuje, že v nedávném rozsudku ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021-31, neshledal důvodnou kasační stížnost stěžovatelky ve věci doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2013. V rozsudku ze dne 11. 5. 2023, č. j. 6 Afs 34/2022-31, neshledal důvodnou kasační stížnost manžela stěžovatelky ve věci doměření daně z příjmů podle pomůcek za zdaňovací období roku 2013. Stěžovatelka a její manžel podnikali společně ve sdružení. Skutkové okolnosti i právní závěry jsou v obou případech totožné s nyní projednávanou věcí (byť se v nyní přezkoumávaném případě jednalo o jiný typ daně než v prvním zmíněném rozsudku). Vzhledem k tomu, že i kasační stížnosti ve všech třech případech mají shodný obsah, Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů vyslovených v právě citovaných rozsudcích. To zvláště za situace, když stěžovatelka nebyla úspěšná ani s ústavní stížností proti prvně citovanému rozsudku, kterou Ústavní soud shledal zjevně neopodstatněnou (usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 8. 2023, sp. zn. II. ÚS 1507/23). Nejvyšší správní soud proto v podrobnostech odkazuje na závěry v obou právě citovaných rozsudcích. Zde pouze shrne podstatu argumentace, proč kasační námitky stěžovatelky nejsou důvodné.

[12] Nejvyšší správní soud předně neshledal, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Krajský soud náležitě vypořádal všechny žalobní námitky 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 námitky 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 stěžovatelky se závěry krajského soudu a s jeho argumentací nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[13] V kasační stížnosti pak stěžovatelka pouze opakuje námitky, které již byly obsahem podané žaloby, jejíž text stěžovatelka upravila (překlopením na kasační stížnost) pouze formálně. Kasační námitky formulované v této podobě jsou tedy dle § 104 odst. 4 soudního řádu správního 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.

[14] 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.

[15] 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“.*

[16] 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). Námitkám, které nepoukazují na výše zmíněná nejzávažnější 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

pokračování

potřeba dokazovat příčinnou souvislost, neboť rozhodující je spolehlivost vedeného účetnictví daňového subjektu a z něj plynoucí možnost stanovit daň dokazováním.

[17] 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 stěžovatelkou. 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 stěžovatelka nenaplnila. Krajský soud správně dovodil, že žádá z evidencí, které stěžovatelka předkládala v předchozím řízení, nebyla vedena tak, aby z ní bylo zřejmé, jak s pořízeným materiálem dále naložila, 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 pořízení materiálu, zpracování až po výrobu finálního výrobku (s ohledem na množství a ocenění ve všech fázích). Nebylo tedy možné vůbec ověřit, zda stěžovatelka v účetnictví a v podaných daňových tvrzeních priznala veškerá realizovaná plnění (výstupy). Nebyly tak naplněny požadavky na řádné vedení evidence zásob dle § 9 prováděcí vyhlášky.

[18] 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 svého podnikání v daném středisku zachycený v účetnictví však stěžovatelka nezajistila, čímž porušila povinnost vést účetnictví řádně (§ 8 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví). Kasační námitku, že předložené účetnictví stěžovatelka vedla v souladu se zákonem a prováděcí vyhláškou, proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[19] Vzhledem k tomu, že účetnictví stěžovatelky neposkytovalo dostatečně spolehlivý a průkazný obraz o jeho fungování, krajský soud také správně vyhodnotil, že byly naplněny zákonné podmínky pro přechod na pomůcky. Stěžovatelka nesplnila své zákonné povinnosti při dokazování v takovém rozsahu, že daň z příjmů nebylo možno stanovit dokazováním. Způsob účtování a vedení skladové evidence si stěžovatelka zvolila sama, přičemž s takto zvoleným způsobem byla spojena i povinnost vést evidenci zásob dostatečně věrohodným způsobem. Tomuto požadavku ovšem nedostála, což potvrdil i předložený znalecký posudek. Stěžovatelka vedla 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. Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem potvrzuje, že vzhledem k míře nedostatků stěžovatelčina účetnictví a skladové evidence nebylo možné daň stanovit dokazováním a bylo třeba přistoupit k jejímu stanovení prostřednictvím pomůcek.

[20] Při tomto způsobení stanovení daně se pak podle výše citované judikatury mohou soudy zabývat pouze hrubě neodpovídajícím či excesivním stanovením daňové povinnosti. Stěžovatelka sice tvrdila hrubý nepoměr mezi doměřenou daňovou povinností a tou, která

jí 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 stěžovatelkou a vlastní poznatky. Možnost takového postupu při tomto způsobu stanovení daně výslovně předpokládá znění § 98 odst. 3 písm. a), b) a d) daňového řádu.

[21] K ostatním námitkám procesního charakteru pak Nejvyšší správní soud ve stručnosti uvádí, že s námitkou porušení práva být slyšen v souvislosti s neprovedením opakovaného místního šetření se žalovaný i krajský soud vypořádali pod body 139 rozhodnutí žalovaného a pod body 31 a 32 odůvodnění napadeného rozsudku, na které 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 přílehavě uvedl, že stěžovatelka účinně nevyužila možnost požádat o prodloužení lhůty, neboť žádost podal 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 odvolací řízení je ovládáno apelačním principem, a stěžovatelce tedy nic nebránilo podat vyjádření a uplatnit případné důkazní návrhy i v rámci odvolacího řízení. Žalovaný nadto přistoupil k doplnění dokazování dle návrhu vzneseného stěžovatelkou, nedošlo tedy ke krácení na jejích procesních právech. Stěžovatelka ve spojitosti s námitkou „krátkých lhůt“ a neprovedení důkazů správcem daně či žalovaným namítala 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.

[22] 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 44 až 46 odůvodnění).

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty soudního řádu správního zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 soudního řádu správního ve spojení s § 120 soudního řádu správního. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 13. září 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu