



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců  
JUDr. Václava Štencla, MA, a Mgr. Jana Jiráka, Ph.D., ve věci

žalobce: **ALU, a. s.**, IČO 27693864  
sídlem U Lihovaru 577, 679 21 Černá Hora  
zastoupený advokátem Mgr. Jaroslavem Marténkem  
sídlem U Červeného mlýna 570/3 612 00 Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2024, č. j. 18354/24/5200-11432-713412,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 16. 11. 2021, č. j. 4554220/21/3006-50521-705262 a č. j. 4555144/21/3006-50521-705262, (dále „platební výměry“) doměřil podle pomůcek daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015 a 2016 ve výši 655 690 Kč (přičemž zároveň zrušil daňovou ztrátu ve výši 5 179 883 Kč) a 667 090 Kč. Zároveň žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 182 936 Kč a 133 418 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 12. 6. 2024, č. j. 18354/24/5200-11432-713412, zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

## II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů. Namítá, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním. Rozporuje především závěr daňových orgánů, že vede nesprávně a nezákonně evidenci zásob. Vede úplné a průkazné účetnictví, v němž lze ověřit veškeré dispozice se zásobami i stav rozpracované výroby. Správce daně neidentifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Vyhláška č. 500/2002 Sb. ani jiný předpis neukládají povinnost vést „skladovou“ evidenci. Žalovaný má patrně na mysli evidenci pomocí skladových karet. Vyhláška pracuje pouze s pojmem „evidence“ a ponechává na účetní jednotce, jaký typ evidence zásob zvolí. Žalobce jako většina podnikatelů ve stavebnictví používá tzv. zakázkovou evidenci. Ta je postavena na zásadách, že každý náklad i výnos v účetnictví musí být opatřen kromě účetního zápisu i údajem o zakázce. Dále je nutné, aby byly doklady členěny dle zakázek nebo aby dodavatel vystavoval vždy jeden doklad pro jednu zakázku. Z předložených listin má žalobce za prokázaný zákonný stav nedokončené výroby (tedy soupis probíhajících zakázek) a také hodnotu nákladů, které aktivují velikost nedokončené výroby pro každou zakázku samostatně. Správce daně s výjimkou dvou marginálních pochybení nenamítl jedinou pochybnost o předložených dokladech. Účetní deník roku 2015 obsahuje 28 198 účetních vět, deník roku 2016 jich obsahuje 28 217. Není možné, aby jeden účetní zápis mohl vést k zákonnému použití pomůcek. Dále žalobce namítá nepřiměřenost výše stanovené daně, neboť správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení a použil nepřiléhavé pomůcky.
3. Žalobce dále namítá, že nezákonnost způsobuje také kombinace stanovení daně dokazováním a použitím pomůcek. Nezákonným je i neprovedení navržené svědecké výpovědi Ing. Marcela Němce k objasnění metodiky evidence zásob a evidence zásob vlastní výroby. Žalovaný nesprávně hodnotil účetnictví, jehož správnost potvrdila i zpráva auditora. Rozhodnutí postrádají výčet provedených důkazů i jejich vyhodnocení. Žalovaný bagatelizuje skutečnosti a důkazy svědčící ve prospěch žalobce. Postup žalovaného lze hodnotit jako nedůvodnou a nezákonnou libovůli založenou na záměru doměření daně při nerespektování skutečného dokázaného stavu. Žalobce dále namítá, že ani jednou z výzev mu nebylo uloženo, aby doložil stav evidence zásob, respektive stav zásob vlastní výroby a rozpracované výroby. O skutečnosti, že správce daně napadá stav těchto evidencí, se dozvěděl nepřímo až z výsledku kontrolního zjištění a ze zprávy o daňové kontrole. Na ty se pokusil reagovat podáními, vysvětleními, listinami a důkazními návrhy, na které už správce daně nereagoval. Toutéž vadou je postižen postup žalovaného. Žalobce tedy nebyl poučen o plnění konkrétních právních povinností, ohledně možného použití pomůcek a o tom, co má tvrdit a plnit. Rozhodnutí žalovaného je nepředvídatelné. Správní rozhodnutí jsou také nepřezkoumatelná, neobsahují výčet důkazů a není z nich seznatelné, jaké doklady správce daně kontroloval a k jakým závěrům při jejich kontrole dospěl. Závěrem žalobce

namítá nepřiměřenou délku řízení s tím, že žalovaný nedůvodně zdlouhavým postupem zavinil vznik příslušenství daně v řádech milionů.

4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že správce daně vyjádřil své pochybnosti ve výzvách a následně ve zprávě o daňové kontrole. Jsou jimi nevedení průkazné evidence o zásobách vlastní výroby, nesprávné oceňování nedokončené výroby na zakázkách a neprovedení inventarizace zásob k rozvahovým dnům. Periodický způsob účtování o zásobách, který žalobce zvolil, 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 podle zákona. Žalobcem předložené záznamy nemají vypovídací schopnost účetní evidence. Žalobce nepředložil evidenci zásob či jiný důkazní prostředek, z něhož by byl patrný pohyb zásob od jejich pořízení až po jejich vyskladnění s vazbou na konkrétní realizovaný příjem. Nevedl-li evidenci zásob, nemohl ani řádně provést inventarizaci zásob. Správce daně také uvedl konkrétní zakázky, u kterých žalobce nerespektoval princip věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů, a uvedl tak nesprávný stav rozpracované výroby. Správce daně tak nebyl schopen ověřit zásadní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a stanovit daň dokazováním. Výslech Ing. Marcela Němce by byl nadbytečný, neboť jím nebylo možné nahradit neprůkazné a neúplné účetnictví. Výzvy správce daně byly dostatečně konkrétní a poté správce daně ve sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění poukázal na nedostačující evidenci zásob, která učinila daňovou evidenci žalobce neprůkaznou jako celek. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole reagoval na veškeré žalobcem předložené důkazní prostředky. Žalovaný neopomenul žalobce poučovat o jeho procesních právech, ostatně žalobce ani žádné konkrétní opomenutí neuvádí. Správce daně nepochybil ani při volbě pomůcek. Vybral srovnatelné subjekty a v souladu se zákonem použil nezpochybněné důkazní prostředky. Žalobce proti tomu brojí jen obecnými námitkami a své tvrzení o nepřiměřenosti výše daně nedokládá důkazy. Tvrzení o doměření daně jak na základě dokazování, tak na základě pomůcek se nezakládá na pravdě. Námitka nepřiměřenosti délky řízení přímo nesouvisí s předmětem sporu a je nedůvodná. Co se týče běžícího úroku z prodlení, daňový subjekt má právo požádat o prominutí části nebo celého úroku, mohl daň uhradit také již v průběhu daňové kontroly nebo po vydání dodatečných platebních výměrů, alternativně požádat o posečkání.

### III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a řízení předcházející jeho vydání v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní; dále „s. ř. s.“). Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
6. Soud předesílá, že za žalobní bod, který vymezuje rozsah soudního přezkumu, lze považovat pouze právně i skutkově konkretizované tvrzení, z něhož je patrné, v čem přesně má pochybení správních orgánů spočívat [viz § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Řádným žalobním bodem proto nemůže být argumentace, která je sice právně rozvinutá (tj. interpretace právních norem či zásad, odkazy na judikaturu apod.), ovšem bez jasného tvrzení, jakým konkrétním způsobem měly správní orgány žalobcem uváděné právní normy či zásady porušit v dané věci. Za řádný žalobní bod proto nelze považovat bod B. části II. žaloby označený „Nepřiměřená výše daně stanovené podle pomůcek“. Žalobce zde podává výklad právní úpravy, odkazuje na judikaturu, shrnuje obecně, jak by mělo být postupováno,

nicméně ve vztahu k napadenému rozhodnutí se omezuje na prosté konstatování, že stanovená daň je nepřiměřená, že nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, že správce daně použil nepřiměřené pomůcky a že překročil meze správního uvážení. Ani jedno z těchto konstatování není dostatečně konkretizované na to, aby soud mohl v jejich světle napadené rozhodnutí přezkoumat. Mohl by totiž na takto obecná tvrzení reagovat jediné stejně obecně konstatováním, že neshledal nic, z čeho by mohla plynout nepřiměřenost či nedostatečná spolehlivost stanovené daně, nepřiměřenost použitých pomůcek či překročení meze správního uvážení. Podobně je tomu v případě tvrzení uvedených v odstavcích 4. a 5. bodu D. části II. žaloby. Žalobce zde opět pouze zcela obecně zpochybňuje hodnocení důkazů ze strany žalovaného, aniž by bylo patrné, o kterých důkazech a o kterých úvahách žalovaného hovoří. Ani v této části proto soud nespatřuje řádný žalobní bod, na který by mohl reagovat jinak, než prostým konstatováním, že žádné takové pochybení žalovaného neshledal.

7. Námitky nepřezkoumatelnosti soud neshledal důvodnými. Nepřezkoumatelnost je jednou z nejzávažnějších vad, kterou může být správní rozhodnutí zatíženo. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, z odůvodnění musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Nepřezkoumatelnost je tedy objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Podle soudu se však žalovaný s uplatněnými námitkami vypořádal dostatečně, jeho hodnocení je srozumitelné a logické a z odůvodnění napadeného rozhodnutí lze seznat, proč žalovaný rozhodl tak, jak rozhodl. Zpráva o daňové kontrole (která představuje odůvodnění platebních výměrů) prakticky veškerých svých 48 stran věnuje hodnocení všech důkazů opatřených v rámci daňové kontroly, zejména dokladů předložených žalobcem. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí na toto hodnocení navázal. S ohledem na jednotu správního řízení v obou stupních (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009-48, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 As 214/2016-33) nemůže nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí způsobovat skutečnost, že žalovaný nezopakoval výčet důkazů a jejich hodnocení provedené správcem daně. Správce daně i žalovaný zároveň podrobně zdůvodnili (zejména strany 17 a 18 zprávy o daňové kontrole a odstavce 60 až 71 napadeného rozhodnutí), proč nebylo možné stanovit daň dokazováním. Neexistuje tak žádná objektivní překážka pro to, aby soud mohl napadené rozhodnutí přezkoumat v mezích žalobních bodů.
8. Soud se dále zabýval námitkami nesplnění poučovací povinnosti ze strany daňových orgánů, nedostatků výzev a nepředvídatelnosti napadeného rozhodnutí. Všechny tyto námitky směřují k tomu, že žalobce podle svých slov nevěděl, co přesně má plnit za účelem své procesní obrany a unesení důkazního břemene. Tvrdí totiž, že jej žalovaný o tom nepoučil, výzvy nesměřovaly k tomu, aby doložil stav evidence zásob, stav zásob z vlastní výroby a rozpracované výroby, a právě proto bylo napadené rozhodnutí nepředvídatelné.
9. Tyto námitky nejsou důvodné.
10. Z výzvy správce daně ze dne 7. 8. 2020 vyplývají konkrétní pochybnosti o celé řadě účetních položek. Správce daně ve výzvě mimo jiné požadoval doložení věcné a časové souvislosti uplatněných nákladů s výnosy za jednotlivá zdaňovací období, poukazoval na to, že některé zakázky neměly být v daném roce realizovány nebo že náklady převyšovaly skutečné výnosy. Z obsahu celé výzvy je patrné, že správce daně spatřoval zásadní nedostatky

v evidencích žalobce, a to zejména ve vztahu k dodržování věcné a časové souvislosti nákladů s výnosy. Konečné hodnocení průkaznosti žalobcem předloženého účetnictví (včetně způsobu účtování o zásobách a nedokončené výrobě) a závažnosti zjištěných nedostatků vyjádřil správce daně logicky až po komplexním vyhodnocení žalobcem předložených dokladů, a to ve sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 7. 2021. V něm správce daně vyjádřil konkrétní nedostatky žalobcovy evidence, stejně jako důsledky, které jsou s těmito nedostatky spojeny (stanovení daně podle pomůcek). Po vydání tohoto sdělení měl žalobce nadále dostatek prostoru, aby předložil řádnou evidenci zásob (což neučinil), potažmo přesvědčil správce daně o tom, že jím předložená evidence je řádná. Skutečnost, že se mu nepodařilo správce daně přesvědčit, rozhodně neznamená, že by pro to nedostal dostatečný prostor nebo že by pro něj byl následný výsledek daňové kontroly (nebo dokonce odvolacího řízení) nepředvídatelný. Není pravdou, že by správce daně na následně předložené vyjádření a důkazy nereagoval. Na stranách 27 až 46 zprávy o daňové kontrole vysvětlil, proč podle něj tato vyjádření a důkazy nemohly výsledek kontrolního zjištění změnit. Ani neprovedení navržených důkazů neznamená, že by žalobce neměl žádný prostor pro procesní obranu a unesení důkazního břemene. Žalobce dostatečný prostor dostal a za této situace by mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze nezákonné neprovedení navržených důkazů či nesprávné hodnocení průkaznosti žalobcem předložených evidencí a dokladů. Tyto otázky budou předmětem posouzení níže, v rámci hodnocení zákonnosti stanovení daně podle pomůcek.

11. K samotné poučovací povinnosti správce daně, vyjádřené v § 6 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je nutno nejprve poznamenat, že se vztahuje pouze na procesní práva a povinnosti. Zároveň nemůže být chápána tak široce, že by měl správce daně daňovému subjektu přímo radit, jak by měl postupovat. Nemůže například ani dopředu stanovit, které důkazní prostředky bude považovat za průkazné a které nikoliv. Citované ustanovení směřuje k obecnému poučení o tom, co vyplývá pro tu kterou situaci z procesních předpisů, a to vyžaduje-li to výslovně zákon, nebo zasluhují-li to konkrétní okolnosti dané situace. Žalobci v nyní projednávané věci muselo být nejpozději ze sdělení o dosavadním výsledku kontrolního zjištění zřejmé, jaké konkrétní nedostatky v žalobcových evidencích správce daně shledává a že má možnost předběžné závěry správce daně vyvrátit, ať již argumentačně či důkazně. Nebyl zde tedy dán žádný prostor pro jakékoliv další poučování žalobce o jeho procesních právech a povinnostech. Soud proto neshledal, že by správce daně nesplnil poučovací povinnost.
12. Jelikož krajský soud neshledal žádné z namítaných procesních pochybení, přistoupil k přezkumu závěru daňových orgánů o splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.
13. Je nutno předeslat, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky ze dne 30.

4. 2020, čj. 1 Afs 174/2019-34, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, nebo ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
14. Stanovení daně podle pomůcek je upraveno v § 98 daňového řádu. Podle něj 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 (odstavec 1, věta první).
15. Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1. daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň za použití pomůcek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60).
16. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. 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 obsahu. *„Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“.*
17. V nyní posuzované věci správce daně pro účely daňové kontroly požadoval po žalobci předložení prakticky celého účetnictví za kontrolovaná zdaňovací období (viz výčet dokladů a evidencí na straně 8 protokolu o zahájení daňové kontroly). V rámci toho požadoval také předložení evidence o zásobách zboží a materiálu. Zástupce žalobce postupně požadované evidence a doklady správci daně předával v elektronické a listinné podobě. Po jejich prověření vydal správce daně výše uvedenou výzvu ze dne 7. 8. 2020, v níž podrobně popsal jednotlivé nedostatky zjištěné v účetnictví žalobce, přičemž ty z velké části fakticky pramenily z toho, že žalobce nevedl průkaznou evidenci o zásobách. Podrobněji všechna zjištění popsal správce daně následně jednak v seznámení s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, jednak ve zprávě o daňové kontrole na stranách 7 až 15. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na tam uvedené tabulky, z nichž vyplývá, že žalobce nerespektoval věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů u 43 zakázek, u nichž uplatňoval náklady v celkové výši několika milionů Kč. Tato konkrétní zjištění a konkrétní pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti účetnictví žalobce byla prokázána obsahem tohoto účetnictví a jeho analýzou, kterou správce daně provedl ve zprávě o daňové kontrole. Nelze proto souhlasit se žalobcem v tom, že by správce daně neunesl své důkazní břemeno. Sám žalobce navíc ve svých podáních potvrzoval, že nestanovoval hodnotu nedokončené výroby ve výši vlastních nákladů na zakázku, nýbrž vždy toliko (nesprávně) vypočítal její hodnotu ke konci zdaňovacího období tak, aby odpovídala rozdílu mezi náklady na zakázku v daném období a výnosů z této zakázky v témže období. Hodnota nesprávně účtované nedokončené výroby představovala opět částku několika milionů Kč.
18. Podstatné přitom není pouze to, jakého počtu zakázek a objemu nákladů se zjištěné nedostatky týkají, nýbrž také to, že tato zjištění podporují závěr správce daně, že celkově

žalobcem zvolený způsob účtování o zásobách neodpovídal skutečnosti. Není pravdou, že by se chybné účtování týkalo jediné účetní věty, jak tvrdí žalobce. Kromě toho, odkazuje-li žalobce na účetní větu týkající se účtování změny stavu nedokončené výroby, již tato účetní věta sama o sobě v případě žalobce (s ohledem na běžné realizace zakázek ve více zdaňovacích obdobích) představuje významnou část jeho účetnictví (za obě zdaňovací období jde o položky v hodnotě milionů Kč).

19. Samotné účtování o zásobách se řídí § 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 (dále „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Podle něj se o zásobách účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B 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 podle zákona.
20. Žalobce zvolil způsob B, avšak krajský soud se shoduje se závěrem daňových orgánů, že nezajistil průkazné vedení evidence o zásobách tak, že by byl schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Žalobce toliko pároval veškeré náklady s jednotlivými zakázkami tak, že byl schopen přiřadit náklady k jednotlivým výnosům v souladu s aktuálním principem. Ale jednak v řadě případů tento princip nedodržel (zjevné je to v případech, kdy v jednom zdaňovacím období uplatnil ve vztahu ke konkrétní zakázce toliko náklady, a nikoliv již výnosy), jednak pro účely § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. by ani jeho dodržení nebylo postačující. Dané ustanovení vyžaduje průkaznost evidence o zásobách v takové míře, že lze kdykoliv v průběhu účetního období prokázat stav zásob a jejich ocenění (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, č. j. 8 Afs 289/2020-40). V situaci, kdy žalobce vůbec neevidoval samotný pohyb zásob, nemohl ani v průběhu zdaňovacího období z účetnictví zjistit, jaký je jejich aktuální stav. Proto nemohl ani provést řádnou (průkaznou) inventarizaci.
21. Žalobcem předložené účetnictví a záznamy tedy trpěly nedostatky, které lze shrnout následovně: 1) nerespektování věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů v konkrétním zdaňovacím období, 2) nesprávné a neprůkazné evidování zásob a stavu rozpracované výroby, 3) neprovedení správné a průkazné inventarizace k datům 31. 12. 2014, 31. 12. 2015 ani 31. 12. 2016. Tyto nedostatky nebylo možné odstranit výsledkem svědků, a to ani daňového poradce žalobce. Ostatně i soudu byl výslech tohoto svědka navržen nikoliv proto, aby jím soud zjistil nějaké skutkové okolnosti (například naskladnění či vyskladnění jednotlivých skladových položek), nýbrž proto, aby svědek přesvědčil soud o průkaznosti jiných důkazů (účetních záznamů). Hodnocení průkaznosti žalobcem předložených listin je však úkolem daňových orgánů (potažmo následně soudu), nikoliv svědka. Daňové orgány jsou nadány dostatečně kvalifikovaným odborným aparátem na to, aby byly schopné pochopit způsob vedení účetnictví ze strany žalobce nebo vazby mezi jednotlivými evidencemi, účetními záznamy a účetními doklady. Nedopustily se proto nezákonnosti, jestliže k těmto otázkám pro nadbytečnost neprováděly dokazování navrženým výsledkem svědka. Také soud provedení tohoto důkazu považuje za nadbytečné; o neprůkaznosti žalobcova účetnictví, nesprávnosti účtování o nedokončené výrobě a porušení aktuálního

principu nemá pochybnosti. Ze stejných důvodů si soud nevyžádal ani žalobcem navrhované odborné sdělení jeho daňového poradce.

22. S ohledem na výše uvedené se krajský soud ztotožňuje se závěrem daňových orgánů, že žalobcovo účetnictví bylo zpochybněno jako celek, žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a porušil povinnosti plynoucích z účetních předpisů. Tyto nedostatky jsou zcela zásadní s ohledem na počet zakázek, kterých se týkaly, objemu nákladů, které byly na tyto zakázky vynaloženy, a význam zpochybněné položky nedokončené výroby (respektive její změny) na výslednou daňovou povinnost. Účetnictví žalobce sice bylo auditováno, nicméně provedení auditu nemůže zhojit objektivní zjištění, že žalobce nevedl řádnou evidenci zásob a stavu rozpracované výroby, v řadě případů porušil akruální princip a neprováděl řádnou inventarizaci. Soud se proto ztotožňuje i se závěrem daňových orgánů, že účetnictví žalobce ztratilo vypovídací schopnost a daň nebylo možné v důsledku toho stanovit dokazováním. Byly proto splněny první dvě z výše uvedených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž splnění třetí z uvedených podmínek žalobce v žalobě konkrétním způsobem nerozporoval.
23. Daňové orgány nepochybily ani tím, že jako pomůcky využily nezpochybněné důkazní prostředky. Tuto možnost výslovně připouští § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Využití důkazního prostředku jako pomůcky nelze považovat za stanovení daně zčásti dokazováním a zčásti podle pomůcek (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).
24. Důvodnou soud neshledal ani námitku nepřiměřené délky daňového řízení. Do samotné zákonnosti doměření daně či stanovení penále se délka řízení nijak nepromítá. Pokud pak jde o žalobcem popisovaný dopad v rovině úroků z prodlení, ty nejsou předmětem přezkumu v této věci, neboť o nich žalovaný napadeným rozhodnutím nerozhodoval (soud proto pro nadbytečnost neprováděl dokazování dvěma vyrozuměními o úrocích z prodlení ze dne 18. 7. 2024). Lze však v obecné rovině poukázat na to, že pokud měl žalobce za to, že jsou daňové orgány nečinné, mohl se domáhat ochrany proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu (a následně případně dle § 79 a násl. s. ř. s.). Není zřejmé, proč tak neučinil. Kromě toho soud souhlasí se žalovaným, že žalobce mohl tvrzené negativní dopady zmírnit či eliminovat také žádostí o prominutí úroků nebo o posečkání, nebo ještě lépe dřívější úhradou daně.
25. Výše uvedené závěry soud vyslovil na základě obsahu správního spisu, jímž se před soudem dokazování neprovádí. Krajský soud nepovažoval za potřebné vyžádat od žalobce opět celé jeho účetnictví, neboť to je v pro věc podstatném rozsahu zahrnuto v elektronické i listinné podobě ve správním spise. Jako nadbytečný soud hodnotí i žalobcem navrhovaný důkaz znaleckým posudkem z oboru ekonomie. Tímto důkazem měly být prokazovány právní otázky, konkrétně splnění jednotlivých podmínek dle § 98 odst. 1 věta první daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek či soulad žalobcova účetnictví se zákonem o účetnictví. Tyto otázky přísluší posoudit soudu, nikoliv znalci.

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

26. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
27. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo

na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. června 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu