



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Petra Pospíšila v právní věci žalobkyně: **ALU, a. s.**, se sídlem U Lihovaru 577, Černá Hora, zast. Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem se sídlem U Červeného mlýna 570/3 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2024, č. j. 18354/24/5200-11432-713412, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 6. 2025, č. j. 31 Af 25/2024 - 52,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2015 a 2016 a stanovil jí povinnost uhradit penále. Daň stanovil podle pomůcek postupem upraveným v § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Správce daně zjistil, že ačkoli žalobkyně v letech 2015 a 2016 účtovala o zásobách vlastní výroby (nákladech na zakázky) periodickým způsobem (tzv. „způsob B“ 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), prokazatelně nevedla evidenci nakoupených zásob a zásob vlastní výroby. Nebylo tak možné spolehlivě zjistit, kdy

a na základě jakého dokladu žalobkyně naskladnila a vyskladnila konkrétní zásoby, případně následně dohledat osud vyskladněných zásob. V daňovém řízení žalobkyně nepředložila žádný jiný důkazní prostředek, který by tuto evidenci plně nahradil. V rozporu s právními předpisy tak v průběhu účetního období nebyla schopna prokázat stav zásob, resp. doložit průkazný stav rozpracované výroby a její pohyb ve zkoumaných zdaňovacích obdobích. S ohledem na nevedení evidence zásob pak žalobkyně řádně neprovedla inventarizaci zásob. Správce daně rovněž zjistil, že žalobkyně nerespektovala věcnou a časovou souvislost nákladů výnosů u několika desítek zakázek v obou zdaňovacích obdobích. Žalobkyně sice účtovala o nákladech těchto zakázek, avšak v souvislosti s nimi neúčtovala o relevantních výnosech a zároveň tyto zakázky nevedla v nedokončených zakázkách. Správce daně žalobkyni vytkl, že u některých zakázek: 1) účtovala o nákladech i poté, co dané zakázky již měly být ukončeny, 2) účtovala o nákladech, které s danými zakázkami podle předložených dokladů prokazatelně nesouvisely, nebo 3) účtovala o nákladech, aniž by předložila doklady, které by tyto náklady odůvodnily.

[3] Správce daně dospěl k závěru, že pochybení v účetnictví žalobkyně zjevně nejsou ojedinělá, ale jedná se o četné a závažné vady mající systematický charakter. Vypovídající schopnost účetnictví byla natolik zpochybněna, že na jeho základě nemohla být daňová povinnost žalobkyně stanovena dokazováním. Správce daně proto přikročil ke stanovení daně náhradním způsobem, tj. podle pomůcek. V souladu s § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu správce daně vybral srovnatelné subjekty podle těchto kritérií: 1) předmět podnikání shodný s předmětem podnikání žalobkyně, 2) poskytování služeb na celém území České republiky, 3) plátcovství DPH, 4) provozování podnikání za pomoci zaměstnanců a 5) působení na trhu minimálně 10 let stejně jako žalobkyně. Na základě těchto kritérií správce daně identifikoval čtyři srovnatelné subjekty, u kterých vypočetl marži EBITDA (hrubý provozní zisk před odečtem úroků, daní, odpisů a amortizace) pro jednotlivá zdaňovací období a stanovil rozpětí této marže. Pro stanovení základu daně pak pro obě zdaňovací období zvolil marži EBITDA na nejnižší hodnotu zjištěného rozpětí. Dále správce daně použil jako pomůcky důkazní prostředky, které v daňovém řízení nezpochybnil [podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Na podkladě těchto pomůcek vypočetl náklady a výnosy pro jednotlivá zdaňovací období.

[4] Žalovaný následně napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

[5] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobou, kterou Krajský soud v Brně zamítl napadeným rozsudkem. Krajský soud nejprve konstatoval, že žalobní bod označený „Nepřiměřená výše daně stanovené podle pomůcek“ a tvrzení uvedená v odstavcích 4. a 5. bodu D části II. žaloby (hodnocení důkazů a zjišťování skutkového stavu) nejsou řádné žalobní body, jelikož jsou formulované příliš obecně. Dále shledal, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné. Daňové orgány rovněž dostaly své poučovací povinnosti a z obsahu jejich výzev bylo patrné, v čem spatřovaly nedostatky předloženého účetnictví. Jejich rozhodnutí tak nebyla nepředvídatelná. Krajský soud nevyhověl ani námitce nepřiměřené délky daňového řízení. Do samotné zákonnosti doměření daně či stanovení penále se délka řízení nijak nepromítla.

[6] Krajský soud přezkoumal závěr daňových orgánů o splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a ztotožnil se se závěrem daňových orgánů. Žalobkyně zvolila periodický způsob účtování o zásobách (tzn. způsobem B), nezajistila však průkazné

pokračování

vedení evidence o zásobách tak, aby byla schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Účetnictví předložené žalobkyní a její účetní záznamy 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.

[7] Tyto nedostatky nebylo možné odstranit výsledkem svědků, a to ani daňového poradce žalobkyně. Žalobkyně v daňovém i soudním řízení navrhovala výslech tohoto svědka nikoliv proto, aby jí krajský soud zjistil skutkové okolnosti (např. naskladnění či vyskladnění jednotlivých skladových položek), nýbrž proto, aby svědek přesvědčil soud o průkaznosti jiných důkazů (účetních záznamů). Daňové orgány jsou nadány dostatečně kvalifikovaným odborným aparátem na to, aby byly schopné pochopit způsob vedení účetnictví žalobkyní 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. Krajský soud si ze stejných důvodů nevyžádal žalobkyní navrhované odborné sdělení jejího daňového poradce.

[8] Krajský soud při svém rozhodování vycházel z obsahu správního spisu. Žalobkyní navrhovaný důkaz znaleckým posudkem z oboru ekonomie vyhodnotil jako nadbytečný. Měly jí být prokazovány právní otázky, konkrétně splnění jednotlivých podmínek pro stanovení daně podle pomůcek či soulad účetnictví žalobkyně s právními předpisy. Tyto otázky přísluší posoudit soudu, nikoliv znalci.

II. Kasační stížnost a replika žalobkyně, vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje, aby NSS zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Zaprvé stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nadbytečnosti navrhovaného znaleckého posudku. Domnívá se, že tímto důkazem neměly být posuzovány právní otázky, nýbrž otázky ekonomické z oboru účetnictví. Soudní znalec měl svou interpretací a vysvětlením metodiky vedení účetních dokladů objasnit veškeré dispozice se zásobami i stav rozpracované výroby. Znaleckým posudkem mělo být prokázáno, že stěžovatelka vede průkazné, úplné a správné účetnictví v souladu s právními předpisy. Analýza a interpretace účetních dokladů vyžaduje určitou míru odbornosti, kterou soud nedisponuje. V případě, že je nutné rozhodnutí opřít o odborné znalosti a závěry, které správní soud sám nemá, neměl by se spoléhat pouze na odborné závěry žalovaného a správce daně, jejichž rozhodnutí a procesní postup jsou v tomto řízení přezkoumávány. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka v žalobě namítala mimo jiné i nepřiměřenou výši stanovené daně, měl krajský soud provést důkaz znaleckým posudkem, aby mohl přezkoumat přiměřenost a spolehlivost výše stanovené daně. Obdobné informace jako soudní znalec měl svou výpovědí podat Ing. Marcel Němec, daňový poradce stěžovatelky, jehož výslech krajský soud rovněž neprovedl pro nadbytečnost.

[11] Zadruhé stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalobní námitku nepřiměřené výše stanovené daně nebylo možné považovat za řádný žalobní bod. Její

argumentace byla dostatečně zřetelná, byť ji formulovala v obecnějším duchu. Tvrdila, že při stanovení daně podle pomůcek daňové orgány nesmí svévolně vybrat z množiny ty nejefektivnější subjekty, aby právě jejich údaje použily jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší výsledné daňové povinnosti. Rovněž tvrdila, že je nezbytný správný postup daňových orgánů při stanovení daně a že daň musí být stanovena dostatečně spolehlivě. Z těchto tvrzení je zřejmé, že žalovanému vytýkala opačný postup. Tento žalobní bod chtěla doplnit a rozšířit v rámci ústního jednání v návaznosti na provedení navrhovaného znaleckého posudku a výslechu svědka, které však krajský soud odmítl provést.

[12] Stěžovatelka dále namítá, že jí daňové orgány a krajský soud upřely možnost procesní obrany v rámci daňového i soudního řízení. Vycházely totiž z podkladů a důkazů, které prokazovaly skutečnosti zásadně v její neprospěch. Naopak důkazy, které jí mohly být ku prospěchu, provádět odmítly. Žalovaný v rámci odvolacího řízení odmítl provést stěžovatelkou navržené důkazy, zejména výslech daňového poradce Ing. Němce. Tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou, neboť výslech svědka měl být nadbytečný. Tento závěr považuje stěžovatelka za nepřipustný, protože spoléhání se čistě na odborné závěry žalovaného, bez možnosti do případu přinést jiné odborné závěry svědka, porušilo právo stěžovatelky na procesní obranu. O osobách v odborném aparátu správce daně a žalovaného lze důvodně předpokládat, že nebudou zcela nezávislé kvůli silným vazbám na daňové orgány.

[13] Nakonec stěžovatelka namítá, že se daňové orgány dopustily nedůvodných průtahů v řízení. Stěžovatelka nemohla průtahy namítat v řízení o odvolání, neboť k největším průtahům došlo v období mezi vydáním platebních výměrů a rozhodnutím žalovaného. To ovšem v žádném případě neznamená, že k průtahům nedošlo, a správní soud při přezkumu rozhodnutí měl k průtahům přihlédnout. Stěžovatelce nelze klást k tíži, že se nedomáhala ochrany proti nečinnosti podle daňového řádu, nepožádala o posečkání daně nebo prominutí úroků z prodlení, ani že neuhradila doměřenou daň dříve.

[14] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhuje kasační stížnost zamítnout. Krajský soud postupoval při posouzení žaloby správně, skutkový stav zjistil úplně a rozsudek je zákonný.

[15] Žalovaný se zcela ztotožňuje se závěrem, že provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru ekonomie by bylo nadbytečné. Pouhý nesouhlas stěžovatelky s jednotlivými závěry krajského soudu nemůže znamenat, že by krajský soud rozhodoval bez odborných znalostí či nezákonným způsobem. Otázka, zda bylo možné daň z příjmů stanovit dokazováním, či zda bylo nutno přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně za pomoci pomůcek, je primárně otázkou právní (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021 - 21). Její posouzení příslušelo krajskému soudu. Stěžovatelka mohla skutkový stav vyličit v žalobě. Krajský soud ve svém rozhodování měl k dispozici úplný spisový materiál správce daně a žalovaného, ze kterého ve svém rozhodování vycházel.

[16] Pokud jde o nepřiměřenou výši daně, žalovaný zcela odkazuje na bod 6 napadeného rozsudku. Připomíná rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019 - 32, které se v minulosti vyjádřily k nezbytnosti důkladného formulování žalobních námitek.

pokračování

[17] K námitce neprovedení výsledku svědka Ing. Němce v odvolacím řízení žalovaný především odkazuje na své rozhodnutí o odvolání. V něm nejprve uvedl judikaturu, ze které vycházel, a poté se podrobně vyjádřil k důvodům neprovedení této svědecké výpovědi. K výsledku svědka nepřistoupil, neboť zjištěná pochybení v účetnictví stěžovatelky byla takového rozsahu a charakteru, že je nebylo možné odstranit provedením dalšího dokazování. Provedení výsledku navrhovaného svědka nemohlo nahradit neprůkazné a neúplné účetnictví vedené v rozporu s právními předpisy. O důvodech a neprovedení výsledku žalovaný vyrozuměl stěžovatelku před vydáním rozhodnutí o odvolání. Neprovedení výsledku téhož svědka v soudním řízení krajský soud řádně odůvodnil.

[18] Žalovaný odmítá námitku nepřiměřené délky řízení jako nedůvodnou a nesouhlasí s tím, že by měla být v nynějším řízení jakkoliv zohledněna. Upozorňuje, že správce daně vyhověl četným žádostem stěžovatelky o prodloužení lhůty k vyjádření (k výzvám či výsledku kontrolního zjištění). Co se týče úroků z prodlení z doměřené daně, žalovaný odkazuje na bod 24 napadeného rozsudku, ze kterého mimo jiné vyplývá, že nebyly předmětem tohoto řízení.

[19] Žalovaný se rovněž vyjádřil k přípustnosti stanovení daně podle pomůcek. Odkazuje zejména na body 12 až 23 napadeného rozsudku. Konkrétní výhrady k účetnictví stěžovatelky podrobně uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatelce vytýkal nevedení průkazné evidence o zásobách vlastní výroby, nesprávné oceňování nedokončené výroby na zakázkách a neprovedení inventarizace zásob k rozvahovým dnům v kontrolovaných zdaňovacích obdobích let 2015 a 2016. Důkazní prostředky, které stěžovatelka předložila v daňovém řízení, nebyly způsobilé nahradit nepředloženou evidenci zásob. Nebylo tak možné dospět k závěru o průkaznosti jejího účetnictví. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudky NSS ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174, a ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021 - 31.

[20] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou. V ní opakovaně poukazuje na nedostatečnou míru odbornosti krajského soudu k analýze účetních dokladů a vyhodnocení metodiky, kterou užila při vedení účetnictví a evidence zásob. Zdůrazňuje, že navrhovaný znalec neměl posuzovat, zda její účetní doklady odpovídaly zákonným požadavkům, ale měl podklady interpretovat, objasnit metodiku a případně osvětlit, zda byl způsob účtování v daném případě obhajitelný. Žalovaný se nesprávně odvolává na rozsudek NSS, č. j. 7 Afs 129/2021 - 21. V citovaném rozsudku soud shledal, že nebylo možné vycházet z konkrétního vyhotoveného znaleckého posudku, jelikož se vyjadřoval k právním otázkám. V nyní posuzované věci krajský soud zcela odmítl nechat vyhotovit znalecký posudek. Krajský soud si nemohl být jistý, že znalecký posudek nepřinese do věci relevantní informace, které by šlo kvalifikovat jako informace odborné, nikoliv právní. Mimoto NSS v citovaném rozsudku uvedl, že „otázka toho, zda bylo možné daň stanovit dokazováním, či zda bylo nutno přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně (tj. ke stanovení pomůckami), je **primárně** otázkou právní“ (důraz doplnila stěžovatelka). Mohou tedy existovat i otázky odborné, jejichž zodpovězení může být relevantní pro posouzení, zda byly splněny podmínky pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek. Tyto závěry platí i pro navrhovaný výslech Ing. Němce. K jeho nepřipuštění v daňovém řízení stěžovatelka dále uvádí, že nelze dopředu vyloučit, že by obsah tohoto svědectví mohl do případu přinést jakékoliv relevantní informace. Navrhovaný znalecký posudek a výslech svědka mohl být rovněž přínosný pro posouzení přiměřenosti stanovené daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Kasační stížnost je přípustná. NSS neshledal nedostatky podmínek řízení či jiné překážky, které by bránily dalšímu postupu a rozhodnutí ve věci. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených v kasační stížnosti s přihlédnutím k případným vadám, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost **není** důvodná.

[23] Jádrem kasační stížnosti (a potažmo i předcházejícího řízení před krajským soudem) je přesvědčení stěžovatelky, že její účetnictví je bezvadné, avšak příliš složité na pochopení. Účetnictví stěžovatelky zřejmě správně nepochopily ani daňové orgány, které jsou sice nadané odborným aparátem, ten je ale zaujatý. Ekonomičtí odborníci tak měli soudu vysvětlit, jak účetnictví stěžovatelky chápat. Na základě jejich vysvětlení pak měl krajský soud „prozřít“, vyhodnotit postup žalovaného jako chybný a nezákonný a žalobě vyhovět. Takové přesvědčení je však nesprávné.

[24] Řízení o žalobě proti rozhodnutí je ze své podstaty přezkumem předcházejícího správního řízení. V něm je úkolem správních orgánů zjistit skutkový a právní stav věci, který se poté odráží v jejich rozhodnutích a ve správním spisu. Jelikož správní soudy zásadně vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), správní spis je základním podkladem pro jejich rozhodování. Dokazování správním soudem je subsidiární činností, jelikož dokazování již v celistvosti prováděl správní orgán. V řízení o žalobě proti rozhodnutí bude dokazování soudem spíše výjimkou. Soud si obvykle vystačí s obsahem správního spisu, který se jako důkaz neprovádí (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Právě správní spis a závěry správních orgánů v jejich rozhodnutích jsou východiskem pro posouzení odborných otázek, které se v řízení před správními soudy mohou objevit. Úkolem správních soudů je poté přezkoumat, zda správní orgány náležitě zjistily skutkový stav a vyvodily z něj správné právní závěry.

[25] K otázce vyhotovení znaleckého posudku v řízení před správním soudem se NSS vyjádřil v rozsudku ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 - 113, č. 2313/2011 Sb. NSS. Dospěl k závěru, že „[z]nalci se ve správním nebo soudním řízení přibírají k tomu, aby jednak pozorovali skutečnosti, jejichž poznání předpokládá zvláštní odborné znalosti, jednak z takovýchto pozorování vyvozovali znalecké úsudky (posudky). Znalci se však nepřibírají, aby sdělovali úřadu nebo soudu své názory a úsudky o otázkách rázu právního nebo o otázkách, k jejichž správnému porozumění a řešení není zapotřebí odborných vědomostí nebo znalostí, nýbrž stačí, s ohledem na povahu okolností případu, běžná soudcovská zkušenost a znalost.“

[26] Jak NSS poté uvedl v rozsudku č. j. 7 Afs 129/2021 - 21: „otázka toho, zda bylo možné daň stanovit dokazováním, či zda bylo nutno přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně (tj. ke stanovení pomůckami), je primárně otázkou právní.“ Tento závěr NSS nevyslovil pouze ve vztahu ke konkrétnímu předloženému znaleckému posudku, jak se domnívá stěžovatelka, nýbrž zcela obecně. Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že znaleckým posudkem (případně výpovědí Ing. Němce) mělo být prokázáno, že vede průkazné, úplné a správné účetnictví. Jinými slovy tedy mělo být prokázáno, že stěžovatelka v daňovém

pokračování

řízení unesla své důkazní břemeno a že daň bylo možné stanovit dokazováním. To je však podle rozsudku č. j. 7 Afs 129/2021 - 21 právní otázkou, k jejímuž zodpovězení se znalci v soudním řízení nepřibírají (viz výše citovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 71/2009 - 113)

[27] Jistě lze přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že účetnictví je svébytným oborem, v němž není každý správní soudce odborníkem. Správní soudci jsou však odborníky v právu, které se v rámci daňového řízení s účetní odborností v mnohém překrývá. NSS po seznámení se správním spisem nemá pochybnosti o tom, že s ohledem na povahu okolností případu bylo v kompetenci krajského soudu přezkoumat, zda žalovaný (nadaný odborným aparátem) posoudil účetnictví stěžovatelky zákonným způsobem. NSS se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že vzhledem k povaze vad, kterými trpí účetnictví stěžovatelky, bylo nadbytečné provádět jí navrhované důkazy. Rovněž se ztotožňuje se závěrem, že provedení výsledku Ing. Němce by bylo bývalo nadbytečné již v řízení před žalovaným. Žalovaný měl k dispozici stejné podklady z daňového řízení jako správní soud. Je tedy logické, že dospěl ke stejnému závěru. Rovněž nelze přehlédnout, že stěžovatelka sama (nota bene v daňovém řízení zastoupená stejným daňovým poradcem, jehož svědecký výslech navrhovala, a v řízení před soudem advokátem) měla již mnoho příležitostí vysvětlit své účetnictví, a to jak v daňovém řízení, tak následně v žalobě.

[28] Nedůvodná je i kasační námitka, že krajský soud chybně posoudil žalobní námitku nepřiměřené výše stanovené daně. NSS soustavně judikuje, že odpovědnost za řádné a srozumitelné vymezení žalobních námitek leží na žalobci. Jak správně upozornil žalovaný, NSS v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 4 As 3/2008 - 78 uvedl: „...*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“ Stěžovatelka v žalobě (část označená jako B) neuvedla konkrétní argumentačně podložená pochybení, která by daňovým orgánům vytýkala. Stěžovatelka v žalobě toliko obecně upozorňovala, že žalovaný při stanovení daně podle pomůcek nesmí svévolně vybrat z množiny podnikatelů podobných daňovému subjektu jen „ty nejefektivnější“ a na základě nich stanovit daňovému subjektu co nejvyšší daň. Dále konstatovala, že její daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky. Krajskému soudu nepřislušelo její tvrzení dále rozvádět a domýšlet za stěžovatelku žalobní argumentaci. Stěžovatelka například nerozvádí, proč správcem daně zvolené subjekty považuje za „ty nejefektivnější“, v čem konkrétně byly zvolené pomůcky nepřiměřené, ani jinak věcně nezpochybňuje úvahy daňových orgánů zachycené v jejich rozhodnutích. Lze si také povšimnout, že správce daně pro stanovení daňové povinnosti stěžovatelky zvolil marži EBITDA na samé spodní hranici zjištěného rozpětí této marže u zkoumaných srovnatelných subjektů. Tvrzení stěžovatelky, že se jí daňové orgány snažily stanovit co nejvyšší daň, se tak jeví přinejmenším nepravděpodobné. V každém případě nebylo úkolem krajského soudu hledat hypotetické vady rozhodnutí žalovaného na základě zcela obecných tvrzení. Proto nepochybil, pokud na tyto obecné námitky reagoval argumenty se stejnou mírou obecnosti (odst. 6 rozsudku).

[29] Stěžovatelka pak dále namítá, že měla v plánu tento žalobní bod doplnit a konkretizovat v rámci ústního jednání před krajským soudem v návaznosti na provedení

znaleckého posudku a výsledku Ing. Němce. Tím v podstatě připouští obecnost své argumentace a lze k tomu jen připomenout, že stěžovatelka měla žalobní bod náležitě vymezit již v žalobě, jelikož se jedná o náležitost žaloby podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud však od počátku plánovala žalobní bod konkretizovat až v návaznosti na provedení jejích důkazních návrhů, nelze tuto skutečnost vytýkat krajskému soudu. A to mimo jiné s ohledem na skutečnost, že krajský soud rozhodl o neprovedení navržených důkazů v souladu se zákonem. Rovněž nelze přehlédnout, že přiměřenost výše daně stanovené podle pomůcek je rovněž právní otázkou. Její posouzení proto příslušelo krajskému soudu a navržené důkazy ji samy nemohly přímo zodpovědět.

[30] Co se týče kasační námitky nepřiměřené délky daňového řízení, stěžovatelka namítá, že k tvrzeným průtahům je třeba přihlédnout při přezkumu rozhodnutí žalovaného i při přezkumu napadeného rozsudku. Nijak ale nevyjasňuje, jakým způsobem by to měl krajský soud nebo NSS učinit. Kasačnímu soudu není jasné, jak by případné zrušení rozhodnutí žalovaného, vrácení věci daňovým orgánům a pokračování daňového řízení mohlo zhojit tvrzenou nepřiměřenou délku řízení. NSS se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu obsaženými v bodě 24 napadeného rozsudku. Délka daňového řízení se nijak nepromítá do zákonnosti doměření daně či stanovení penále. Úroky z prodlení nebyly v tomto řízení předmětem přezkumu. Tato kasační námitka je proto nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Z výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení kasační soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 5 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, na náhradu nákladů řízení proto nemá právo. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. října 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu