



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **SVOBO MB stav, s. r. o.**, se sídlem Fišerova 1614, Moravské Budějovice, zastoupený Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem se sídlem Šmeralova 272/22, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 6. 2025, č. j. 62 Af 58/2023-79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce je právnická osoba, jejíž podnikatelská činnost spočívá zejména v provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále „*správce daně*“) mu za zdaňovací období let 2017 a 2018 doměřil daň z příjmů právnických osob podle pomůcek a stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Učinil tak: (i) dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2017 ze dne 31. 8. 2021, č. j. 1458617/21/2907-50524-701530 („*dodatečný platební výměr 2017*“), jímž žalobci doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob v částce 137 560 Kč a dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob v částce 1 894 818 Kč a současně stanovil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně a 1 % z částky doměřené daňové ztráty (celkem 46 640 Kč); (ii) dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2018 ze dne 31. 8. 2021, č. j. 1459106/21/2907-50524-701530 („*dodatečný*“

platební výměr 2018“), jímž žalobci doměřil z moci úřední daň z příjmů právnických osob v částce 201 210 Kč a stanovil penále ve výši 20 % z částky doměřené daně (tedy 40 242 Kč).

[2] K doměření daňových povinností a stanovení penále přistoupil správce daně na základě daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob za výše uvedená zdaňovací období zahájené dne 1. 7. 2020. Z vydaných faktur ani z evidence zakázek za rok 2017 a evidence zakázek za rok 2018 nebyl správci daně zřejmý vztah žalobcem předložených údajů k evidovanému stavu zásob vlastní činnosti (nedokončené výroby) a provedené inventarizaci k 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018, nákladům na nákup materiálu a jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám, subdodávkám stavebních prací a jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám a nákladům na pohonné hmoty. Tyto pochybnosti sdělil správce daně žalobci ve výzvě ze dne 25. 9. 2020. Vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti správce daně nerozptýlil, vydal správce daně výše uvedené dodatečné platební výměry. Důvody a postup při stanovení daně podle pomůcek správce daně popsal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 8. 2021.

[3] Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal. Rozhodnutím ze dne 4. 12. 2023, č. j. 37995/23/5200-11432-713229 (*„první rozhodnutí žalovaného“*), žalovaný zamítl žalobcovu odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr 2017. Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2024, č. j. 4611/24/5200-11432-713229 (*„druhé rozhodnutí žalovaného“*), žalovaný změnil dodatečný platební výměr 2018 tak, že zvýšil doměřenou daň s ohledem na zrušení uplatněné odčitatelné daňové ztráty za zdaňovací období 2017 a ve zbytku ponechal dodatečný platební výměr beze změny.

[4] Proti oběma rozhodnutím žalovaného podal žalobce žaloby ke Krajskému soudu v Brně. Krajský soud tyto žaloby spojil ke společnému projednání a žaloby zamítl rozsudkem ze dne 19. 6. 2025, č. j. 62 Af 58/2023-79 (dále jen *„napadený rozsudek“*).

[5] V napadeném rozsudku se krajský soud nejdříve zabýval namítanou nicotností a nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného. Ani jednu z těchto námitek neshledal důvodnou. K námitce nicotnosti rozhodnutí žalovaného krajský soud konstatoval, že tato rozhodnutí netrpí žádnou z vad uvedených v § 105 odst. 2 daňového řádu. Daná rozhodnutí jsou navíc řádně odůvodněna, jejich obsah není vnitřně rozporný či nesrozumitelný a závěry žalovaného jsou založeny na logických argumentech. Ostatně žalobce se závěry žalovaného v žalobách a jejich doplněních věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelných rozhodnutí nebylo možné.

[6] Dále krajský soud posuzoval, zda byly naplněny podmínky pro dodatečné vyměření daně podle pomůcek, resp. zda byla daň jejich prostřednictvím žalobci stanovena dostatečně spolehlivě. Zde se krajský soud ztotožnil s hodnocením věci za strany daňových orgánů, a sice, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Správce daně své pochybnosti o průkaznosti žalobcova účetnictví shrnul ve výzvě ze dne 25. 9. 2020, v níž žalobci vysvětlil, že předložené doklady neprokazují zásoby materiálu ani spotřebu nakoupeného materiálu na jednotlivých zakázkách. Žalobce byl seznámen s tím, že jím předložené důkazy nejsou dostatečné. Současně bylo žalobci sděleno, které konkrétní okolnosti nemá správce daně za prokázané a jak lze tento nedostatek odstranit. Správce daně v uvedené výzvě ze dne 25. 9. 2020 žalobci dostatečně objasnil, proč předložené evidence neprokazují jím uváděná tvrzení a že

pokračování

je třeba předložit další důkazní prostředky ohledně řádně provedené inventarizace zásob vlastní činnosti, řádného účtování o nákladech za nákup materiálu a za subdodávky prací k jednotlivým zakázkám. Disponoval-li žalobce takovými podklady, měl je předložit. Žalobci se pochybnosti správce daně vyvrátit nepodařilo, tj. na základě předložených důkazů nebyla dána ani dostatečná míra pravděpodobnosti jeho daňových tvrzení. Krajský soud proto ve shodě se závěry žalovaného uzavřel, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť předložené účetnictví neobsahovalo průkazně vedenou evidenci zásob vyhovující § 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 jen „*vyhláška č. 500/2002 Sb.*“), v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro přechod na pomůcky tak byly splněny. Krajský soud se navíc ztotožnil i s postupem daňových orgánů, které odmítly provést žalobcem navrhované výsledky jeho jediného jednatele a bývalého zástupce.

[7] Pokud jde o námitky zpochybňující spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, pak krajský soud v první řadě připomněl, že v tomto ohledu jsou možnosti daňového subjektu do značné míry omezené. Ve vztahu k obsahu napadených rozhodnutí žalovaného je přitom důležité zmínit, že odvolání žalobce směřovalo výlučně na otázku nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoliv ke zpochybnění výběru konkrétních srovnatelných subjektů (kdy daňové orgány daň doměřily s využitím údajů o těchto subjektech). Tím byla do značné míry ovlivněna podrobnost odůvodnění rozhodnutí žalovaného ohledně výběru srovnatelných subjektů, neboť žalobce způsob jejich výběru v průběhu daňového řízení nijak nezpochybňoval. To učinil až v žalobě. S ohledem na kritéria, z nichž správce daně při výběru konkrétních srovnatelných subjektů vycházel, nebylo možné žalobci přisvědčit, že výběr srovnatelných subjektů postrádal logiku, případně že nerefletoval sociální a ekonomickou realitu žalobce. Žádné konkrétní důkazy zpochybňující výslednou daňovou povinnost stanovenou podle pomůcek žalobce nepředložil.

[8] Krajský soud rovněž odmítl výtky žalobce, že došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „*Listina*“), jelikož mu nebyly známy konkrétní údaje o srovnatelných subjektech, v důsledku čehož nemohl reagovat na výběr provedený správcem daně. Krajský soud uvedl, že již ve zprávě o daňové kontrole správce daně žalobci sdělil, že z důvodu zachování mlčenlivosti mu nebylo možné poskytnout bližší informace o srovnatelných subjektech (str. 14 a 34 zprávy o daňové kontrole), nicméně základní údaje o nich byly žalobci zpřístupněny (velikost, obor a region podnikání, počet zaměstnanců, obrát atd.). K tomu odkázal krajský soud na ustálenou judikaturu, dle které žalobce není oprávněn domáhat se informace, kdo je srovnatelným subjektem. Jak navíc krajský soud opakovaně připomněl, žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům způsob výběru srovnatelných subjektů nezpochybňoval.

[9] Krajský soud nesouhlasil se žalobcem ani v tom, že by žalovaný změnou dodatečného platebního výměru 2018 porušil dvojinstančnost daňového řízení. Krajský soud připomněl, že daňové řízení tvoří jeden celek. Odvolací orgán není vázán skutkovým ani právním posouzením prvostupňového orgánu a jeho přezkumná činnost není vázána rozsahem vymezeným v odvolání. Shledá-li odvolací orgán, že v řízení před správním orgánem prvního stupně došlo k pochybení, sám toto pochybení v odvolacím řízení

napraví a prvostupňové rozhodnutí změní; tím přispívá k hospodárnosti řízení. Smyslem souvisejícího § 115 odst. 2 daňového řádu je předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí. Odvolací orgán je podle něj povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v prvním stupni a dát mu prostor k vyjádření před vydáním konečného rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2020, č.j. 10 Afs 173/2017-58). Důležité tedy je, aby měl daňový subjekt prostor zareagovat na nové skutečnosti, případně na změnu právního názoru odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí. Ze správního spisu plyne, že žalobci bylo dne 3. 1. 2024 doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Tím jej žalovaný informoval o tom, že při stanovení daně za zdaňovací období 2018 nelze zohlednit daňovou ztrátu za zdaňovací období 2017 (resp. její část ve výši 227 000 Kč) uplatněnou žalobcem jako odčitatelnou položku, neboť daňová ztráta za zdaňovací období 2017 byla pravomocně zrušena. Současně byl žalobce seznámen s výslednou doměřenou daní za zdaňovací období 2018, tedy i s tím, že dojde ke zvýšení doměřené daně oproti dodatečnému platebnímu výměru 2018 a ke zvýšení souvisejícího penále. Na tyto závěry žalovaného reagoval žalobce ve vyjádření ze dne 2. 2. 2024. Žalovaný se následně s argumenty žalobce vypořádal v odst. 89 až 92 svého druhého rozhodnutí. Žalovaný tedy dodržel všechny své povinnosti a k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení podle krajského soudu tedy nedošlo.

[10] Konečně krajský soud nezjistil ani porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluva“) a práva na účinné opravné prostředky ve smyslu čl. 13 Úmluvy. Uvedl, že žalobci nebylo znemožněno podat odvolání proti dodatečným platebním výměrům; nepodařilo se mu však zpochybnit jejich zákonnost. Jeho argumenty zpochybňující zákonnost dodatečných platebních výměrů i rozhodnutí žalovaného neobstály ani v řízení před krajským soudem.

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále *stěžovatel*) kasační stížnost. Tu opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Podle stěžovatele především nebyly splněny podmínky pro stanovení jeho daňových povinností podle pomůcek. Stěžovatel připomněl, že zvolil účtování o zásobách způsobem B. To znamená, že materiál a další zboží jsou účtovány přímo do spotřeby a vedení skladové evidence nevyžaduje dokumenty o přijetí nakoupených zásob na sklad a dokumenty o vyskladnění zásob. Rovněž se nevyžaduje, aby byla evidována manka, ztratné, dary a další skutečnosti, které se evidují při evidenci způsobem A. Stěžovatel souhlasí, že daňový subjekt musí splnit požadavky na průkaznou evidenci o zásobách umožňující identifikovat stav zásob a jejich použití na konkrétní zakázky. Toto však stěžovatel v rámci své evidence dodržel, neboť z ní bylo možné zjistit aktuální stav zásob, jejich ocenění, ale i použití konkrétních zásob na konkrétních zakázkách a výkonech v souvislosti se zdanitelnými plněními. Správce daně však tuto evidenci chybně považoval za nedostatečnou a tento závěr nesprávně potvrdil i krajský soud. Podle stěžovatele daňový subjekt navíc nemusí prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti.

[13] Daňové orgány dle stěžovatele rovněž neunesly důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti svých pochyb ohledně zmíněné evidence. Správce daně pouze „plošně“ konstatoval, že žalobcovo účetnictví bylo neprůkazné a nevěrohodné, aniž by blíže

pokračování

specifikoval, v čem tato neprůkaznost a nevěrohodnost spočívala, a aniž by k těmto tvrzením předložil náležité důkazy.

[14] Navíc poté daňové orgány okamžitě přistoupily ke krajnímu řešení spočívajícímu ve stanovení daně podle pomůcek. Daňová legislativa však dle stěžovatele nespojuje s neunesením důkazního břemene okamžitou aplikaci pomůcek. V případě neunesení důkazního břemene ohledně určitého vydaného nákladu mělo být následkem pouze neuznání tohoto nákladu, nikoli okamžitý přechod na pomůcky, pokud zbytek uplatněných nákladů bylo možné prokázat a daň stanovit dokazováním.

[15] K samotnému stanovení daně podle pomůcek stěžovatel namítl, že správce daně v rámci tohoto postupu vybral ke srovnání subjekt, který z hlediska obratu zcela zásadně neodpovídal profilu stěžovatele. Obrat nelze podle stěžovatele považovat za faktor určující velikost subjektu, ale jeho ziskovost. Obrat má na ziskovost subjektu přímý vliv. Stěžovatel byl výběrem srovnávaného subjektu značně znevýhodněn, neboť správce daně vybral hospodářsky úspěšnější subjekt, kvůli čemuž byla stěžovateli stanovena vyšší daňová povinnost. Stěžovatel rovněž namítl nezohlednění daňové ztráty za rok 2017. Skutečnost, že v jiném řízení bylo vydáno rozhodnutí o doměření daně, ještě neznamená, že daňová výhoda je automaticky anulována v jiném řízení a že při posuzování nynější věci nemusí být tato výhoda vyřazována.

[16] Stěžovatel rovněž nesouhlasí s neprovedením výsledků jím navrhovaných svědků Libora Svobody a M. D. Tím, že tito svědci nebyli vyslechnuti, došlo dle stěžovatele k zásahu do jeho základních práv. Výslech Libora Svobody, jednatele stěžovatele, byl způsobilý prokázat relevantní skutečnosti v daňovém řízení, neboť Libor Svoboda mohl osobně objasnit celou řadu skutečností, o kterých měl správce daně pochybnosti. Daný výslech podle stěžovatele nelze označit za nadbytečný, neboť skutečnosti spočívající v nedostatečně průkazné evidenci, k nimž mohl být proveden, nebyly v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeny nebo vyvráceny. Žalovaný nemůže vědět, co mu všechno mohl Libor Svoboda k věci sdělit a objasnit, čímž by mohl být změněn důkazní stav ve věci, a to ve prospěch stěžovatele. Toto platí navíc za stavu, kdy Libor Svoboda hodlal také objasnit, že se dodatečně dozvěděl, že jeho zástupce v daňovém řízení M. D. v rozhodné době, kdy probíhalo řízení, trpěl akutním stavem schizofrenie, což výrazně ovlivnilo jeho možnost stěžovatele v řízení řádně zastupovat. Právě uvedené skutečnosti měly být předmětem výsledku Libora Svobody.

[17] K neprovedení výsledku svědka M. D. stěžovatel namítl, že se, jak již zmínil, jednalo o jeho zástupce v průběhu daňové kontroly. Ten však trpěl schizofrenií, kvůli které nemohl náležitým způsobem stěžovatele zastupovat. Pokud byla při daňové kontrole doměřena daň s tím, že stěžovatel zastoupený zástupcem náležitě nereagoval na výzvy správce daně, pak pokud se zjistí, že tento zástupce trpěl akutním stavem těžké psychické nemoci, která na první pohled není detekovatelná, nelze to přehlédnout jako věc, o kterou se měl starat stěžovatel. Stěžovatel tudíž nebyl neadekvátně zastoupen, a to na úkor svých práv a oprávněných zájmů. K prokázání této skutečnosti měl sloužit výslech Libora Svobody. Ten mohl popsat a ozřejmit do jaké míry měla nemoc vliv na výkon činnosti M. D. v průběhu daňové kontroly.

[18] Ke kasační stížnosti se vyjádřil žalovaný, který navrhl její zamítnutí. Předně upozornil, že stěžovatelova kasační stížnost obsahuje shodné námitky, se kterými se vypořádal již on sám a následně krajský soud. Žalovaný shrnul, v čem podle něj spočívá podstata sporu i právní rámec přechodu na stanovení daně podle pomůcek a následný soudní přezkum tohoto postupu. Krajský soud se se všemi stěžovatelskými námitkami řádně zabýval a vypořádal je. Navíc se všemi námitkami vypořádal již sám žalovaný. O tom ostatně svědčil i napadený rozsudek, ve kterém krajský soud hojně odkazoval na rozhodnutí žalovaného.

[19] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti zhodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, ke kterým by bylo třeba přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud pro úplnost konstatuje, že stěžovatel po formální stránce nepřesně označil kasační důvody. Kasační stížnost stěžovatel opřel o kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Oba tyto důvody však založil na zcela shodné argumentaci, neboť na poslední straně (s. 11) kasační stížnosti uvedl, že dle jeho názoru všechny kasační námitky, kterými zpochybňoval právní posouzení sporu krajským soudem [tedy kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], naplňují i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. K tomu ovšem zdejší soud uvádí, že dané kasační důvody dopadají na rozdílné situace – kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) míří na nesprávné právní posouzení krajským soudem, zatímco kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) se týká vad správního řízení, které odůvodňovaly zrušení správního rozhodnutí v řízení před krajským soudem. Tento nedostatek kasační stížnosti však neměl vliv na její projednatelnost, neboť Nejvyšší správní soud sám podřazuje kasační námitky podle jejich obsahu pod důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. O nepřipustnou kasační stížnost by se jednalo pouze v případě, kdy by důvody uplatněné v kasační stížnosti nebylo možné podřadit pod žádný zákonem taxativně stanovený důvod jejího podání. K takové situaci však nyní nedošlo.

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

[22] Právní rámec doměření daňových povinností podle pomůcek obsáhle konstatoval již krajský soud, a to zejména v odst. 22 až 26 a dále odst. 39 a 43 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud s tímto vymezením souhlasí, a proto jej pouze stručně připomene. Ve zbytku pak odkazuje právě na uvedené části rozsudku krajského soudu.

[23] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Odst. 2 dále uvádí, že *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Z odst. 3 plyne, že *pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c)*

pokračování

porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky získané při správě daní.

[24] Ke stanovení daně podle pomůcek je tak správce daně oprávněn přistoupit při splnění třech podmínek spočívajících v: (i) nesplnění některé ze svých povinností daňovým subjektem při dokazování, (ii) rezultující v nemožnost stanovení daně dokazováním, (iii) při možnosti spolehlivého stanovení daně prostřednictvím pomůcek (shodně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023-48, odst. [14], ze dne 30. 1. 2025, č. j. 7 Afs 183/2024-42, odst. [48], či ze dne 17. 6. 2025, č. j. 7 Afs 199/2024-36, odst. [34]). Stanovení daně podle pomůcek je mimořádné náhradní řešení, které spočívá v kvalifikovaném odhadu stanovené daně. Oprávněnost tohoto postupu prokazuje správce daně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy a vede k tomu, že daňový subjekt má povinnost nést následky svého pochybení v podobě toho, že daň je stanovena „pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46, odst. [31], nebo ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-30, odst. [15]). Současně však platí, že pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný jednoznačný algoritmus či pravidlo. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem je třeba posuzovat v konkrétních souvislostech řešeného případu (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, odst. [11]).

[25] 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 (viz § 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[26] Těmto postulátům poté odpovídá i omezený rozsah přezkumu stanovení daně podle pomůcek v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit jen dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění primární důkazní povinnosti daňového subjektu). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. [25] a [37],

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).

[27] Z citované judikatury tedy vyplývá, že i přezkum stanovení daně podle pomůcek je s ohledem na předchozí nesplnění povinností ze strany daňového subjektu a povahy daňových pomůcek restriktivní. Daňový subjekt navíc musí svá tvrzení zpochybňující použití pomůcek opírat o patřičné důkazy. Tyto požadavky kladené na daňové subjekty v pozici žalobců, resp. stěžovatelů, korespondují s obecnou povinností vymezení dostatečně konkrétních žalobních, potažmo kasačních důvodů.

[28] Nejvyšší správní soud totiž ustáleně upozorňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Stěžovatel tak vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti přdestříť polemiku se závěry krajského soudu nikoli žalovaného (např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2023, č. j. 8 Afs 28/2022-30, odst. [12] i s citací další judikatury, či rozsudek ze dne 6. 9. 2024, č. j. 5 As 206/2023-25, odst. [14]). Kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje stěžovatelův úspěch v kasačním řízení a rovněž má přímý vliv na to, jak obsáhlého a podrobného posouzení věci se mu v kasačním řízení dostane (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2021, č. j. 8 Azs 299/2020-41, odst. [10], či ze dne 6. 12. 2022, č. j. 7 As 67/2022-28, odst. [7] i s obsáhlou citací další judikatury).

[29] K formulaci žalobních (resp. kasačních) bodů se podrobně vyjádřil např. rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, v němž mj. uvedl, že *„žalobce je též povinen vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“*. Po prostudování stěžovatelovy kasační stížnosti přitom Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato kasační stížnost nabízí jen velmi zúžený prostor pro přezkum napadeného rozsudku krajského soudu. Stěžovatel v kasační stížnosti totiž do značné míry uplatnil shodné či podobné námitky jako již v žalobě. Jeho kasační stížnost je navíc poměrně obecná a nekonkrétní, jak Nejvyšší správní soud dále opakovaně upozorní.

[30] Jako první se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelovou polemikou ohledně toho, že vůbec nebyly splněny podmínky přechodu na pomůcky, a že daň mohla být stanovena na základě dokazování. V podrobnostech dané námitky shrnul kasační soud výše v odst. [12].

[31] Těmito, resp. obdobnými, námitkami se zabýval již krajský soud v odst. 27 až 33 svého rozsudku, ve kterých rovněž odkazoval na vypořádání podobných stěžovatelových námitek v rozhodnutích žalovaného i ve zprávě o daňové kontrole. Žádnou z nich přitom neshledal důvodnou. Stejně tak je nyní neshledává důvodnými ani Nejvyšší správní soud.

[32] Rozdílem mezi účtováním o zásobách způsobem A nebo způsobem B se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabýval a krajský soud na tyto rozsudky odkázal v odst. 30 svého rozsudku. Zatímco způsob A spočívá v průběžném účtování na

pokračování

účtech třídy 1 v průběhu roku, při způsobu B se účtuje do třídy 1 až na konci roku, a to na základě podkladů z evidence zásob. U způsobu B se v průběhu roku tedy účtují veškeré výdaje na pořízení zásob rovnou do spotřeby. Teprve na konci účetního období se provede inventura a aktuální stav se zaúčtuje. Právě kvůli odlišnému způsobu účtování § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. stanoví, že *„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“*.

[33] Správci daně přitom v průběhu daňové kontroly vzniklo značné množství pochybností, které popsal jednak právě ve zprávě o daňové kontrole (zejména její s. 11 a 47), jednak ve výzvě ze dne 25. 9. 2020, ve v souladu s 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil své pochybnosti ohledně stěžovatelových evidencí a přenesl důkazní břemeno zpět na stěžovatele. Správci daně konkrétně vznikly pochybnosti ve vztahu k evidovanému stavu zásob vlastní činnosti (nedokončené výroby) a provedené inventarizaci k 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018, nákladům za nákup materiálu a jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám, subdodávkám stavebních prací a jejich přiřazení k jednotlivým zakázkám a nákladům na pohonné hmoty (shodně odst. 33 napadeného rozsudku).

[34] Stěžovatel reagoval na výzvu ze dne 25. 9. 2020 odpovědí ze dne 14. 12. 2020. V ní uvedl nové vyjádření k zásobám vlastní činnosti, k nákupu materiálu, subdodávkám stavebních prací a nákladům na pohonné hmoty. V této odpovědi rovněž shrnul informace o zásobách vlastní činnosti tak, že v pěti sloupcích zaznamenal předmět fakturace, název objednatele (odběratele), cenu celkem bez DPH a rozpracovanost v procentech a v Kč z ceny celkem. Následně mezi správcem daně a stěžovatelem probíhala ještě další komunikace ohledně dostatečné průkaznosti stěžovatelových evidencí – viz zejména sdělení správce daně o dosavadním výsledku kontrolního zjištění doručené stěžovateli dne 3. 5. 2021 a následné stěžovatelovo vyjádření.

[35] Uvedené pochybnosti správce daně však stěžovatel neodstranil ani zmíněnými kroky v průběhu daňové kontroly, a proto správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně tedy konstatoval, že stěžovatel nedodržel své zákonné povinnosti tak, aby bylo možné stanovit jeho daňové povinnosti dokazováním. Zároveň dospěl k závěru, že neprůkaznost stěžovatelových evidencí je natolik rozsáhlá, že jeho daňové povinnosti je třeba stanovit podle pomůcek. S tímto právním názorem se následně identifikoval žalovaný i krajský soud a rovněž se s ním ztotožňuje Nejvyšší správní soud.

[36] Ze shora přiblížených požadavků na účtování způsobem B podle kasačního soudu předně vyplývá obecný požadavek na průkazné vedení evidence o zásobách, a to takovým způsobem, aby daňový subjekt byl schopen prokázat kdykoli v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona (k tomu srov. již výše cit. § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Vyhláška ani zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví tedy nestanoví žádný výčet konkrétních dokumentů nutných k dodržení uvedených požadavků; naopak dostatečná průkaznost evidencí vedených daňovým subjektem se posuzuje individuálně v každém jednotlivém případě.

[37] V posuzované věci je zřejmé, že i po opakované komunikaci mezi správcem daně a stěžovatelem a opakovaném dokládání nových podkladů ze strany stěžovatele zůstalo správci daně značné množství pochybností, které souhrnně shrnul krajský soud zejména

v odst. 31 napadeného rozsudku. Mezi ně patřily pochybnosti ohledně řádně provedené inventarizace zásob vlastní činnosti, řádného účtování o nákladech za nákup materiálu či za subdodávky prací k jednotlivým zakázkám, nedoplnění části účetních podkladů k nákladům za materiál a k subdodávkám prací; dále také nedoložení, jakým způsobem byla určena rozpracovanost výroby na jednotlivých zakázkách a stanoven stav zásob vlastní činnosti, nepředložení položkového určení materiálu nebo položkových rozpočtů k jednotlivým zakázkám. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 evidence zakázek neobsahovala některé faktury vydané (viz FV 17-005, 023 a 027) a ani ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 stěžovatel nevedl kompletní evidenci zakázek (neobsahovala faktury FV18-010, 022, 029 a 042). Stěžovatel přiřadil k zakázkám faktury za pořízení materiálu i měsíce poté, co byly zakázky fakturovány jako dokončené, nebo pořízení materiálu, který svým popisem byl určen na jinou zakázku. Na některé zakázky nepřidělil žádný materiál, či naopak přidělil materiálu tolik, že zakázky učinil vysoce ztrátovými.

[38] Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel nedostal svým povinností tak, aby mu mohly být stanoveny daňové povinnosti dokazováním. Navíc neprůkaznost jeho evidencí a pochyby správce daně byly natolik rozsáhlé, že nebylo možné postupovat neuznáním jednotlivých nákladů, ale bylo nutné stanovit daň podle pomůcek (shodně již krajský soud v odst. 31 svého rozsudku). Jak totiž konstatoval krajský soud, problémem skladové evidence nebylo, že by stěžovatel nevysvětlil využití dílčí části nakoupeného materiálu v rámci své ekonomické činnosti, ale neprůkaznost skladové evidence jako celku. S přihlédnutím k dalším již zmíněným skutečnostem tak za situace, kdy nebylo ve stěžovatelově účetnictví řádně zachyceno, jaký materiál byl přijat na sklad a kdy, resp. na jakých zakázkách a kdy byl spotřebován, nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[39] Zdejší soud již výše konstatoval také to, že správce daně konkrétně a obsáhle zdůvodnil své pochyby ohledně stěžovatelových evidencí, čímž v tomto směru unesl své důkazní břemeno, které tak podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přešlo zpět na stěžovatele. V již zmíněné výzvě ze dne 25. 9. 2020 správce daně stěžovateli jasně vysvětlil, že předložené doklady neprokazují zásoby materiálu ani spotřebu nakoupeného materiálu na jednotlivých zakázkách. Stěžovatel byl seznámen s tím, že jím předložené důkazy nejsou dostatečné. Současně bylo stěžovateli sděleno, které konkrétní okolnosti nemá správce daně za prokázané a jak lze tyto nedostatky odstranit (shodně krajský soud v odst. 33 napadeného rozsudku).

[40] Nejvyšší správní soud navíc upozorňuje na stěžovatelovu obecnou a neurčitou kasační polemiku. V jejím rámci konkrétně nezpochybňuje pochybnosti správce daně ohledně stěžovatelem vedených evidencí, resp. posouzení těchto pochybností krajským soudem. Pouze povšechně tvrdí, že tyto pochybnosti nebyly důvodné. Ze shora přiblíženého průběhu sporu je podle kasačního soudu nepochybné, že správci daně vznikla celá řada konkrétních pochybností ohledně stěžovatelem vedených evidencí. Tyto pochybnosti správce daně detailně a opakovaně stěžovateli vysvětloval a umožňoval mu se k nim vyjádřit, resp. tyto pochybnosti odstranit. Již v řízení před krajským soudem a následně i v kasační stížnosti však stěžovatel uvedl jen obecnou polemiku spočívající v tom, že dle jeho přesvědčení byly jeho evidence dostatečně průkazné, aniž by se však jakkoli vyslovil k jednotlivým podkladům či pochybnostem správce daně. Proto i kasační soud shodně jako krajský soud posoudil stěžovatelovu polemiku s odpovídající mírou obecnosti, přičemž stejně jako krajský soud dospěl k tomu, že byly splněny první dvě

pokračování

podmínky pro stanovení stěžovatelových daňových povinností dle pomůcek (nedodržení zákonných povinností při dokazování uváděných skutečností a z toho plynoucí nemožnost stanovení daně dokazováním).

[41] Již krajský soud se zabýval stěžovatelovým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, podle něhož postačí k prokázání skutečností alespoň dostatečná míra pravděpodobnosti, pokud bude možné z provedených důkazů učinit závěr bez vážných pochybností. V tomto smyslu však krajský soud stěžovateli správně vysvětlil, že odkaz na tento rozsudek není přílehlavý, neboť stěžovateli se v nynějším případě nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně, tj. na základě předložených důkazů nebyla dána ani dostatečná míra pravděpodobnosti (srov. odst. 33 napadeného rozsudku).

[42] V kasační stížnosti stěžovatel dále uplatnil i druhý relevantní okruh námitek spočívající nedostatečně spolehlivém stanovení daně podle pomůcek. Tyto námitky shrnul zdejší soud výše v odst. [15] tohoto rozsudku.

[43] Otázkou spolehlivosti stanovení daně stěžovateli podle pomůcek se krajský soud zabýval v odst. 38 až 47 napadeného rozsudku. V tomto směru krajský soud v první řadě upozornil, že stěžovatelovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům směřovalo výlučně k nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoliv ke zpochybnění spolehlivosti takto stanovené daně, resp. výběru konkrétních srovnatelných subjektů. Tím byla v zásadě předurčena podrobnost rozhodnutí žalovaného ve vztahu k výběru srovnatelných subjektů.

[44] Krajský soud přitom ve svém rozsudku dále konstatoval, že správce daně použil jako pomůcky důkazní prostředky, které jím nebyly zpochybněny, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Šlo tedy pomůcky předvídané v § 98 odst. 3 písm. a), c) a d) daňového řádu.

[45] Jako srovnatelné daňové subjekty správce daně vybral dva subjekty, které se dle jeho úvah nejvíce přibližovaly stěžovateli. Pro jejich výběr správce daně zvolil následující kritéria: předmět činnosti (*CZ-NACE 412000 – Výstavba bytových a nebytových budov*); plátce daně z přidané hodnoty; oblast poskytování služeb – Kraj Vysočina; roční úhrn čistého obrátu v rozmezí od 4 500 000 Kč do 11 500 000 Kč; průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve výši od 0 do 5 (viz str. 14 až 15 a str. 34 až 36 zprávy o daňové kontrole). Správce daně použil údaje z řádku 220 daňového přiznání srovnatelných daňových subjektů za příslušná zdaňovací období a z nich vypočtený aritmetický průměr (str. 15 a 35 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný (v odst. 58 a 59 prvního rozhodnutí a v odst. 62 a 63 druhého rozhodnutí) nad rámec odvolacích námitek doplnil, že přestože správce daně neosvědčil stěžovatelův obrat jako pomůcku, posuzoval účetní obrat jako jedno z kritérií při výběru srovnatelných subjektů ve vztahu k možnému dosaženému obrátu stěžovatele. Podle žalovaného účetní obrat naznačuje velikost účetní jednotky, nikoli její ziskovost (hospodářský výsledek), z níž vychází konstrukce daně z příjmů. Odchylna v obrátu nebyla podle žalovaného natolik excesivní, aby způsobila nepřiměřenost výsledné daně. Žalovaný navíc dodal, že pokud by za pomůcku byla zvolena stěžovatelova daňová povinnost za dvě zdaňovací období, jež byla řádně vyměřena a nebyla rozporována (roky

2015 a 2016), pak by daňová povinnost vypočtená na základě aritmetického průměru byla vyšší než daň stanovená správcem daně podle pomůcek s využitím srovnatelných daňových subjektů.

[46] Se závěry žalovaného, resp. správce daně se krajský soud ztotožnil. Jako správné je nyní hodnotit i Nejvyšší správní soud. S ohledem na výše popsaná kritéria, z nichž správce daně při výběru konkrétních srovnatelných subjektů vycházel, nelze stěžovateli přisvědčit, že výběr srovnatelných subjektů postrádal logiku nebo že by nerefletoval stěžovatelovu ekonomickou realitu. Jak navíc stěžovateli rovněž připomněl už krajský soud (a Nejvyšší správní soud konstatoval výše), stanovení daně podle pomůcek představuje důsledek nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností. V takovém případě je stěžovatel povinen nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, odst. [40]). K tomu Nejvyšší správní soud navíc uvádí, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, odst. [56]). Excesy správce daně při použití pomůcek shrnul Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, odst. [78], ve kterém uvedl, že mezi ně lze zařadit např. to, „že *nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třeba jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci*“.

[47] Na základě předestřených mezí posuzování přiměřenosti stanovení daně podle pomůcek Nejvyšší správní soud uzavírá, že se v dané věci daňové orgány nedopustily žádného excesu, který by zakládal nutnost zrušení jejich rozhodnutí. Daňové orgány naopak obsáhle a logicky vysvětlily jednotlivé použité pomůcky, včetně užití srovnávaných subjektů. Srovnávané subjekty navíc nebyly jedinou použitou pomůckou, ale daňové orgány vyšly i z nezpochybněných důkazních prostředků a dalších vlastních poznatků. V tomto smyslu jsou správné i navazující úvahy a závěry krajského soudu.

[48] Krajský soud se v této souvislosti rovněž vyjádřil ke stěžovatelově námitce, že jeden z vybraných srovnávaných subjektů z hlediska obratu zcela zásadně neodpovídal stěžovateli. Krajský soud upozornil na značnou nekonkrétnost této námítky (srov. odst. 45 napadeného rozsudku). Na tuto skutečnost upozorňuje i Nejvyšší správní soud, neboť, jak bylo uvedeno již výše, správce daně vybral dva srovnatelné subjekty a ze stěžovatelovy kasační stížnosti není zřejmá ani taková základní skutečnost, jako například který ze dvou srovnávaných subjektů dle něj srovnatelný nebyl [stěžovatel ve své kasační stížnosti hovoří toliko v jednotném čísle o subjektu, který správce daně vybral ke srovnání, aniž by však

pokračování

jakkoli specifikoval, který má na mysli]. Stěžovatel ani neuvádí žádné konkrétní argumenty, proč by onen srovnávaný subjekt neměl být srovnatelný. Pouze obecně sděluje, že obrat má přímý vliv na ziskovost daňového subjektu. V tomto směru Nejvyšší správní soud dává za pravdu žalovanému, který již ve svých rozhodnutích konstatoval, že účetní obrat naznačuje velikost účetní jednotky, nikoli bez dalšího její ziskovost (hospodářský výsledek), z níž vychází konstrukce daně z příjmů. Odchylna v obratu u stěžovatele a srovnávaných subjektů navíc ani podle kasačního soudu nebyla excesivní a nezpůsobila tak nepřiměřenost výsledné daně. Jak navíc rovněž upozornil krajský soud ve svém rozsudku, stěžovatel vlastní výši obratu v řízení ani neprokázal (srov. odst. 45 napadeného rozsudku).

[49] Stěžovatelovou námitkou ohledně údajně chybného nezohlednění jeho daňové ztráty z roku 2017 se krajský soud také podrobně a přiléhavě zabýval (srov. odst. 46 napadeného rozsudku). Už žalovaný a následně krajský soud přitom stěžovateli vysvětlili, že daňová ztráta byla prvním rozhodnutím žalovaného (za zdaňovací období roku 2017) pravomocně zrušena, nemohla být tedy následně ve zdaňovacím období 2018 uplatněna. Žalovaný a poté krajský soud tedy k této námitce stěžovatele zaujali konkrétní a přezkoumatelný právní názor. Opět tak neodpovídá skutečnosti, že by se s touto otázkou nijak nevypořádali. Stěžovatel v kasační stížnosti navíc opět ani neuvádí žádný konkrétní důvod, proč by daňová ztráta měla být zohledněna, pokud byla předtím správcem daně pravomocně zrušena. Neuvádí tedy žádnou polemiku s právním hodnocením žalovaného a následně krajského soudu. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

[50] Souhrnně tedy zdejší soud konstatuje, že daný okruh kasačních námitek není důvodný. Daňové orgány řádně odůvodnily výběr pomůcek a tyto pomůcky poté aplikovaly na stěžovatelův případ. Nelze dospět k závěru, že by daňové orgány svévolně vybraly ke srovnání „nejefektivnější“ podobné daňové subjekty, jejichž údaje by následně použily k výpočtu stěžovatelovy co nejvyšší daňové povinnosti (shodně krajský soud v odst. 45 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud navíc připomíná svou ustálenou judikaturu, kterou obsáhle citoval již výše, dle které je soudní zásah do volby a použití pomůcek přípustný pouze v případě zcela zjevně nesprávné nebo nelogické úvahy daňových orgánů. K takovému excesu v postupu daňových orgánů, který by vyžadoval zásah správních soudů, v posuzovaném případě nedošlo.

[51] V posledním okruhu kasačních námitek stěžovatel namítl zásah do svých práv z důvodu neprovedení dvou jím navrhovaných výslechů – jeho jediného jednatele Libora Svobody a stěžovatelova zástupce M. D. (blíže shrnutí v odst. [16] a [17] výše).

[52] Rovněž těmito otázkami se krajský soud řádně zabýval, a to v odst. 34 až 38 svého rozsudku. Krajský soud dané námitky neshledal důvodnými a za důvodné je nepovažuje ani Nejvyšší správní soud.

[53] Obecně k otázce dokazování Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný, resp. správce daně nebyl povinen provést každý navržený důkaz. V případě odmítnutí jeho provedení ale měl povinnost svůj postup řádně odůvodnit. To plyne např. z ustálené judikatury Ústavního soudu, dle níž je „*regulérní navržený důkaz neprovést, jestliže skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, není-li navržený důkaz způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, anebo je odůvodněně*

nadbytečný, jelikož skutečnost, k níž má být proveden, byla již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřena nebo vyvrácena jinak (sp. zn. I. ÚS 733/01, III. ÚS 569/03, IV. ÚS 570/03, II. ÚS 418/03), přičemž rozsah dokazování je z jiných důkazních pramenů dostatečný pro to, aby bylo možno náležitě zjistit skutkový stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro rozhodnutí soudu, jako tomu bylo v dané věci“ (nález ze dne 2. 7. 2009, sp. zn. I. ÚS 972/09). Neprovedení důkazu pro nadbytečnost je tak zásadně možné jen v případě, pokud je daná skutečnost nade vší rozumnou pochybnost prokázána jinými důkazy a je vyloučeno, že by mohl navrhovaný důkaz přispět k objasnění nějaké otázky, jež je v daném řízení významná (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2022, č. j. 4 Afs 349/2019-68, odst. [28]).

[54] Shodně jako už krajský soud v této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že neprovedení výsledku Libora Svobody, který v předmětných zdaňovacích obdobích působil jako stěžovatelův jednatel, žalovaný přiléhavě odůvodnil tak, že Libor Svoboda by jakožto stěžovatelův statutární orgán nemohl vypovídat jako svědek, ale pouze jako účastník řízení (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009-541, č. 2119/2010 Sb. NSS, odst. [77]). Stěžovatelův jednatel měl dostatek prostoru komunikovat se správcem daně během celého daňového řízení, měl právo vyjadřovat se ke všem zjištěním správce daně a předkládat důkazní prostředky. Jeho nezájem o průběžné výsledky daňové kontroly, či nedostatečná kontrola kroků zvoleného zástupce nemohly zpětně ovlivnit zákonnost způsobu stanovení daně. Žalovaný dále zdůraznil, že chybějící inventarizaci zásob, jež byla klíčovým důvodem pro stanovení daně podle pomůcek, nemohl plnohodnotně nahradit ani případný výsledek pana Svobody, pokud listinné podklady k inventarizaci chyběly, zejména s ohledem na rozsáhlost a komplexnost inventarizace zásob ve vazbě na účetnictví, nebo s ohledem na nutnost znalosti rozdílu fyzického stavu zásob a účetního stavu zásob (odst. 81 a 82 prvního rozhodnutí žalovaného a odst. 86 a 87 druhého rozhodnutí žalovaného).

[55] Nejvyšší správní soud s hodnocením žalovaného, resp. krajského soudu souhlasí. Žalovaný v obou napadených rozhodnutích stěžovateli dostatečně konkrétně objasnil, proč výsledek jeho jediného jednatele nepovažoval za relevantní. Jak žalovaný správně podotkl, účastnický výsledek je toliko podpůrným důkazním prostředkem, který nemá místo za situace, kdy předložené účetnictví a jiné povinně vedené evidence nejsou průkazné; jejich nedostatky totiž z povahy věci (s ohledem na rozsáhlost a komplexnost účetnictví) nemůže odstranit (k tomu srov. např. již krajským soudem zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, č. j. 8 Afs 14/2018-81, zejména odst. [69] a [70]). Stěžovatel jako daňový subjekt byl povinen tvrdit skutečnosti relevantní pro stanovení daně a tyto skutečnosti v řízení prokázat. Účastnická výpověď, tj. výpověď subjektu, jehož tvrzení správce daně již dříve zpochybnil a ani dalšími důkazy nebyla tato tvrzení dodatečně prokázána, není způsobilá bez dalšího podpůrného důkazu prokázat tvrzení ohledně stavu zásob či průkaznosti povinně vedených evidencí. Hodlal-li stěžovatel správci daně (příp. žalovanému) sdělit konkrétní informace relevantní pro stanovení daně za příslušná zdaňovací období, mohl tak učinit kdykoliv v průběhu daňového řízení.

[56] Rovněž i zde navíc kasační soud upozorňuje na obecnost a nekonkrétnost stěžovatelovy argumentace – stěžovatel neuvádí ani jaké relevantní skutečnosti mohl jeho jednatel prostřednictvím výsledku prokázat a objasnit. Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že daňové orgány v posuzovaném případě zpochybnilo značné množství

pokračování

stěžovatelových podkladů a evidencí (k tomu srov. zejména odst. [37] shora). Na základě takto obecných stěžovatelových tvrzení a velkého objemu neprůkazných podkladů nemohla ani tato kasační námitka být důvodná. S ohledem na níže uvedené pak není důvodná stěžovatelova zmínka, že „*Libor Svoboda mohl objasnit skutečnost, že se dodatečně dozvěděl, že jeho zástupce v daňovém řízení M. D. v rozhodné době, kdy probíhalo řízení trpěl akutním stavem schizofrenie, která výrazně ovlivnila možnost M. D. řádně stěžovatele v řízení zastupovat*“.

[57] K neprovedenímu výsledku svědka M. D. stěžovatel uvedl námitky, které Nejvyšší správní soud přiblížil v odst. [17] shora.

[58] Žalovaný se návrhem výsledku M. D. zabýval v odst. 75 až 79 svého prvního rozhodnutí a v odst. 80 až 84 svého druhého rozhodnutí. Shrnl, že k tomuto výsledku nepřistoupil pro jeho nadbytečnost, neboť informace o psychickém stavu stěžovatelova zástupce nedisponuje vypovídací potencií prokázat či vyvrátit závěry zaznamenané správcem daně ve zprávě o daňové kontrole a míjí se tedy s podstatou sporu, která spočívá v doměření daně podle pomůcek. Žalovaný v odst. 77 svého prvního rozhodnutí (a v odst. 82 svého druhého rozhodnutí) navíc uvedl, že stěžovatel prostřednictvím svého jednatele dne 7. 9. 2021 udělil plnou moc k zastupování před správcem daně Ing. J. V., který vypracoval odvolání. Nový zástupce přitom v podaném odvolání nijak netvrdil, že by dosavadní průběh řízení byl negativně ovlivněn úkony bývalého zástupce M. D. Konečně žalovaný upozornil na to, že výběr zástupce je čistě na zodpovědnosti daňového subjektu a v jeho kompetenci. Důsledky jednání zástupce jdou na vrub daňovému subjektu, proto bylo na stěžovateli, aby činnost svého zástupce průběžně kontroloval. Případnou náhradu škody může dle žalovaného stěžovatel řešit v rovině soukromoprávní, nemůže se však domáhat revize závěrů správce daně, který vycházel z podání řádně zplnomocněného zástupce (odst. 78 prvního rozhodnutí žalovaného a odst. 83 druhého rozhodnutí žalovaného).

[59] Krajský soud k tomu v napadeném rozsudku dodal, že pro závaznost jednání zástupce daňového subjektu v rámci daňového řízení není relevantní, zda zástupce byl k tomuto jednání právně způsobilý či nikoliv, pokud správce daně o nedostatku této způsobilosti nevěděl (viz § 445 občanského zákoníku). Jak poznamenal žalovaný, je na odpovědnosti každého daňového subjektu, jak využije práva, jež mu na základě daňového řádu přísluší, včetně práva na zvolení si zástupce. Jestliže si stěžovatel zvolil zástupce a následně tvrdí, že ten nebyl schopen vykonávat svou činnost řádně, nemůže takové tvrzení zpětně zvrátit kroky řádně zvoleného zástupce, které za stěžovatele činil v daňovém řízení. Navíc nově zvolený zástupce kroky pana D. učiněné v daňovém řízení po převzetí zastoupení nijak nerozporoval a ani z předchozího postupu M. D. v daňovém řízení nebyly známky psychické nemoci nijak zřejmé.

[60] Se závěry žalovaného a krajského soudu uvedenými výše v odst. [58] a [59] Nejvyšší správní soud souhlasí. Navíc, jak plyne ze shora uvedeného, v průběhu daňového řízení byla dodržena všechna stěžovatelova procesní práva a stěžovatel hojně komunikoval se správcem daně. K tomu přistupuje, že stěžovatelův jediný jednatel o daňové kontrole a také o následném řízení před žalovaným prokazatelně věděl. Předmětem daňového řízení bylo neunesení stěžovatelova důkazního břemene a stanovení jeho daňových povinností prostřednictvím pomůcek. Za volbu svého zástupce nese odpovědnost daňový subjekt. Ze

všech uvedených skutečností proto i Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatelem navrhovaný výsledek M. D. žalovaný i krajský soud oprávněně považovali za nadbytečný. Shodný závěr je poté třeba učinit i ve vztahu k dokazování lékařskou zprávou M. D. Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že z výše uvedených důvodů nemohla případná výpověď o zdravotním stavu M. D. založit ani důvodnost výsledku pana Svobody, jak stěžovatel rovněž namítl.

[61] Neprovedením navržených výsledků tak nebylo porušeno stěžovatelovo právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listiny nebo dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Stanovením daně podle pomůcek v daném případě nebylo porušeno ani stěžovatelovo vlastnické právo ve smyslu čl. 11 Listiny.

[62] Kasační stížnost tedy Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[63] Protože stěžovatel nebyl úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému pak nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti, proto ani on nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2026

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu