

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **K. H.**, zast. Mgr. Ľubomírem Vdovcem, advokátem, se sídlem Hlinky 135/68, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 21044/15/5200-10422-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2017, č. j. 62 Af 97/2015 - 68,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Rekapitulace předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 7. 2015, č. j. 21044/15/5200-10422-702767, zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 11. 2014, č. j. 4056238/14/3007-50523-702328, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 91.650 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 18.330 Kč. Správce daně stanovil daňovou povinnost na základě výsledků daňové kontroly prostřednictvím pomůcek podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť v daňové evidenci shledal nedostatky zpochybňující její průkaznost. Žalobci konkrétně vytkl, že nevedl průběžnou evidenci stavu zásob, neprováděl a neevidoval vážení masa po porážce, kdy toliko uplatňoval jateční koeficienty pro zjištění přibližného množství získaného masa, a konečně nepředložil ani věrohodný ceník. Podle správce daně

žalobce neprokázal výši svých příjmů, a proto ta byla stanovena prostřednictvím pomůcek a následně doměřena daň a penále.

[2] Žalovaný se s těmito závěry správce daně v rozhodnutí o odvolání ztotožnil.

[3] Krajský soud v Brně zamítl žalobu rozsudkem ze dne 2. 6. 2017, č. j. 62 Af 97/2015 - 68. Neztotožnil se s obecně vznesenou námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Rovněž nepřijal námitku, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek. V této souvislosti krajský soud poukázal na to, že žalobce porušil povinnost stanovenou v § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, blíže specifikovanou v § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, podle nichž měl povinnost vést vedle evidence příjmů a výdajů i evidenci o zásobách, a to průběžně, s porovnáním skutečného stavu zásob k evidovanému stavu k poslednímu dni účetního období. Žalobce nedoložil, jaké množství zboží prodal, ani nepředložil řádně vedený ceník. Podle krajského soudu právě skutečnost, že žalobce nevedl řádnou evidenci zásob, měla za následek, že nebylo možné ověřit, zda evidované příjmy skutečně odpovídají příjmům za prodané zboží.

[4] Krajský soud neshledal pochybení ani ve způsobu stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Závadou nebylo, že jinak srovnatelný subjekt vedl účetnictví, a proto bylo nutné některé údaje „dopočítat“ pro lepší srovnatelnost s údaji daňové evidence žalobce. Podle krajského soudu žalovaný nesměšoval dokazování a stanovení daně dle pomůcek, pokud osvědčil jako pomůcku prokázané výdaje žalobce. Žalovaný zároveň správně zohlednil i žalobcem poskytnuté dary, životní pojištění a slevu na dani jako okolnosti ve prospěch žalobce. Krajský soud vysvětlil, že žalobce nijak nedoložil nepřiměřenost stanovené daně, neboť se pouze omezil na konstatování, že dopočteného hospodářského výsledku nemohl dosáhnout. Ukazatel rentability i další kroky stanovení daně podle pomůcek proto krajský soud považoval za správné a zákonné. Dále žalobce upozornil na to, že neměl právo na informaci o totožnosti srovnatelného daňového subjektu, využitého v pomůcce, jak namítal v žalobě.

[5] Krajský soud se neztotožnil s námitkou, že správce daně překročil svá oprávnění ve vztahu k rozsahu daňové kontroly. Naopak v průběhu daňové kontroly správně ověřoval všechny rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti. Důvodným neshledal ani argument žalobce, že správce daně porušil jeho legitimního očekávání plynoucí ze závěrů předchozí daňové kontroly. Krajský soud doplnil, že rozhodnutí podle § 98 daňového řádu spadá pod doměřovací řízení. Podotkl, že podáním podnětu policii kvůli podezření z krácení daní se odmítl zabývat, neboť otázka, zda bylo či nebylo s žalobcem vedeno trestní řízení, nemá pro žalobní řízení žádnou relevanci.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti výše uvedenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. V ní namítl, že v průběhu daňové kontroly předložil správci daně orientační ceník a upozornil jej, že ceny operativně měnil v průběhu týdne, neboť musel reagovat na chování konkurence. Podotkl přitom, že zákon nepožaduje, aby vytvářel stálý

ceník. Jelikož stálý ceník nebyl schopen vést z praktických důvodů, neměl mu správce daně klást k tíži, že jej nedoložil.

[7] Dále stěžovatel namítl, že použití tzv. bouracích vzorců, koeficientů stanovených dle poznatků zootechniky pro výpočet váhy masa získaného porážkou a bouráním, považuje ve svém oboru za běžný a spolehlivý způsob zjištění množství zpracovaného masa. Připustil, že při výpočtu koeficientem mohla vzniknout odchylka v jednotlivém případě, ale v rámci celkové produkce se odchylka limitně blížila nule. Proto stěžovatel namítl, že zdroj pochybností o neúplnosti a neprůkaznosti evidence zásob byl založen na nesprávném právním a skutkovém posouzení věci a neodpovídal okolnostem daného případu. Dále doplnil, že povinnost spojenou s dokazováním tvrzených skutečností neporušil, a podotkl, že se správce daně ani žalovaný nezabývali příčinnou souvislostí mezi porušením povinností při dokazování a nemožností stanovit daň dokazováním. Bez naplnění této podmínky přitom nebylo použití pomůcek odůvodněné.

[8] Stěžovatel dále namítl, že stanovená daň byla nepřiměřená a že způsob výpočtu odporoval zákonu a judikatuře. Podle stěžovatele mělo dojít k porovnání daňových povinností srovnatelných daňových subjektů. Namísto toho správce daně při výpočtu vycházel z ekonomicky nesprávného ukazatele rentability nákladů. Správci daně stěžovatel vytkl, že po zvýšení příjmů úměrně tomu nezvýšil výdaje, a proto postupoval v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01. Stěžovatel dále odmítl srovnatelný subjekt vybraný správcem daně z hlediska jeho porovnání co do struktury činnosti i prodaného zboží. Stěžovatel oproti vybranému subjektu dosahoval násobně vyšších tržeb za prodej zboží jiných výrobců, které obecně vykazují nižší rentabilitu nákladů a mají nižší náklady na práci. Vzhledem k nesrovnatelné struktuře podnikatelské činnosti byl ukazatel rentability nákladů zavádějící, což stěžovatel doložil i výpočtem pro další subjekty podnikající ve stejném oboru na základě jejich účetních uzávěrek v obchodním rejstříku. Ukazatele rentability ve výši 34,84 % jako srovnatelný subjekt zvolený správcem daně stěžovatel nemohl dosáhnout, a pokud z něj správce daně vycházel, nepřípustně zasahoval do stěžovatelovy svobody podnikání a s ní související volné tvorby cen.

[9] Stěžovatel dále napadl neúplnost výčtu osvědčených pomůcek, přičemž při výpočtu „transformovaných tržeb“ a „transformovaných nákladů“ správce daně podle stěžovatele pochybil. U „transformovaných tržeb“ do výpočtu zahrnul pohledávky k 31. 12. 2010 ve výši 39.540 Kč namísto 41.870 Kč, k 31. 12. 2011 28.716 Kč namísto 81.625 Kč. V případě „transformovaných nákladů“ vyšel správce daně ze skutečností zjištěných dokazováním, neoznačených jako pomůcky, čímž došlo k nepřípustnému směšování dokazování a stanovení daně dle pomůcek. Konkrétně za pomoci dokazování zjistil částky na mzdové náklady, platby do fondů a zásoby ke konci roku 2010 a 2011. U dalších částek použitých, avšak neoznačených jako pomůcky, konkrétně závazky k 31. 12. 2010 a 31. 12. 2011, provozní režie a úrok, není ze spisu vůbec zjistitelné, odkud je správce daně čerpal. Taktéž stěžovatelem evidovaná částka režie nečinila částku 188.418 Kč, ale 1.208.720 Kč. Tyto rozpory mezi skutečností, spisem a rozhodnutím žalovaného a správce daně činí rozhodnutí nepřezkoumatelným, nezákonným a nesprávným, přičemž stěžovatel trval na tom, že na ně již dříve řádně poukazoval.

[10] Správce daně stěžovateli podle další kasační námitky odepřel možnost seznámit se s tím, jaké skutečnosti správce daně uplatnil v jeho prospěch, čímž zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces a porušil zásadu rovnosti, jak je vymezena mj. v nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05. Správce daně sice obecně stěžovatele upozornil na možnost seznámit se od 29. 10. 2014 s obsahem spisu, především s úředním záznamem obsahujícím výpočet daňové povinnosti. Tuto příležitost však stěžovatel reálně neměl, neboť úřední záznam byl vyhotoven 12. 11. 2014 a platební výměr dne 18. 11. 2014. Úřední záznam tedy byl vyhotoven později, než správce daně v poučení uvedl, čímž správce daně porušil práva stěžovatele. Stěžovatel doplnil, že po vydání úředního záznamu již nebyl informován o jeho dostupnosti, a navíc před prvním úředním dnem, kdy se mohl s obsahem úředního záznamu seznámit, již správce daně vydal rozhodnutí. V důsledku uvedeného správce daně, vzhledem k uplatňované koncentraci řízení, stěžovateli znemožnil vznášet námitky proti použití pomůcek.

[11] Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Poukázal na argumentaci, v níž krajský soud ve shodě s žalovaným uvedl, že stěžovatel měl povinnost evidovat průběžně zásoby, hmotný majetek, pohledávky a závazky. Tuto povinnost stěžovatel porušil. Žalovaný upozornil, že právě v důsledku toho, že stěžovatel nedoložil množství zboží, které skutečně prodal, musel správce daně přistoupit k využití pomůcek. Upozornil, že předložený ceník nemohl správce daně považovat za řádný. Naopak způsob výpočtu daně žalovaný shledal v souladu se zákonem i vnitřně logický. Správce daně nepochybil, jestliže při stanovení daně zohlednil stěžovatelem poskytnuté dary, životní pojištění i slevu na poplatky jakožto okolnosti jdoucí v jeho prospěch. Správce daně nepochybil ani v tom ohledu, že osvědčil za pomůcky výdaje stěžovatele, neboť se v rámci výběru pomůcek mohl opřít i o skutečnosti, jež stěžovatel doložil v rámci daňové kontroly. Do pomůcek proto byly správně začleněny i stěžovatelem doložené údaje týkající se vynaložených výdajů, které nicméně nebyly samy o sobě způsobilé k celkovému vyměření daně za pomoci dokazování. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 98 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. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro

daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

[16] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 - 46)], *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním* (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (rozsudek č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit *„žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. 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 na jejich obsahu* (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29).

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90). Žalovanému ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

[18] Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt proto má zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek 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).

[19] Nejvyšší správní soud uvádí, že podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek byly naplněny, neboť stěžovatel porušil svou zákonem stanovenou povinnost a neevidoval průběžně zásoby, hmotný majetek, pohledávky a závazky ve smyslu § 7b zákona o daních příjmů rozvedenou v § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, přičemž nepředložil ani řádný ceník (§ 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách), v důsledku čehož nebylo možné spolehlivě určit výši jeho příjmů za pomocí dokazování. Nejvyšší správní soud doplňuje, že je nepochybně na postupu stěžovatele, jakou bude uplatňovat cenovou politiku, a lze připustit, že při prodeji zboží bude činit operativní změny. Nejvyšší správní soud tedy nepožaduje (a nečinily tak ani finanční orgány, ani krajský soud) po stěžovateli předložení takového ceníku, který by reagoval na naprosto jakoukoliv poskytnutou slevu. Tato skutečnost však neznamená, že by stěžovatel nemusel výši tržeb nijak evidovat, jak se mylně domnívá. Předložení průběžně aktualizovaného ceníku správce daně požadoval z toho důvodu, že by za jeho pomoci společně s informacemi o množství prodaných výrobků bylo možné určit příjmy stěžovatele za pomoci dokazování. Jelikož sám stěžovatel uvedl, že ceník je orientační, měnil jej několikrát do týdne a poskytnuté slevy neevidoval, pak v této situaci nemohl správce daně řádně stanovit jeho příjmy za pomoci dokazování. V této souvislosti Nejvyšší správní soud připouští, že není vyloučeno, aby množství prodaného masa bylo vypočítáno za pomoci údajů o výtěžnosti jatečně upraveného těla za pomocí bouracích vzorců. Tento údaj samotný by však v situaci, kdy z účetnictví stěžovatele není spolehlivě zjistitelné, jaké množství masa a zejména za kolik se prodalo, ke stanovení příjmu nepostačoval. Jelikož stěžovatel nedoložil přesný ceník ani konkrétní údaje o množství masa, které prodal, nelze záznamy o tržbách z prodeje považovat za věrohodné, a správce daně proto dospěl ke správnému závěru, že výši příjmů nelze určit dokazováním, a proto nezbývalo než vyměřit daň podle pomůcek.

[20] Nejvyšší správní soud předesílá, že institut vyměření daně podle pomůcek nelze chápat natolik striktně, že by správce daně byl povinen vybrat srovnatelný subjekt s naprosto totožnou strukturou a činností. Plně proto postačuje, pokud správce daně jako srovnatelný subjekt použil subjekt, který působí ve shodném oboru jako stěžovatel, provádí porážku nakoupeného živého dobytka, vyrábí vlastní uzenářské výrobky a provozuje prodejnu a nachází se i v přiměřené geografické blízkosti ke stěžovateli. Uvedená kritéria považuje Nejvyšší správní soud za logická a vhodná s tím, že správce daně nejen řádně vysvětlil, proč daná kritéria zvolil, ale zároveň řádně odůvodnil, proč byla konkrétně naplněna. Nejvyšší správní soud připouští, že určité rozdíly v činnost srovnatelného subjektu a stěžovatele nepochybně existují, nicméně stěžovatel neprokázal, že by volba daného srovnatelného subjektu měla za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti. Takový závěr neosvědčuje ani skutečnost, že mezi stěžovatelem a srovnatelným subjektem existuje určitý rozdíl ve struktuře prodeje vlastních a cizích výrobků. Rovněž ani skutečnost, že subjekty označené stěžovatelem v kasační stížnosti měly jinou výši rentability nákladů než stěžovatel a srovnatelný subjekt, nejsou relevantní, neboť stěžovatel neprokázal, že by se jednalo subjekty s ním srovnatelné. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně stěžovateli nestanovil přiměřené výdaje. Postup správce daně byl řádný, neboť vycházel z výdajů, které sám stěžovatel v průběhu daňového řízení řádně prokázal, přičemž mu započetl do výdajů i tzv. daňové výhody. V postupu správce daně, který osvědčil za pomůcky výdaje uplatněné stěžovatelem, tedy neshledal Nejvyšší správní soud pochybení.

[21] Námitce stěžovatele, že využití přepočtu označovaného správcem daně jako rentabilita nákladů mělo za následek stanovení excesivní daňové povinnosti, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Toto kritérium v projednávaném případě naopak velmi dobře umožnilo srovnat srovnatelný subjekt se stěžovatelem, a to za pomocí výpočtu poměru tržeb k nákladům spojeným s nákupem surovin a zboží, resp. k výkonové spotřebě. Při výpočtu výše nákladů na zboží a suroviny správce daně vycházel z údajů, které mu poskytl sám stěžovatel, a to z evidence příjmů a výdajů za rok 2011 a inventarizace provedené k 31. 12. 2010, resp. k 31. 12. 2011. Nejvyšší správní soud doplňuje, že zvolené kritérium rentability nákladů umožnilo srovnat údaje z podnikání, které byly u obou subjektů podobné, a nejvěrněji mohly srovnat tu výseč výdajů, která byla srovnatelná. Pokud by správce daně zahrnul do výpočtu všechny výdaje, kupř. odpisy či mzdové náklady, pak by ve větším množství do výpočtu zasáhla kritéria, která jsou v menší míře objektivizovatelná, a více by se projevily specifické vlastnosti a odlišnosti obou subjektů (např. vyšší míra investic jednoho ze subjektů atd.). Ve svém důsledku by poté srovnání nákladů stěžovatele a srovnatelného subjektu bylo méně objektivní. Jelikož oba subjekty působily na podobném trhu a odebíraly velmi podobné množství surovin a zboží, jsou právě kritéria nákladů na pořízení surovin a zboží u stěžovatele a výkonová spotřeba u srovnatelného subjektu nejvíce způsobilými částmi výdajů pro srovnání obou subjektů. Oproti tomu otázky mzdové, odpisy apod., mohou být ve značně odlišné výši, jak bylo již uvedeno, a výsledky srovnání by proto mohly zkreslovat. Správce daně k nim proto správně při výpočtu nepřihlížel. Přisouzením stejné rentability nákladů, jaké dosahoval srovnatelný subjekt, také správce daně nemohl nijak zasáhnout do svobody podnikání stěžovatele nebo do jeho práva na volbu cen. Tento ukazatel byl totiž použit jen pro účely náhradního stanovení daně prostřednictvím pomůcek, a to z důvodu, že stěžovatel nedokázal osvědčit jím tvrzené skutečnosti; nijak se tedy nepromítá do skutečné tvorby cen stěžovatele, jde jen o myšlenkový konstrukt pro provedení kvalifikovaného odhadu daňové povinnosti stěžovatele. Postupem správce daně tak nedošlo ke stanovení zjevně excesivní daňové povinnosti.

[22] Nejvyšší správní soud konečně uvádí, že stěžovatel námitku, podle níž mu správce daně odepřel možnost seznámit se s úředním záznamem obsahujícím výpočet daňové povinnosti, neuplatnil v řízení před krajským soudem, a proto je tato námitka nepřípustná (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). I přes tuto skutečnost však Nejvyšší správní soud tuto námitku vypořádal, přičemž shledal, že správce daně nijak nezasáhl do práv stěžovatele tím, že úřední záznam, ve kterém byl uveden výpočet nové daňové povinnosti, vyhotovil až dne 12. 11. 2014, přestože stěžovatele upozornil na možnost seznámit se s ním již od 29. 10. 2014, a stěžovatel se tak skutečně mohl s úředním záznamem seznámit toliko od 12. 11. 2014 do 18. 11. 2014, kdy správce daně vydal platební výměr. Přestože byl úřední záznam vyhotoven později, než správce daně v poučení uvedl, nijak tím nedošlo k porušení práv stěžovatele, neboť ten svého práva seznámit se úředním záznam a obsahem spisu sám nikterak nevyužil, ani se jej v řízení před správcem daně nedomáhal. V takovém případě by závěr o zásahu do práv stěžovatele v důsledku pozdějšího vyhotovení úředního záznamu byl ryze formalistický, neboť k reálnému omezení výkonu práv stěžovatele ve skutečnosti nedošlo.

IV. Závěr

[23] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnosti není důvodná, a proto ji podle 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. ledna 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu