



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Filipa Dienstbiera a JUDr. Viktora Kučery (soudce zpravodaj) v právní věci žalobce: **O. M.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 5. 2020, č. j. 30 Af 59/2018 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zamítl stěžovatelovu žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17779/18/5200-10422-709598; tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil tyto dodatečné daňové výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“):

- dodatečný platební výměr ze dne 30. 8. 2017, č. j. 3914332/17/3007-50523-702328, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 podle pomůcek ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši -5 505 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 101 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 30. 8. 2017, č. j. 3914559/17/3007-50523-702328, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

roku 2015 podle pomůcek ve výši 0 Kč, daňový bonus ve výši -14 265 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 2 853 Kč.

[2] Stěžovatel v předmětných zdaňovacích obdobích provozoval hostinskou činnost. Daňové orgány přistoupily ke stanovení daně za použití pomůcek především kvůli tomu, že stěžovatel nevedl řádnou evidenci zásob – byly porušeny principy tzv. „kontroly korunou“ a nebylo možno ověřit stav zásob a způsob nakládání se zbožím v průběhu zdaňovacích období.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Stěžovatel u krajského soudu brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou. Podle něj bylo možno stanovit daň dokazováním, a nebyla tedy splněna jedna z podmínek pro použití pomůcek. Stěžovatel se též pozastavil nad tím, že pomůcky vycházely z výdajů deklarovaných stěžovatelem – ty však z povahy věci musely být zpochybněny. Zákon rovněž nestanoví, jakým způsobem má být evidence zásob vedena, a tato evidence tedy není neprůkazná jen proto, že je vedena jinak, než by si žalovaný (resp. správce daně) představoval. Jako pomůcky byly navíc použity výlučně údaje stěžovatele, a žalovaný tak stanovil daň podle pomůcek ve skutečnosti formálně zastřeným dokazováním. Stěžovatel též brojil proti tomu, že správní orgány odmítly provést výslech J. M., stěžovatelova otce, který měl objasnit způsob vedení evidence zásob.

[4] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji s odkazem na § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl. Předně konstatoval, že byl stěžovatel povinen vést evidenci jak o příjmech a výdajích, tak i o zásobách. Stěžovatel si při vedení evidence zásob zvolil způsob kontroly korunou, jejíž základní pravidla však nedodržel. Evidence musí být v každém okamžiku přesným odrazem skutečného stavu zásob. Nestačí na konci účetního období porovnat souhrn nákupů od dodavatelů v prodejních cenách se souhrnem tržeb. Stěžovatel předložil správci daně listiny označené jako „karty zásob“ za roky 2013, 2014 a 2015, na nichž jsou zaznamenány tržby za jednotlivé měsíce a druhy zboží, vypočtený stav zásob na začátku a na konci každého roku (označeno jako inventura), nákupy a prodej zboží v daném roce a technologické ztráty za celý rok. Při vedení této evidence stěžovatel dle krajského soudu nevyužil prvotních dokladů. Takto vedená evidence však neprokazuje, jakým způsobem bylo s nakoupeným zbožím naloženo. Stěžovatel ostatně ani neprokázal, že by provedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem zásob v daňové evidenci (inventuru). Údaje o stavu zásob na kartách zásob se neshodují s údaji uvedenými v daňových přiznáních. Správce daně identifikoval i řadu dalších konkrétních pochybností o stěžovatelem vedené evidenci. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že byla stěžovatelem vedená evidence neprůkazná jako celek. Podmínky pro použití pomůcek byly naplněny. Zdůraznil však, že stěžovateli nejde k tíži, že zvolil jako způsob vedení evidence kontrolu korunou, ale to, že evidenci zásob nevedl řádně, v důsledku čehož nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do realizovaných tržeb.

[5] Co se týče spolehlivosti pomůcek, krajský soud uvedl, že správní orgány použily ty stěžovatelovy důkazní prostředky, které nepovažovaly za sporné, a dále ty, které získaly při vysvětleních nebo vlastním šetřením. Pomůcky byly zvoleny s cílem dosáhnout co možná nejvěrnějšího obrazu o podnikání stěžovatele. Byly použity primárně údaje získané od stěžovatele, aby výsledná daň co možná nejvíce odpovídala stěžovatelovu podnikání.

[6] Podle krajského soudu správní orgány nepochybily ani tím, že neprovedly stěžovatelem navrhovaný výslech svědka J. M. Výslech měl objasnit způsob vedení evidence, a nejednalo se tak o prokázání dílčí skutečnosti, kterou měl svědek slyšet, vidět či jinak vnímat. Naopak mělo být prokázáno, že byla daňová evidence vedena průkazným způsobem. Způsob evidence však byl

pokračování

správním orgánům zřejmý a byl dostatečně objasněn listinnými důkazy v průběhu daňové kontroly. Krajský soud tedy uzavřel, že byl navržený důkaz nadbytečný.

III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[7] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V první řadě tvrdil, že nebyly dány důvody pro použití pomůcek. Nesouhlasil s jejich použitím na základě porušení principů kontroly korunou, které dle jeho názoru spočívalo ve vedení evidence zásob v nákupních cenách. Krajský soud byl přesvědčen, že byly prvotní doklady při vedení evidence ignorovány. Stěžovateli však bylo vytýkáno, že evidenci vedl v nákupních cenách, a nikoliv v cenách prodejních. Při vedení evidence zásob tak musel vyjít z dokladů o pořízení zásob. Závěr krajského soudu tedy odporuje zjištěnému skutkovému stavu.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem daňových orgánů a krajského soudu, že evidence nezobrazuje přírůstky a úbytky v průběhu zdaňovacího období. Stěžovatel prováděl inventury a doložil prvotní účetní doklady. Z toho je patrné, že probíhala průběžná kontrola faktického stavu a stavu zachyceného v evidenci. Skutečnost, že správce daně použil stěžovatelovy inventury jako pomůcky, již jen dokazuje, že o věrohodnosti údajů v nich uvedených neexistovaly žádné pochybnosti. Byť byla evidence zásob vedena v nákupních cenách, zachycuje skutečný pohyb zásob a naplňuje svůj účel – porovnat skutečný stav zásob a stav účetní.

[9] Vytýkaná míra pochybení při vedení evidence zásob nedosahuje takové míry, aby zatemnila celkové vedení evidencí stěžovatele pro účely daně z příjmu. Stěžovatel důkazní břemeno ohledně tvrzených příjmů a výdajů unesl, když doložil veškerou evidenci potřebnou pro stanovení základu daně dokazováním. Zákon nestanoví, jakým konkrétním způsobem má být vedena evidence zásob. Pouze z důvodu, že ji stěžovatel vedl jiným způsobem, než si správní orgány představovaly, neznamená, že nezobrazuje věrně skutečnosti potřebné pro stanovení daně. V tomto ohledu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174, podle něhož nevedení daňové evidence nepostačuje k tomu, aby daň byla stanovena podle pomůcek.

[10] Z průběhu daňového řízení neplyne, že by daňové orgány měly jakékoliv pochybnosti o tom, že evidence o příjmech a uplatněných výdajích neodpovídá realitě. Daňové orgány zpochybňují správnost toliko evidence zásob jakožto majetku. Za takového stavu nelze dospět k závěru, že z důvodu údajně nesprávně vedené evidence zásob jsou evidence nevěrohodné pro účely daně z příjmu. Použití pomůcek by odůvodňovala pouze nevěrohodnost podstatné části evidence – v judikatuře taková nastala např. v případě, kdy bylo za nevěrohodné považováno 90 % účetnictví. Samotné nedodržení principu kontroly korunou při vedení evidence zásob nelze považovat za takové pochybení, které by mohlo vést k použití pomůcek. Na nezákonný postup poukazuje již jen ta skutečnost, že daňové orgány považovaly evidenci zásob za neprůkaznou, nicméně z ní pak při použití pomůcek vyšly jako z nezpochybněného důkazu.

[11] Co se týče dostatečné spolehlivosti daně stanovené pomůckami, stěžovatel namítá, že správce daně akceptoval takřka všechny stěžovatelem předložené podklady, ačkoliv je označil za nevěrohodné. Za situace, kdy správce daně zpochybnil věrohodnost stěžovatelovy evidence jako celku, měl logicky využít jako pomůcky srovnání s jinými subjekty. Pokud si tedy správce daně vystačil výhradně s údaji o stěžovateli a základ pomůcek tvoří údajně nevěrohodně vedená evidence, je možno dovodit, že daň bylo možno stanovit dokazováním.

[12] Použití pomůcek bylo podle stěžovatele zastřeným dokazováním. Z průběhu daňového řízení plyne, že byly použity pouze podklady dodané stěžovatelem. V tomto ohledu odkázal

na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34. Stěžovatel rovněž nesouhlasí, že by měl svá tvrzení soustředit k prokázání nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti – vzhledem k tomu, že došlo ke snížení daňových bonusů o 5 505 Kč a 14 265 Kč, jedná se o „*nesplnitelný úkol*“. Nemůže se efektivně dovolat ochrany svých práv, neboť jeho procesní manévrovací prostor je u pomůcek v podstatě vymazán.

[13] Nadto dle stěžovatele postupoval správce daně zcela nelogicky. Veškeré jeho pochybnosti totiž směřovaly pouze k výdajové stránce. O správnosti výše stěžovatelových příjmů uvedené v daňovém přiznání pochybnosti neměl. Za takové situace je pro stěžovatele nepochopitelné, proč při stanovení daně pomůckami správce daně odhadoval primárně vyšší stěžovatelových tržeb.

[14] Stěžovatel též nesouhlasil s krajským soudem, že byl výslech stěžovatelova otce nadbytečný. Smyslem výslechu svědka bylo vyvrátit pochybnosti, které vedly správce daně k užití pomůcek a prokázat tvrzení, že vedená evidence zásob představuje přesvědčivý, pravdivý a průkazný způsob evidence majetku.

[15] Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele též nepřezkoumatelný, neboť pouze provedl přezkum správnosti závěrů žalovaného, aniž by vypořádal adresně žalobní body. Závěrem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil, věc vrátil k dalšímu řízení krajskému soudu a přiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně uvedl, že byl dán důvod pro použití pomůcek: jak konstatoval krajský soud, ze stěžovatelem předložené evidence nebylo možno seznat, jak bylo s nakoupeným zbožím nakládáno. Daňová evidence nevypovídala nic o dalším osudu zboží, a je proto neprůkazná. Vedení zásob v nákupních cenách nebylo důvodem nevěrohodnosti evidence zásob – podstatné bylo, že tato evidence nebyla vedena v souladu s § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalovaný dále zdůraznil, že stěžovateli nebylo přičítáno k tíži vedení evidence pomocí kontroly korunou, nýbrž skutečnost, že evidence nebyla vedena řádně; daňová evidence byla neprůkazná jako celek. Žalovaný se rovněž ztotožnil s názorem krajského soudu, že podle použitých pomůcek byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Ztotožnil se též s názorem krajského soudu, že výslech svědka (stěžovatelova otce) byl nadbytečný. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný, neboť byly srozumitelně vypořádány veškeré žalobní body. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[17] Stěžovatel v replice označil za jádro sporu otázku, zda vedení evidence v nákupních cenách vyhovuje § 7b zákona o daních z příjmů. Dále uvedl, že i krajský soud připustil, že nákupy a prodej zboží a technologické ztráty vyplývaly z karet zásob za jednotlivé roky, a je tak patrné, že pohyb evidovaného zboží je možno z předložených důkazů seznat, o čemž svědčí i to, že správce daně stěžovatelem provedené inventury použil jako pomůcky, a fakticky tak o nich nemohl mít pochybnosti. Podle stěžovatele je lhostejno, zda je evidence vedena v nákupních či prodejních cenách – kvůli tomu však odpadává důvod pro aplikaci pomůcek, neboť důvody pro porušení § 7b zákona o daních z příjmů jsou vystaveny právě na nedodržení principu kontroly korunou. Znovu upozornil, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu skutečnost, že daňový subjekt nevede daňovou evidenci, automaticky neznamená možnost použití pomůcek. I kdyby stěžovatel skutečně při vedení evidence pochybil, měly daňové orgány k dispozici evidenci příjmů, výdajů, přijaté a vystavené daňové doklady a evidenci zásob vedenou v nákupních cenách. Tyto podklady jistě umožňovaly stanovit daň dokazováním.

[18] Stěžovatel opět upozornil, že je podle jeho názoru absurdní, aby správce daně některé podklady označil za nevěrohodné a následně z nich vyšel jako z pomůcek. Ohledně neprovedení

pokračování

výslechu svědka stěžovatel především uvedl, že pokud podle krajského soudu výslech nemůže přispět k objasnění skutkového stavu, je zřejmé, že hodnotí výslech svědka, aniž by byl proveden.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejprve k nepřezkoumatelnosti, která představuje tak závažnou vadu rozhodnutí, že by se jí Nejvyšší správní soud musel zabývat i v případě, že by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[22] Veškerá výše uvedená kritéria napadený rozsudek krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné a odůvodněné rozhodnutí. Z jeho obsahu je jasné, jaké otázky – v návaznosti na žalobní body – krajský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jakož i nosné důvody (*ratio decidendi*), které v napadeném rozsudku vyslovil, jsou zřetelné. Je na krajském soudu, aby žalobní body vypořádal, logicky odůvodnil a relevantně argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů, což se v projednávaném případě stalo. Nejvyšší správní soud považuje za nadbytečné stěžovateli podrobně vysvětlovat, že má veškeré žalobní body za vypořádané – krajský soud přehledně vysvětlil, proč má rozhodnutí žalovaného za přezkoumatelné, proč byly naplněny podmínky pro přechod na pomůcky, proč byly konkrétní použité pomůcky přijatelné a proč nebylo nutno vyslechnout stěžovatelova otce jako svědka, čímž reagoval na stěžovatelovu argumentaci. Krajský soud nemá povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, nebo ze dne 7. 5. 2019, č. j. 7 As 382/2018 - 21). Právě takový právní názor krajský soud v napadeném rozsudku představil. Lze tedy uzavřít, že jeho rozsudek je přezkoumatelný.

[23] Obdobně jako v řízení před krajským soudem stěžovatel i v kasační stížnosti vznáší tři základní okruhy námitek: (i) nenaplnění podmínek pro použití pomůcek, (ii) nemožnost spolehlivého stanovení daně zvolenými pomůckami a (iii) neprovedení výslechu svědka. V uvedeném pořadí se Nejvyšší správní soud s okruhy námitek vypořádá.

[24] Ad (i) Podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „daňový řád“), platí: „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.“ Aby bylo možno k použití pomůcek přistoupit, musí být možno daň stanovit jejich pomocí dostatečně spolehlivě, jinak je nutno daň sjednat (§ 98 odst. 4 daňového řádu).

[25] V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Nabude-li správce daně pochybností o předložených dokladech či o věrohodnosti účetnictví, nese důkazní břemeno toliko ohledně těchto pochybností; nemusí prokazovat nesprávnost účetnictví či nepravost dokladů. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu).

[26] Pomůcky přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunesse v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. Není úkolem správce daně, aby v případě takto zásadního neunesení důkazního břemeno dohledával za daňový subjekt důkazní prostředky a sám stanovil daň dokazováním. Typicky lze k použití pomůcek přistoupit při předložení neúplného či nevěrohodného účetnictví. Sice i za takové situace může být možno stále stanovit daň dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 8/2010 - 174), nicméně pouze v případě, že bude daňový subjekt schopen předložit důkazní prostředky v takové míře, že vedení účetnictví v podstatě nahradí. Nelze určit, v jaké míře musí být účetnictví neprůkazné či nevěrohodné, aby bylo možno použít pomůcky – posouzení, zda bylo možno stanovit daň dokazováním, je nutno provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu a obsahu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[27] V nyní posuzovaném případě správce daně nabyl pochybností ohledně několika stěžovatelem uplatněných výdajů, na jejichž základě vydal výzvy č. j. 1226676/17 a č. j. 1954954/17. Většina pochybností správce daně se vysvětlila. Jednalo se především o chyby v součtech, nesprávně zapsaná čísla, velké množství určitého zboží údajně pro osobní spotřebu atp. Tato stěžovatelova pochybení nesvědčí sama o sobě o potřebě použití pomůcek, pouze dokreslují celkový obraz věci. K použití pomůcek vedl stav evidence zásob, kterou stěžovatel předložil k první z uvedených výzev za účelem prokázání toho, že ověřil, že skutečný stav odpovídá daňové evidenci a že správně vyčíslil rozdíly. Pochybnosti správce daně byly založeny na tom, že v soupise „inventura materiálu k 31. 12. 2013“ byla uvedena jiná částka než v daňovém přiznání a z ničeho nevyplývalo, že stěžovatel skutečně provedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem v daňové evidenci.

[28] Existenci povinnosti stěžovatele vést evidenci podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů již dostatečně vysvětlil krajský soud, stěžovatel tuto část odůvodnění nespornuje, a Nejvyšší správní soud tak v tomto ohledu na napadený rozsudek pro stručnost odkazuje. Stěžovatel byl povinen vést daňovou evidenci nejen o příjmech a výdajích, ale též o zásobách, přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků měl provést k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů).

[29] Stěžovatel k vedení evidence zásob použil kontrolu korunou. Právě otázku, zda lze tuto evidenci vést v nákupních cenách, označil stěžovatel za stěžejní. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že problematiku dodržení účetních principů nelze redukovat na otázku, v jakých cenách má být evidence vedena. Krajský soud nezaložil svůj závěr o nedostatečnosti předložené

pokračování

evidence zásob na tom, že byla vedena v nákupních cenách. Naopak, stěžejním pochybením stěžovatele podle něj bylo, že z předložené evidence nebylo možno seznat stav zásob v průběhu času a ani nebylo zřejmé, zda stěžovatel ověřoval, zda účetní stav odpovídá faktickému stavu. Právě z tohoto posouzení Nejvyšší správní soud při své prezkumné činnosti vychází a správnost pouze tohoto názoru může posoudit. Otázkou není, v jakých cenách má být evidence zásob vedena při kontrole korunou, ale zda konkrétní stěžovatelova evidence byla průkazná, a to nezávisle na tom, v jakých cenách byla vedena.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že vedení evidence zásob pomocí kontroly korunou je zajisté možné, musí přitom však být především zachován smysl vedení evidence. Tím je v prvé řadě možnost ověřit skutečný, faktický stav na stav účetní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2013, č. j. 9 Afs 70/2012 - 35). Při vedení evidence zásob přitom nelze nedostatky omlouvat charakterem činnosti a je třeba trvat na tom, aby odrážela stav zásob v průběhu času, jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98: „*Ačkoliv zákon nestanovil bližší pravidla pro způsob vedení skladové evidence formou kontroly korunou a ponechal je na samotné účetní jednotce, nelze toto oprávnění vykládat tak, že by tím zákonodárce rezignoval na výše uvedené principy; naopak i tyto byly účetní jednotky při stanovení svého vnitřního účetního postupu povinny respektovat. V žádném případě tak nelze a priori jen na základě tvrzení účetní jednotky, že eviduje zásoby za pomoci tohoto prostředku, dospět k závěru o průkaznosti takovéto evidence. Samotná skutečnost, že daňový subjekt evidoval zásoby tímto způsobem, neříká nic o tom, zda tato jeho evidence dostala požadavkům účetních postupů. Bylo proto zcela legitimní, aby správce daně zkontroloval věrohodnost této evidence tak, jak činil v daňovém řízení. V této souvislosti je rovněž nutno odmítnout poukaz daňového subjektu na objem a různorodost zboží, jenž je předmětem jeho podnikání, protože tato skutečnost nemá žádný vliv na jeho povinnosti jako účetní jednotky. Naopak, jestliže se rozhodl pro vedení skladové evidence za pomoci kontroly korunou, bylo na něm, aby si vytvořil natolik přehledný vnitřní systém, aby dostal všem povinnostem. [...] Je proto nutno zopakovat, že kontrola korunou je průkazně vedenou evidencí skladových zásob pouze v případě, že respektuje účetní principy. I v případě, že stav zásob zboží není sledován v jednotkách množství a podle jednotlivých druhů, ale v celkovém peněžním vyjádření (v prodejních cenách), je nutné, aby tato evidence byla vedena přesně a průběžně, tj. aby byla věrným obrazem skutečného stavu zásob.*“

[31] Stěžovatel předložil správci daně „Karty zásob“, na nichž byly k jednotlivým letům uvedeny tyto informace: inventura za předešlý rok, inventura za daný rok, nákup a prodej zboží za daný rok (celý), technologické ztráty a manko a přebytek (nulová hodnota). K těmto kartám je přiložen soupis tržeb podle jednotlivých měsíců a druhů sortimentu. Celoroční tržby za rok 2013 činily podle tohoto soupisu 948 920 Kč, nákupní cena prodaného zboží měla činit 588 766 Kč, nákupní cena veškerého zboží měla činit 612 636,2 Kč, technologické ztráty měly činit 22 895 Kč, inventura za rok 2012 měla činit 24 329,8 Kč a za rok 2013 měla činit 25 305 Kč. Celoroční tržby za rok 2015 měly činit 922 492 Kč, nákupní cena prodaného zboží měla činit 572 587 Kč, nákupní cena veškerého zboží měla činit 615 636 Kč, technologické ztráty měly činit 22 132 Kč, inventura za rok 2014 měla činit 29 017 Kč a za rok 2015 měla činit 490 934 Kč. Nutno podotknout, že částky uvedené u inventur za roky 2013 a 2015 neodpovídají částkám uvedeným ve stěžovatelových daňových přiznáních. K těmto podkladům stěžovatel přiložil též tzv. „Směrnici č. 2“, podle které měl postupovat při evidenci zásob zboží. Z té vyplývá, že vedl evidenci zásob tak, že měsíčně zapisoval tržby (prodejní cenu prodaného zboží) u jednotlivých druhů sortimentu, na konci roku všechny položky sečetl a blíže nespecifikovaným způsobem přepočítal na ceny nákupní pro účely kontroly korunou.

[32] Zdejší soud již výše upozornil, že smyslem evidence je možnost ověřit faktický stav na stav účetní a že je k tomu třeba, aby byla evidence zásob vedena průběžně. V daném případě je v prvé řadě zcela zřejmé, že evidence zásob nebyla vedena průběžně. Každý měsíc stěžovatel evidoval pouze tržby (prodej) jednotlivých druhů sortimentu. Ostatně i v protokolu o zahájení

daňové kontroly ze dne 27. 1. 2017, č. j. 293237/17/3007-60562-703022, uvedl, že evidoval nákupy a prodej zboží v podstatě jen na dokladech, které předával své matce k zúčtování a vždy pouze ke konci roku prováděl „fyzickou inventuru zboží“, v průběhu roku zboží blíže nesledoval.

[33] Pravidla účtování o zásobách reguluje § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Daňovým subjektům dává na výběr mezi průběžným vedením skladové evidence (způsob A) a periodickou evidencí tzv. kontrolou korunou (způsob B). Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. platí, že „[o] zásobách se účtuje průběžně způsobem A, nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účetní třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účetní třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ V obou případech tedy právní předpisy zdůrazňují potřebu vést evidenci o zásobách tak, aby z ní bylo možno rozhodné údaje o stavu zásob vyčíst i v průběhu zdaňovacího období.

[34] Zde je třeba podotknout, že průběžné vedení skladové evidence má sloužit jak správci daně k ověření deklarovaného základu daně, tak samotnému stěžovateli, který za pomoci skladové evidence v kombinaci s provedením inventury může odhalit skryté úbytky zboží na skladě. Samotná inventura provedená až na konci zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů) nedává smysl, pokud v ní zjištěné údaje nelze porovnat s průběžně vedenou evidencí zásob. Význam inventarizace a vedení průběžné skladové evidence spočívá v tom, že zabraňuje evidovat a vykazovat majetek a závazky, které neexistují, nebo je vykazovat v takovém ocenění, které neodpovídá skutečnosti (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 - 43, č. 4140/2021 Sb. NSS). Pokud tedy stěžovatelova evidence zásob umožňuje porovnání stavu faktického a účetního pouze na začátku a na konci roku, nelze ji považovat za průkaznou.

[35] Jak správně upozornil krajský soud, v důsledku způsobu, kterým stěžovatel svou skladovou evidenci vedl, není vůbec možno zjistit osud konkrétního zboží – nelze především zjistit, kolik bylo jakého sortimentu prodáno (resp. zda nebyl prodej některého zboží z evidence vynechán), kolik ho podleho zkáze či bylo použito pro osobní spotřebu. Správce daně tak nemohl ověřit či zjistit výslednou výši daňové povinnosti stěžovatele. Nadto je třeba znovu zdůraznit, že pochybnosti o úplnosti a správnosti evidence zásob jsou již jen podtrženy rozdíly mezi údaji uvedenými na kartách zásob za jednotlivé roky a údaji uvedenými v daňových přiznáních (na kartě zásob 2013 je uvedena v inventuře za tento rok částka 25 305 Kč, v daňovém přiznání je u zásob uvedena částka 21 326 Kč; na kartě zásob 2015 je uvedena v inventuře za tento rok částka 49 934 Kč, v daňovém přiznání je u zásob uvedena částka 49 032 Kč). Důvěryhodnosti předložené evidence zásob rovněž nepřidává, že není zřejmé, jak měla být vypočítána hodnota prodaného zboží v nákupních cenách – stěžovatel sice tvrdí, že tak učinil za použití prvotních dokladů, že samotné evidence to však nijak nevyplývá. Ani ve správním spise nejsou originály prvotních dokladů nebo jejich kopie založeny.

[36] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že je evidence zásob neprůkazná, a to nikoliv kvůli tomu, že ji stěžovatel vedl v nákupních cenách, ale pro její již popsanou celkovou nedostatečnost.

[37] Se stěžovatelem lze souhlasit, že nelze-li vycházet z účetnictví například pro jeho neúplnost, může daňový subjekt za stanovených podmínek prokázat svá tvrzení i jinými prostředky než správně vedeným účetnictvím (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174). Musí se však jednat o takové důkazní prostředky, které *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, a tudíž prokážou daňovým

pokračování

subjektem tvrzené skutečnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 2 Afs 140/2014 - 38, č. 3183/2015 Sb. NSS). Vzhledem k tomu, že v posuzované věci byla zpochybněna celá evidence zásob, přičemž právě na jejich prodeji jsou závislé stěžovatelovy tržby, musel by stěžovatel prokazovat v podstatě veškeré účetní případy. Nutno však podotknout, že tak neučinil ani v řízení před správcem daně, ani v řízení před žalovaným a nečiní tak ani v soudním řízení.

[38] Za výše popsané situace nezbyvá než přisvědčit daňovým orgánům a krajskému soudu, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, a bylo tak nutno přistoupit k použití pomůcek. Na tom nic nemění ani skutečnost, že správce daně v rámci vlastní vyhledávací činnosti získal faktury od několika stěžovatelových dodavatelů. V případě, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno, a není proto možno stanovit daň dokazováním, není úkolem správce daně, aby sám vyhledal důkazní prostředky ke stanovení daně, ale stanoví ji za použití pomůcek. Podle § 92 odst. 2 sice „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejdříveji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“, jeho povinnost zjistit rozhodné skutečnosti však rozhodně nesahá tak daleko, aby v případě zpochybnění evidence zásob sám stanovil daň za součinnosti se zákazníky a dodavateli daňového subjektu a namísto něj vyhledal veškeré důkazy a zjistil veškeré relevantní informace – za takové situace by zcela postrádala smysl prvotní povinnost tvrzení a důkazní tížící daňový subjekt.

[39] Ad (ii) Stěžovatel dále nesouhlasil se spolehlivostí použitých pomůcek. Podle jeho názoru nebylo možno stanovit daň pomůckami dostatečně spolehlivě, resp. použité pomůcky poukazovaly na to, že bylo možno stanovit daň dokazováním.

[40] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku; námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[41] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. 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 odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67).

[42] Možnost daňového subjektu zpochybnovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na zásadní pochybení či excesy, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Stěžovatel nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek nebo použití některých pomůcek vyloučit. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[43] Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti.

[44] V nyní posuzované věci je zcela evidentní, že výsledná daňová povinnost není zjevně nepřiměřená – za rok 2013 se snížil stěžovatelův daňový bonus o 5 505 Kč (z 15 638 Kč na 10 133 Kč) a za rok 2015 se snížil jeho daňový bonus o 14 265 Kč (z 29 208 Kč na 14 943 Kč). Dokonce i sám stěžovatel označil prokázání nepřiměřenosti výsledné daňové povinnosti za „*nesplnitelný úkol*“. Už z toho je jasné, že stěžovatelova námitka nemůže být shledána důvodnou. Správce daně musel k pomůckám přistoupit v důsledku stěžovatelova neunesení důkazního břemene, a stěžovatel tak musí snést negativní následky, které takový postup – navázaný na jeho vlastní pochybení – přináší. Nechtěl-li stěžovatel, aby se za použití pomůcek odhadnuté příjmy zvýšily byť jen o relativně malé částky, bylo na něm, aby řádně plnil své povinnosti a správci daně k použití pomůcek ani nedal důvod.

[45] Nejvyšší správní soud je nadto přesvědčen, že správcem daně zvolené pomůcky vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny [písm. a)], podaná vysvětlení [písm. b)], porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností [písm. c)] a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní [písm. d)]. Jedná se o demonstrativní výčet; jako pomůcky je možné použít vše, co předložil daňový subjekt nebo nashromáždil správce daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně může použít jako pomůcku též část dokladů, část účetnictví či dílčí důkaz o daňové povinnosti, které získá od samotného daňového subjektu. Použité pomůcky musí správce daně jasně identifikovat tak, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit.

[46] Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že za pomůcky podle písm. a) považoval správce daně ostatní příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, zjištěné doklady předložené ke kontrole, výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uvedené v přiznání k dani z příjmů, úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji podle daňového přiznání, kalkulace cen nápojů a jídel, nápojový a jídelní lístek a stav závazků (dluhů) ke konci zdaňovacího období. Za pomůcky podle písm. b) považoval správce daně protokol o ústním jednání ze dne 27. 1. 2017, jež obsahuje vyjádření žalobce ve věci evidence nákupu a prodeje zboží a dále protokol o ústním jednání ze dne 8. 3. 2017, obsahující vyjádření žalobce ke způsobu evidence ztratného. Za pomůcky podle písm. c) považoval správce daně především výdaje za nákup zboží a materiálu zjištěné z dokladů předložených ke kontrole, obchodní přírážku jednotlivých druhů zboží zjištěnou ze seznamu výpočtu stavu zásob, inventury zásob k počátku a konci kontrolovaných zdaňovacích období a doklady, jejichž úhrada se uskutečnila až v následujícím zdaňovacím období (úplný výčet je obsažen ve zprávě o daňové kontrole na stranách 18-24).

[47] Samotnou daň stanovil správce daně tak, že ke stavu zásob v nákupních cenách na začátku roku připočetl cenu nakoupeného zboží, odečetl nákupní cenu zásob na konci roku, čímž vypočetl hodnotu prodaného zboží (v nákupních cenách) a následně pomocí přírážek zjištěných u jednotlivých druhů sortimentu vypočetl tržby (prodejní cenu veškerého prodaného zboží). Nejvyšší správní soud tento způsob odhadu příjmu považuje za logický. Sice se správcem daně vyslovené pochybnosti týkaly výdajové stránky, nicméně je zcela evidentní, že se musí

pokračování

projevit též na straně příjmů – ostatně samotná podstata stěžovatelova podnikání spočívá v tom, že nakoupené zásoby (po případném zpracování) prodá s přírůžkou, a je tak zřejmé, že vyšší náklady (více nakoupeného zboží) se též projevuje ve vyšších tržbách. Argumentaci stěžovatele, že správce daně postupoval nelogicky, pokud kvůli pochybnostem o nákladech odhadoval výši jeho příjmů, proto Nejvyšší správní soud považuje za lichou.

[48] Stěžovatel v postupu správce daně spatřoval zastřené dokazování, přičemž se odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34, v němž je uvedeno: „*Správce daně přitom v podstatě nestanovil stěžovatele daň pomůckami, ale dokazováním - zastřeným formálně právně postupem podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když „výlučně“ vyšel jen z údajů zjištěných od stěžovatelky.*“ Nejvyšší správní soud předně připomíná, že kritika takového postupu byla i v tomto stěžovatelem zdůrazňovaném rozsudku obsažena jen na okraj v rámci kritiky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019 - 52, bod [28]). Navíc je zřejmé, že v posuzovaném případě správce daně nevycházel pouze z údajů předložených stěžovatelem.

[49] Jak již upozorňoval krajský soud, správce daně si vlastním šetřením opatřil doklady o nákupu zboží od stěžovatelových dodavatelů a konkrétně odkázal na č. l. A34, A19, A18, A17, A16, A15, A12, A10, A9 a A8 správního spisu. Na to stěžovatel reagoval jen velmi obecným tvrzením, že z průběhu daňového řízení plyne, že jako pomůcky byly použity výlučně údaje samotného stěžovatele vyplývající především z jeho zpochybňované daňové evidence. Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, jak k takovému závěru dospěl. Při způsobu, kterým správce daně odhadoval stěžovatelovy příjmy, jsou zcela stěžejním faktorem výše nákupní ceny nakoupeného zboží a od toho se odvíjející množství prodaného zboží. Jak však vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, výše nákupní ceny nebyla bez dalšího převzata ze stěžovatelových podkladů – výše celkové částky nákupu odhadnutá správcem daně (626 738 Kč pro rok 2013 a 646 237 Kč pro rok 2015) není shodná s výší této částky uváděné stěžovatelem (612 636,20 Kč pro rok 2013 a 615 636 Kč pro rok 2015). Podle Nejvyššího správního soudu je tak zřejmé, že správce daně musel vyjít z vlastního šetření, jak ostatně uvedl i krajský soud, a nevyšel tak výlučně z podkladů předložených stěžovatelem.

[50] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nezbytné podrobně se zabývat tím, proč správce daně vyšel i při sestavování odhadu z údajů vedených na kartách zásob jako inventura. Jak již je vyloženo výše, při zcela neprůkazném vedení evidence zásob není potíž v tom, že by musely být nutně nesprávné jednou ročně prováděné inventury, ale v tom, že nelze nijak ověřit evidenci přírůstků a úbytků zásob v průběhu roku. Pokud tedy správce daně z těchto údajů vyšel (ač inventury označil za výsledek vlastního šetření, a nikoliv za nezpochybněné důkazní prostředky), neznamená to, že by hrubě vybočil z mezí správního uvážení.

[51] Je tedy možno ve shodě s krajským soudem uzavřít, že správce daně nepochybil, pokud zvolil pomůcky týkající se stěžovatele. Zdejší soud nepochybuje o záměru správce daně stanovit daň tak, aby se tento kvalifikovaný odhad co nejvíce blížil ekonomické realitě stěžovatele, čemuž přizpůsobil i výběr pomůcek. Nutno též podotknout, že správce daně přihlédl také ke stěžovatelovým daňovým výhodám, přičemž stěžovatel nedostatečné zohlednění výhod ani nenamítá.

[52] Ad (iii) Stěžovatel dále nesouhlasí s krajským soudem, že výslech jeho otce jako svědka byl nadbytečný. Podle krajského soudu byla nadbytečnost výslechu založena tím, že již na základě předložených listinných důkazů předložených v průběhu daňové kontroly bylo správním orgánů zřejmé, jakým způsobem byla evidence vedena.

[53] Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. Ze stěžovatelových podání vyplývá, že měl výslech svědka především objasnit metodu vedení evidence a vysvětlit, proč byla tato metoda zvolena. Takové informace ohledně vedení evidence však mohl stěžovatel poskytnout i sám prostřednictvím svých tvrzení, tedy i bez provedení důkazu – to však stěžovatel neučinil, a to ani v řízení před správními soudy. Ze zjištění učiněných při daňové kontrole bylo zcela zřejmé, jakým způsobem stěžovatel evidenci vedl a že tato evidence nereflakuje pohyb zboží v průběhu zdaňovacího období a ani jeho osud. Navíc stěžovatel sám při daňové kontrole uvedl, že po koupi zboží doklady předával své matce k zaúčtování a dále stav zboží v průběhu roku nesledoval. Za takové situace již bylo postaveno najisto, že je evidence zásob neprůkazná, a další dokazování tedy bylo nadbytečné (k nadbytečnosti důkazu srov. nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).

[54] Se stěžovatelem rovněž nelze souhlasit, že byl výslech svědka hodnocen, aniž by byl proveden. Je totiž nutno důsledně rozlišovat mezi hodnocením důkazů a jejich předběžným posouzením, zda jsou s ohledem na předmět a účel řízení pro posouzení věci podstatné a potřebné. V posuzované věci nebyl výslech svědka posuzován z hlediska závažnosti, zákonnosti či pravdivosti (hodnocení důkazů). Posouzení se týkalo výhradně otázky, zda vůbec může takový výslech – v kontextu jiných zjištění a stěžovatelových tvrzení – přispět k úplnému zjištění skutkového stavu věci v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu (předběžné posouzení). Jak plyne z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud se s předběžným hodnocením navrhovaného výslechu jako nadbytečného ztotožnil.

V. Závěr a náklady řízení

[55] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[56] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel (žalobce), který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 25. listopadu 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu