



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **ZEZULA.CZ, s. r. o.**, se sídlem Rudíkov 247, Rudíkov, zast. JUDr. Janem Havlíčkem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 110/64, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29700/16/5200-11432-701175 a č. j. 29701/16/5200-11432-701175, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2018, č. j. 30 Af 83/2016 – 75,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podniká v oblasti řeznictví, přičemž se specializuje na porážku skotu a prasat v provozu jatek bez výroby masových výrobků.

[2] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále také jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 4. 2015, č. j. 756977/15/2912-50521-711673, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 920 140 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 384 028 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr 2010“). K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29700/16/5200-11432-701175, dodatečný platební výměr 2010 změnil tak, že částku doměřené daně snížil na částku 1 134 680 Kč a penále na částku 226 936 Kč.

[3] Finanční úřad pro Kraj Vysočina dále dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 4. 2015, č. j. 768048/15/2912-50521-711673, doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 2 338 140 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 8 705 967 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 554 687 Kč (dále jen „dodatečný platební výměr 2011“). Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 6. 2016, č. j. 29701/16/5200-11432-701175, zamítl a dodatečný platební výměr potvrdil.

[4] Daň byla stanovena v případě obou dodatečných platebních výměrů za použití pomůcek podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť finanční úřad dospěl k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení nesplnila svoji důkazní povinnost, a z tohoto důvodu nebylo možné stanovit daň dokazováním.

II. Řízení před krajským soudem

[5] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobami u Krajského soudu v Brně, který je poté, co je při jednání usnesením spojil ke společnému projednání, shora označeným rozsudkem zamítl.

[6] Krajský soud nepřisvědčil námitce, podle níž nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně se nesprávně domnívala, že daň mohla být stanovena dokazováním. Finančnímu úřadu vznikly oprávněné pochybnosti o průkaznosti účetnictví, neboť nebylo možné prokázat provázanost mezi nákupem jatečných zvířat a následným prodejem masa z těchto zvířat. Žalobkyně vycházela z mylného předpokladu, že nebyla povinna vést skladovou evidenci. Podle krajského soudu naopak porušila povinnosti, které pro ni vyplývaly ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

[7] Kromě povinnosti účtovat o nákladech a výnosech mají účetní jednotky povinnost účtovat i o stavu a pohybu jejich majetku a závazků (dluhů). Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. se majetkem rozumí i zásoby. Účtovala-li žalobkyně o zásobách periodicky (způsobem B), měla povinnost zajistit průkazné vedení evidence o zásobách, včetně ocenění těchto zásob. Finanční úřad v průběhu kontroly zjistil, že nákup zvířat k porážce žalobkyně účtovala přímo do nákladů (na účet Spotřeba materiálu) a o zásobách v kontrolovaných obdobích vůbec neúčtovala. V předložených účetních podkladech vykazovala stav zásob 0 Kč. Tvrdila, že žádné zásoby nevznikají, z účetnictví však vyplynulo, že maso z poražených zvířat bylo někdy fakturováno až v následujících dnech a někdy i ve dnech předcházejících jeho koupi. Tvzení žalobkyně, že jí zásoby nevznikají, tak bylo podle soudu vyvráceno.

[8] Skladová evidence zásob, kterou předložila, se vztahovala jen k prosinci 2010, resp. prosinci 2011, a neobsahovala ocenění zásob a údaje o množství v kilogramech, ale pouze údaje o kusech zvířat. Jelikož prodané zboží bylo uvedeno v kilogramech, nebylo možné porovnat úbytek zásob ve skladové evidenci s množstvím prodaného zboží uvedeného na vystavených fakturách. Také evidence nákupů zvířat a prodejů masa zpracovaná z evidence sledovatelnosti potravin za období od 4. 1. 2010 do 30. 4. 2010 nebyla předložena za celé kontrolované období. Navíc nebyla vedena v Kč, čímž bylo znemožněno porovnat ji s údaji vyplývajícími z účetnictví. Údaje obsažené ve veterinární evidenci nevyhovovaly požadavkům zákona o účetnictví, resp. vyhlášky č. 500/2002 Sb.

pokračování

[9] Z předložených evidencí tak nebylo možné ověřit správnost nákupů a prodejů uvedených v účetnictví, tedy správnost účetní závěrky. Předložené doklady neumožňovaly porovnat stav vykázaný v účetnictví se stavem faktickým, a tím ověřit objem skutečně prodaného masa v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění a úplnost a správnost vykázaných výnosů. Nebylo-li možné z předložených účetních dokladů ověřit návaznost nákupů zvířat a jejich prodejů (nebyla řádně vedena evidence zásob), nebylo možné ověřit konečný stav zásob v účetnictví, spotřebu zboží zaúčtovanou do daňových nákladů, výši výnosů za prodané zboží, ani výši uskutečněných zdanitelných plnění. Postup správce daně nebyl formalistický, vedení evidence o zásobách není duplicitní k veterinární evidenci, jelikož ta neodpovídá požadavkům zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. S ohledem na tyto skutečnosti se krajský soud ztotožnil s finančními orgány, že účetnictví předložené žalobkyní bylo neprůkazné, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[10] Nedůvodná je podle krajského soudu i námitka žalobkyně, že finanční orgány měly provést výslech svědků – dodavatelů žalobkyně. Finanční úřad odůvodnil nevyhovění tomuto návrhu tím, že nezpochybňoval nákup jatečných zvířat od dodavatelů v množství a ceně uvedené na fakturách. Navrhovaní svědci nemohli prokázat úplnost a správnost vykázaných výnosů žalobkyně. Žalovaný tento názor potvrdil a zdůraznil, že navrhované výsledky nemohly prokázat úplnost evidence zásob, kterou byla žalobkyně povinna vést, ani návaznost uskutečněných nákupů a prodejů masa. S tímto hodnocením se krajský soud ztotožnil a doplnil, že žalobkyně navrhla výsledky svědků v obecné rovině, bez uvedení konkrétních osob, případně informace, o čem konkrétně by měly osoby vypovídat, jak to předpokládá § 92 odst. 6 daňového řádu.

[11] Dále krajský soud neshledal důvodnou ani poslední námitku, v níž žalobkyně zpochybňovala přiměřenost použitých pomůcek. Navrhovala, aby se aplikovaly principy obdobné jako při stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé. Krajský soud připomněl, že žalovanému ani správnímu soudu nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek.

[12] V žalobě žalobkyně netvrdila, ani nedoložila „zjevnou nepřiměřenost daně“. Krajský soud proto ověřil v obecných rysech volbu a přiměřenost pomůcek. Neshledal přitom, že by došlo k excesům při výběru srovnatelných subjektů, ani při stanovení výsledné daňové povinnosti. Finanční úřad v rámci vyhledávací činnosti shromáždil z různých databází informace o třech srovnatelných subjektech, z nichž následně vybral ten srovnatelný subjekt, který se jak svou činností (porážka zvířat), tak spádovou oblastí i počtem zaměstnanců nejvíce blížil žalobkyni a stejně jako ona byl i plátcem DPH. Výslednou daňovou povinnost finanční úřad vypočetl tak, že určil koeficient obchodní přírážky srovnatelného subjektu (výkony vyděleny výkonovou spotřebou), tímto koeficientem (marží) vynásobil výkonovou spotřebu žalobkyně a dopočetl výnosy žalobkyně pro každé zdaňovací období. Postup finančního úřadu byl podle soudu logický, přípustný a dostatečně odůvodněný. Námitku, že vybraný srovnatelný subjekt se zabýval i jinými činnostmi (zpracováním masa), u nichž je vyšší výnosnost, soud neshledal důvodnou. Stejně tak nepřisvědčil námitce, že byl žalovaný povinen shromáždit informace o minimálně třech daňových subjektech a porovnat je s žalobkyní. Daňový řád neukládá správci daně povinnost obstarat určitý minimální počet srovnatelných subjektů.

[13] Krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci žalobkyně, že její podnikání je pod kontrolou veterinární správy, kvůli čemuž je nemožné správcem daně dopočtené porážky zvířat zrealizovat. Krajský soud uvedl, že nejsou zpochybněny závazky žalobkyně ohledně veterinární péče, avšak žalobkyně je povinna vést řádně účetnictví a prokázat výši deklarovaných výnosů a nákladů. Nedbalost daňového subjektu ve vztahu k předložení řádných důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně znamená, že stanovení daně podle pomůcek nemusí s naprostou přesností odrážet ekonomickou realitu daňového subjektu.

[14] Nedůvodná je i námitka, že správce daně měl postupovat obdobně jako při stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé. Podle krajského soudu nelze pro stanovení daně podle pomůcek využít prokazování rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou v běžných obchodních vztazích podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Při stanovení daně podle pomůcek daňový řád správci daně ukládá povinnost stanovit daň dostatečně spolehlivě. Nároky na výběr srovnatelných subjektů v případě stanovení daně podle pomůcek jsou odlišné od prokazování cenového rozdílu u převodních cen. Z těchto důvodů nelze zohlednit ani výnosy z rozsahu. Při stanovení daně podle pomůcek nelze brojit proti jednotlivým použitým pomůckám. Namítána může být pouze zjevná nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti. Tu však žalobkyně neprokázala navzdory tomu, že jí v tomto ohledu tíží důkazní břemeno.

[15] V neposlední řadě žalobkyně správci daně vytýkala, že jí zvýšené výnosy by objektivně nebylo možné realizovat. S tím se však krajský soud neztotožnil. S ohledem na výši deklarovaných porážek za rok 2010 a 2011 nepředstavovalo zvýšení tržeb správcem daně zásadní navýšení výnosů a nejedná se proto o zjevně nepřiměřené stanovení daňové povinnosti. Žalobkyně tak neprokázala, že by objektivně nebyla schopna zvýšené výnosy realizovat.

[16] Závěrem se krajský soud vypořádal s námitkou žalobkyně, podle které byla porušena její procesní práva, jelikož žalovaný vydal napadená rozhodnutí, přestože věděl, že žalobkyně chce nahlédnout do spisového materiálu a doplnit svá odvolání, přičemž její zástupce převzal zastoupení až dne 14. 4. 2016 a následně byl hospitalizován po úrazu. Krajský soud po podrobné rekapitulaci obsahu správního spisu dospěl k závěru, že právo žalobkyně vyjádřit se v průběhu odvolacího řízení a doplnit své odvolání nebylo postupem žalovaného porušeno. Žalobkyně byla vyzvána k vyjádření ve stanovené lhůtě, která jí byla na základě její žádosti prodloužena. Pokud si žalobkyně ve svém přípisu ze dne 27. 5. 2016 vyhradila právo své odvolání ve lhůtě 30 dnů po nahlížení do spisu doplnit, nemohla rozumně očekávat, že ačkoliv jí žalovaný právo nahlížet do spisu nikterak neupíral, bude neurčitě dlouho vyčkávat, než žalobkyně k nahlížení přistoupí. Žalobkyni muselo být z výzvy k vyjádření ze dne 3. 5. 2016 zřejmé, že odvolací řízení spěje k vydání rozhodnutí.

III. Obsah kasační stížnosti

[17] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[18] V první řadě stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka je přesvědčena, že předložila dostatečné množství důkazů prokazujících jí tvrzenou výši daně. Daň proto bylo možné stanovit dokazováním. Finanční orgány uvedly, že mají pochybnosti, zda jsou v účetnictví zahrnuty všechny výnosy, nezpochybnily však ani jeden daňový doklad (ať již od dodavatelů, nebo faktury vydané stěžovatelkou). Žalovaný výslovně uvedl, že „*správce daně neměl pochybnosti o skutečněných prodeích zahrnutých v daňových příznacích*“. Podle stěžovatelky proto není zřejmé, co a proč finanční

pokračování

úřad a následně žalovaný zpochybnili. Je zřejmé, že nezpochybnili nákupy a zpochybněny nebyly ani uskutečněné prodeje zahrnuté v daňových přiznáních. Finanční orgány požadovaly po stěžovatelce prokázání negativní skutečnosti – tedy že neměla jiné výnosy než ty, které řádně přiznala. Stěžovatelka je přesvědčena, že v průběhu daňové kontroly doložila množství důkazních prostředků, kterými prokázala vazbu mezi nakoupenými zvířaty a prodanými výrobky. Předložila evidenci nakoupených jatečných zvířat a k těmto nákupům přiřazené prodeje masa. Stěžovatelka připouští, že nepředložila skladovou evidenci vedenou v Kč ve smyslu předpisů o účetnictví. Přesto bylo možné z doložených důkazních prostředků ověřit, že tvrzené skutečnosti odpovídají deklarovanému stavu. Skutečnost, že důkazní prostředky nebyly vedeny v Kč, není podstatná, neboť přepočtením bylo možné zjistit z vydaných faktur, dodacích listů atd. Podnikání v předmětné oblasti podléhá výrazné kontrole státní veterinární správou, z dokumentace vedené dodavatelí i odběrateli lze proto dohledat celý řetězec subjektů, které se na konečném výrobku podílely. Krajský soud vymezil rámec povinností stěžovatelky právními předpisy v oblasti účetnictví, tento právní rámec však nesprávně aplikoval. Stěžovatelka nezpochybňuje, že v průběhu roku nedošlo k prodeji zboží ve stejný den, kdy byla zvířata poražena. To však není pro posouzení věci rozhodující, neboť stěžovatelka účtovala periodicky způsobem B a žádné zásoby k 31. 12. 2010, ani k 31. 12. 2011 neměla. Skutečnost, že zásoby vznikaly v průběhu roku, je irelevantní. Stěžovatelka neměla povinnost vést evidenci tak, jak požadoval finanční úřad. Není ani zřejmé, jak by předložení skladové evidence zásob vlastní výroby vedené způsobem B podle příslušných právních předpisů prokázalo správnost uskutečněných zdanitelných plnění. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a bod 4.3.2 účetního standardu č. 15, který vymezuje, jak o zásobách účtovat v rámci způsobu B. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že konečný stav zásob byl k 31. 12. 2010 i k 31. 12. 2011 nulový. Zásadní je skutečnost, že povinnost se váže ke konci rozvahového dne, tj. ke konci zdaňovacího období, a k tomuto okamžiku u stěžovatelky žádné zásoby nevznikly. Stěžovatelka přitom předložila jiné evidence a doložila veškeré nároky, stavy a ocenění zásob v průběhu zdaňovacího období. Je proto přesvědčena, že svá tvrzení doložila dostatečnými důkazními prostředky do té míry, že bylo možné stanovit daň dokazováním.

[19] Dále stěžovatelka brojí proti závěrům krajského soudu ohledně neprovedení výslechu svědků. Tvrzení krajského soudu, že „*správce daně nezpochybňoval samotné nákupy od dodavatelů žalobkyně provedené na základě předložených faktur, ale úplnost účetnictví žalobkyně, tedy i úplnost vykazovaných výnosů a nákladů*“, není pravdivé. Finanční orgány nezpochybnily nákupy (náklady) stěžovatelky, pouze opakovaně trvaly na formalistickém předložení skladové evidence s odůvodněním, že mají pochybnosti o nákupech a navazujících prodejkách výrobků. Stěžovatelka však takovou evidenci nevedla a nebyla povinna vést. Je přesvědčena, že svědci byli schopni potvrdit správnost stěžovatelčiných evidencí, čímž by byla prokázána úplnost a správnost nákladů souvisejících s pořízením zboží. Svědci byli schopni prokázat okolnosti nákupů a prodejů zboží, data dodání a zejména množství dodaného zboží (zvířat, resp. vepřových polovin a hovězích čtvrtí). Prokázali by dodávky a porážky zvířat ve vazbě na veterinární evidence a evidence chovatelů, a tedy nemožnost stěžovatelky porazit jakákoliv další zvířata než ta, která byla uvedena v těchto evidencích. Pokud návrh na výslech svědků nebyl úplný nebo přesný, měl finanční úřad vyzvat stěžovatelku k jeho upřesnění. Nepřípuštění výslechu svědků je nezákonným úkonem žalovaného, který popírá hodnocení důkazů založené na všech skutečnostech, které z daných důkazů plynou. Nelze vyjmout pouze určitou část důkazů a z nich vyvodit skutkové závěry. Výsledky svědků by odstranily pochybnosti správce daně, které jej vedly ke stanovení daně podle pomůcek.

[20] Ke svému okruhu námitek týkajícímu se nepřiměřenosti použitých pomůcek stěžovatelka uvedla, že obecně souhlasí s právním rámcem přezkumu stanovení daně podle pomůcek, jak jej vymezil krajský soud. Úřední záznam ze dne 3. 4. 2015 však správní úvahu

finančního úřadu neobsahuje. Není z něj zřejmé, na základě jakých myšlenkových postupů finanční úřad ke svému závěru dospěl. Finanční úřad vybral „jiný“ srovnatelný subjekt, který se podle jeho tvrzení zabýval „obchodní činností (NACE, činnosti), má podobný obrat a obdobný počet zaměstnanců“. Stěžovatelku a „srovnatelný subjekt“ ovšem nelze bez znalosti bližších účetních údajů porovnat tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Pouhé srovnání na základě obdobné činnosti, obdobného obratu, obdobného počtu zaměstnanců a umístění sídla v obdobné lokalitě není dostatečné. Například i přes téměř totožný počet zaměstnanců měla stěžovatelka v roce 2010 výkonovou spotřebu ve výši 193 121 000 Kč při obratu 198 464 212 Kč proti výkonové spotřebě srovnatelného subjektu ve výši 74 405 000 Kč (tj. 35,5 % výkonové spotřeby stěžovatelky) při obratu 89 754 705 Kč (tj. 45 % obratu stěžovatelky). Obdobně tomu bylo v roce 2011. Je zřejmé, že část nákladů stěžovatelky představovaly dodávky služeb, které srovnatelný subjekt zajišťoval vlastními pracovníky. Tento zásadní rozdíl se však ve výpočtu finančního úřadu neprojevil. Nelze také opomenout, že srovnatelný subjekt se kromě porážky zvířat zabýval i jinými činnostmi (zpracováním masa), u nichž může být vyšší výnosnost. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu, že tento aspekt není relevantní. Podle stěžovatelky měly být porovnány jen ukazatele vztahující se pouze ke stejným činnostem. Úřední záznam neobsahuje podrobnosti a odůvodnění výběru srovnatelného subjektu. Krajský soud z něj nemohl ověřit, zda jsou finančním úřadem tvrzené skutečnosti správné. Finanční úřad vyšel z metody konstantního výnosu, ale zcela ignoroval základní ekonomické principy a nutnost zohlednit metodu výnosů z rozsahu (*returns-to-scale, economies-of-scale*). Pokud finanční úřad zvolil jako srovnatelný subjekt společnost, která je poloviční vůči stěžovateli, a její marži aplikoval na stěžovatelku, implicitně použil předpoklad, že jateční průmysl vykazuje konstantní výnosy z rozsahu. Tento přístup je nelogický. Pro stanovení daně v dostatečné míře spolehlivosti je třeba i podrobný přehled o obsahu analytických účtů. Nelze se spokojit se srovnáním subjektů provozujících činnost nejvíce se vzájemně blížící. Mělo by se také jednat o srovnatelný subjekt, který byl zkontrolován v rámci daňové kontroly nebo u něj byla ověřena účetní závěrka auditorem. Podle stěžovatelky tak došlo ke stanovení daně podle pomůcek svévolně, a tedy nezákonně.

[21] S výše uvedenými námitkami týkajícími se požadavku na podrobné zohlednění ekonomických vlivů se krajský soud nijak nevypořádal, a zatížil tak svůj rozsudek nepřezkoumatelností. Uvedl, že ověřil volbu a přiměřenost pomůcek v obecných rysech, není však zřejmé, z čeho při svém „ověření“ vycházel. Relevantní skutečnosti nejsou v úředním záznamu ze dne 3. 4. 2015 obsaženy, jedná se tedy o nepodložené tvrzení finančního úřadu.

[22] Stěžovatelka také trvá na tom, že při stanovení daně podle pomůcek nelze vycházet z ekonomických ukazatelů pouze jednoho srovnatelného daňového subjektu, ale musí jich být více (nejméně 3). Pokud má správce daně výlučnou pravomoc při výběru pomůcek a současně je omezen zákazem libovůle, měl by vybrat reprezentativní vzorek srovnatelných subjektů a stanovit daň podle průměrných (obvyklých) ekonomických ukazatelů. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že finanční orgány dodržely požadavky podle § 98 odst. 3 daňového řádu. Byť finanční úřad shromáždil údaje o třech subjektech, fakticky využil pro stanovení daně pouze jeden z nich.

[23] Krajský soud podle stěžovatelky nesprávně posoudil i otázku, zda je správce daně povinen při stanovení daně podle pomůcek postupovat jako v případě stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé. Nároky na určení výše ceny obvyklé by měly být analogicky aplikovány jako nároky pro stanovení daně podle pomůcek. V obou případech se totiž jedná o stanovení daně na základě zjištěných tržních skutečností s přihlédnutím k podobnosti daňových subjektů. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105) stěžovatelka argumentuje, že ani stanovení ceny obvyklé nezávisí na libovůli správce daně. Zvýšení daňové povinnosti musí být zákonné, spravedlivé

pokračování

a přezkoumatelné. Srovnávané subjekty musí vykonávat činnost za stejných nebo alespoň obdobných podmínek (stejná či obdobná podnikatelská činnost, ve stejném čase, po stejné dlouhé období, v obdobných prostorách obdobné polohy včetně ceny nájemného zahrnujícího pouze prostory nebo i vybavení a služby). Záleží i na dostatečném počtu subjektů tak, aby mohl být učiněn dostatečně objektivní závěr. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce daně schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Při stanovení daně podle pomůcek nepostupoval správce daně podle těchto principů, které vylučují jeho libovůli.

[24] Stěžovatelka nebrojí proti jednotlivým pomůckám, ale proti nepřiměřenosti doměřené daně. Je přesvědčena, že finanční orgány nedostály nárokům na spolehlivé stanovení daně podle pomůcek – dopustily se zásadní chyby v jejich výběru, množství porovnávaných subjektů a logickém uvažování, což vedlo k chybnému výpočtu daně. Zjevnou nepřiměřenost daně stěžovatelka namítala již ve svých žalobách. Spatřovala ji přitom ve faktické nemožnosti porážky takového množství zvířat v kontextu přísné kontroly ze strany veterinární správy, s ohledem na niž by totiž stěžovatelka nemohla takové výše daně reálně dosáhnout. Evidenční číslo každého zvířete je kontrolováno pracovníky veterinární správy a je při porážce zaevidováno. O tom měli navržení svědci vypovídat. Zvýšená daňová povinnost by tedy znamenala zkreslení veterinárních evidencí.

[25] V poslední řadě stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně posoudil procesní postup žalovaného v rámci odvolacího řízení. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelce byl poskytnut dostatečný prostor pro doplnění jejího odvolání. Dne 30. 5. 2016 totiž požádala o umožnění nahlédnutí do spisu – zejména do všech písemností ve vztahu ke srovnatelnému daňovému subjektu. Na žádost reagoval žalovaný tak, že v pátek dne 24. 6. 2016 dodal do datové schránky jejího zástupce (doručeno v pondělí 27. 6. 2016) sdělení obsahující přílohu o 49 stranách, podle které byla v případě stěžovatelky stanovena daň podle pomůcek. Ačkoliv žalovaný věděl, že stěžovatelka chce nahlížet do spisu, dne 30. 6. 2016 rozhodl o jejím odvolání. Žalovaný tak podle stěžovatelky zcela účelově ukončil odvolací řízení a neumožnil stěžovatelce doplnit své odvolání. Žalovaný tak porušil základní zásady správy daní, jelikož neumožnil realizaci procesních práv stěžovatelky, aniž by byl sám v časové tísní stran lhůt pro stanovení daně a rozhodnutí o odvolání. Dokonce za okolností, kdy bylo řádně doloženo, že jednatel tehdejšího zástupce stěžovatelky byl hospitalizován a pracovníě neschopen.

IV. Vyjádření žalovaného

[26] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem. Setrval na svém závěru o nemožnosti stanovit daň dokazováním a zopakoval argumenty uvedené v napadeném rozhodnutí. Navržení svědci by žádným způsobem nepřispěli k objasnění pochybností o deklarované výši výnosů a nákladů, což žalovaný řádně odůvodnil. Také odůvodnění výběru pomůcek bylo podle žalovaného popsáno dostatečně. Požadavek na výběr alespoň tří srovnatelných subjektů ze zákona neplatí. Žalovaný také vyjádřil přesvědčení, že daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě. Procesní práva stěžovatelky byla zachována, přičemž její prohlášení, že má záměr své odvolání po nahlížení do spisu doplnit, nikterak žalovaného nezavazuje v tom smyslu, že by nesměl vydat rozhodnutí o odvolání. Již výzva ze dne 3. 5. 2016 stěžovatelce signalizovala, že odvolací řízení spěje k rozhodnutí, přičemž právo nahlížet do spisu stěžovatelce nebylo po celou dobu řízení upíráno. Na tom nic nemění ani hospitalizace jednatele zástupce stěžovatelky.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Mezi účastníky řízení je sporné, zda bylo možné stanovit daň stěžovatelce dokazováním, nebo zda bylo nutné přistoupit ke stanovení daně náhradním způsobem – za použití pomůcek.

V.A Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek

[30] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň priznat (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 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).

[31] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (§ 98 nebo § 145 daňového řádu). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.

[32] Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojít proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojít 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 důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy. (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, rozsudek č. j. 1 Afs 21/2013 – 66, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103).

[33] V posuzované věci byla daň stanovena za použití pomůcek z důvodu uvedeného v § 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.“

pokračování

[34] Podmínkami pro stanovení daně podle pomůcek se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, v němž ve výroku vyslovil následující (zdůraznění provedl druhý senát): „*Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) 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.*“

[35] Finanční orgány odůvodnily nemožnost stanovení daně dokazováním tím, že ze stěžovatelkou předložených dokladů nebylo možné ověřit, zda přiznané náklady odpovídají přiznaným výnosům. Z doložených důkazních prostředků nelze seznat, zda prodeje uvedené v účetnictví odpovídají nákupům. Resp. stěžovatelce se nepodařilo prokázat, že prodané množství masa odpovídá nakoupeným kusům zvířat. K tomuto závěru je vedla skutečnost, že stěžovatelka jednak nepředložila skladovou evidenci (evidenci zásob), ačkoliv ji byla povinna vést, ale také to, že ani z jiných předložených evidencí nebylo možné ověřit, že prodeje odpovídají nákupům. Ani z jiných důkazních prostředků tedy nebylo možné porovnat účetní stav se stavem skutečným.

[36] Krajský soud neměl pochyb o tom, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost prokázat, že v daňových přiznáních uvedla veškeré své výnosy, a že bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek.

[37] Nejvyšší správní soud přezkoumal, zda žalovaný a krajský soud dospěli ke správnému závěru.

[38] Úvodem Nejvyšší správní soud shrnuje, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že v případě stěžovatelky nejsou sporné částky vynaložené jí na nákup zvířat a částky přijaté jako tržby za její produkty, které uvedla ve svých daňových přiznáních. Sporné však je, zda v částkách přijatých jako tržby za její produkty přiznala *vše* (viz str. 5 či podrobně str. 3 výzvy k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2014, na niž zpráva o daňové kontrole odkazuje).

[39] Tento rozpor se podle žalovaného nepodařilo vyvrátit, jelikož stěžovatelka jednak nevedla skladovou evidenci, jejímž smyslem je „*ověřit, zda byl z prodeje zboží vykázán příjem (tržba) a že výdaj za nákup zboží dle dokladu o nákupu sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů*“ (viz zpráva o daňové kontrole, str. 22). A jednak také proto, že se jí nepodařilo předložit takovou sadu jiných důkazních prostředků, které by tento účel vedení skladové evidence nahrazovaly.

V.A.1 Povinnost vést skladovou evidenci

[40] Stěžovatelka nepopírá, že nevedla skladovou evidenci, ale nadále setrvává na stanovisku, že jí nebyla povinna vést, neboť vedla účetnictví způsobem B. Tato její domněnka je však mylná.

[41] Již krajský soud ji správně odkázal na znění § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterého se o zásobách účtuje „*průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajišťují průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona*“ (zvýraznění doplněno). Zvýrazněnou podmínku pro vedení účetnictví způsobem B stěžovatelka setrvala přehlíží.

[42] Její stanovisko nepodporuje ani účetní standard č. 15 („České účetní standardy“ jsou vydávány Ministerstvem financí pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to na základě zmocnění v § 36 zákona o účetnictví, který mimo jiné stanoví, že použití standardů účetními jednotkami se považuje za naplnění účetních metod podle zákona o účetnictví a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví). V rozhodných zdaňovacích obdobích tento standard stanovil v bodu 4.3.2. „*Zásoby vlastní výroby a) v průběhu účetního období se v účtové skupině 12 - Zásoby vlastní výroby neprovádí žádné účetní zápisy a vynaložené náklady na výrobu se běžně účtují na příslušných účtech účtové třídy 5, b) při uzavírání účetních knih se počáteční stavy zásob zúčtované na příslušných účtech účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby převedou na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti. Stav zásob podle inventarizace se zúčtuje na vrub příslušných účtů účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby souvztažně s příslušným účtem účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti.*“

[43] Stěžovatelka z tohoto ustanovení mylně dovozuje, že účetní jednotky účtující způsobem B nemusí vést žádnou evidenci o zásobách. Citovaný standard pouze stanoví, že v průběhu účetního období se v účtové skupině 12 (Zásoby vlastní výroby) neprovádí žádné účetní zápisy. To znamená, že u způsobu B se v průběhu roku účtují veškeré výdaje na pořízení zásob rovnou do spotřeby. Během účetního období tak není v účetnictví znám skutečný stav skladové zásoby, neboť se veškerý nákup účtuje na nákladový účet. Hospodářský výsledek se správně zjistí až na konci roku, kdy se provede inventarizace zásob a stav skladu se zúčtuje (blíže viz např. Louša, F. *Zásoby - komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Grada Publishing, 2012, nebo Skálová, J. *Podvojně účetnictví 2013*, 20. vyd., Grada Publishing, 2013). Rozdíl oproti způsobu A je tedy v tom, že zatímco při způsobu A je na účtech třídy 1 účtováno v průběhu roku, při způsobu B se účtuje do třídy 1 až na konci roku, a to právě na základě podkladů z evidence zásob (viz výše citovaný § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

[44] Na rozdíl od toho, co se domnívá stěžovatelka, je vedení skladové evidence (evidence zásob) nezbytnou podmínkou pro uplatnění způsobu B. Je totiž nezbytné zabezpečit, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, včetně ocenění těchto zásob. Skutečnost, že k 31. 12. 2010 a k 31. 12. 2011 stěžovatelka neměla žádné zásoby, je proto nerozhodná.

[45] Stěžovatelka v průběhu řízení sice tvrdila, že materiál (jatečná zvířata) ihned zpracuje a výrobky (jatečně opracované vepřové půlky a hovězí čtvrtě) ihned prodá a nikde je neskladuje, zároveň ale připustila, že maso z porážky je někdy prodáváno v den porážky a někdy v následujících dnech podle kapacity technologické linky a chladírny a požadavků odběratelů. Někdy je maso prodáno i dříve, než byla zvířata nakoupena, nejsou-li fakturovány denní dodávky, ale celková dodávka zvířat. Pokud na základě těchto skutečností finanční orgány dovodily, že stěžovatelce v průběhu roku vznikaly zásoby, o nichž byla povinna vést skladovou evidenci, je tato úvaha logická a souladná s požadavky § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Skutečnost, zda měla stěžovatelka faktické skladovací prostory, je pro povinnost vést skladovou evidenci nerozhodná (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 – 174).

[46] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že stěžovatelka byla povinna vést skladovou evidenci. Zároveň je však nutno zdůraznit, že absence skladové evidence ještě sama o sobě nepostačuje pro to, aby bylo nutné stanovit daň na základě pomůcek, nikoliv dokazováním. Nejvyšší správní soud proto dále přezkoumal, zda se krajský soud i žalovaný náležitě zabývali jinými důkazními prostředky, které stěžovatelka předložila.

pokračování

V.A.2 Neprůkaznost jiných předložených důkazních prostředků

[47] Jestliže stěžovatelka v rozporu s výše uvedenými povinnostmi nevedla skladovou evidenci, bylo na ní, aby prokázala svá daňová tvrzení jiným způsobem, tedy aby předložila důkazy, na jejichž základě by bylo *de facto* možno dovodit, že prodané množství masa odpovídá nakoupeným kusům zvířat.

[48] Z logiky věci jde tedy podle Nejvyššího správního soudu o sestavení úplné rovnice mezi nakoupenými zvířaty (popřípadě oproštěnými o „ztráty“ vyplývající z povahy provozu stěžovatelky) na vstupu a prodaným masem na výstupu v jakýchkoliv vzájemně srovnatelných jednotkách (zejména kusy či kilogramy) se zohledněním ztrát při výrobě.

[49] Podle Nejvyššího správního soudu není pro stanovení daně z příjmů dokazováním stěžejní, že v důsledku absence skladové evidence nelze v případě stěžovatelky stanovit přesný časový průběh „toku hodnot“ uvnitř jednotlivých sporných zdaňovacích období. Jinak řečeno, není rozhodné, že v různých případech nelze určit, zda prokazatelně nakoupená zvířata byla v rámci zdaňovacího období zpracována i prodána v ten samý den, anebo s odstupem jednoho či více dnů. Zásadní je, zda z důkazních prostředků doložených stěžovatelkou lze zjistit, že *veškerá* v daném zdaňovacím období nakoupená zvířata byla v tomto zdaňovacím období také zpracována a *veškeré* maso z nich prodáno. Pro tyto účely musí být tedy možno stanovit buďto

i) kolik *kusů* kterého druhu zvířat (vepřové, hovězí) bylo nakoupeno *versus* kolik *kusů* kterého druhu masa (vepřové, hovězí) bylo prodáno, přičemž lze uvažovat o sčítání prodávaných půlek, třetin, čtvrtin jednotlivých druhů na celé kusy zvířat,

anebo stanovit

ii) kolik *kilogramů* živé váhy kterého druhu (včetně pohlaví zvířete) bylo nakoupeno, započít příslušné koeficienty určující obecně ztráty v kilogramech pro ten který druh a pohlaví zvířete a výsledek porovnat s počtem prodaných *kilogramů* masa toho kterého druhu (vepřové, hovězí).

[50] Podle Nejvyššího správního soudu tedy není podstatné vysledovat v průběhu zpracování „osud“ každého nakoupeného kusu zvířete či kilogramu jeho masa. Avšak z důkazních prostředků předložených stěžovatelkou (včetně obecných konstant či koeficientů vyplývajících z povahy provozu stěžovatelky) musí být *summa summarum* možné úplnou rovnici vstupů a výstupů sestavit. Za tímto účelem přitom není primárně vyloučeno, aby data o kusech zvířat při nákupu či při prodeji byla převáděna na kilogramy a naopak. Tyto matematické operace však musí být zcela logicky dovoditelné ze vstupních dat, které stěžovatelka doložila či jsou obecně odborně zjištělná z povahy jejího provozu (například koeficienty ztrát při porážce a zpracování zvířat).

[51] Podstatné také je při porovnání nákupů a prodejů zohlednit, jaké výrobky stěžovatelka reálně prodává, jelikož jejich prodejní cena, a tedy výnos z nich, se vzájemně může lišit - například v souvislosti s kvalitou prodáváného masa (hovězí vysoký či nízký roštěnec, svičková či vepřová kýta, panenka či bok mají různou prodejní cenu). Lišit se mohou i koeficienty odpadu jednotlivě prodávaných výrobků (půlky, čtvrtky prodávané s plstí či s kůží). Reálně je tedy nutno rovnici mezi nakoupenými zvířaty a prodaným masem sestavovat od nejmenší *granularity* dostupných dat při prodeji a zjišťovat, zda dostupná data poskytují dostatečné informace o vzájemné provázanosti těchto kategorií výrobků tak, aby bylo možné dospět k původní živé váze či celému kusu nakoupené kategorie zvířete.

[52] Nejvyšší správní soud se dále podrobně zabýval jednotlivými důkazními prostředky, které stěžovatelka předložila.

a) Doklady o nákupech a prodeích

[53] Ze správního spisu v případě stěžovatelky Nejvyšší správní soud zjistil, že její dodavatelé předložili faktury o nákupech zvířat.

[54] Faktury evidují nákup jatečných zvířat, přičemž v některých případech je rozlišen i jejich druh (býček, vepř, prasnice, krávy, jalovice, prasata „nestandard“ atd.). Nákup je kvantifikován počtem kusů zvířat, pouze u některých faktur i jejich souhrnnou váhou v kilogramech. Nákupní faktury uvádějí cenu nakoupených zvířat.

[55] Vedle toho účetní deník stěžovatelky evidující prodej kvantifikuje prodané maso podle počtu kusů jednotek výrobků (tj. počet celých kusů - 1/1, počet půlek - 1/2, ale i třetiny - 1/3 či dvanáctiny - 1/12). Účetní deník však neuvádí, zda se jedná o hovězí, či vepřové, a rozlišuje druh masa pouze označením „jateční skot“ či pouze „maso“. Účetní deník neuvádí váhu v kilogramech.

[56] Správní spis dále obsahuje některé prodejní faktury (viz č. l. 66), v nichž jsou položky označeny například jako „vepřové půlky bez plstě“, „vepřové čtvrtě – prasnice“, „vepřové droby“, „vepřové čtvrtě – prasnice bez kůže“, „vepřová játra“. Množství těchto produktů je kvantifikováno pouze celkovou váhou v kilogramech, nikoliv počtem jejich kusů. Tedy není uveden počet prodaných čtvrtí či půlek. Faktury dále uvádějí cenu za prodané výrobky.

[57] Na straně 6 zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že dodací listy vystavované při expedici prodáváných výrobků nemají žádnou návaznost na doklady o nákupech zvířat. „[N]elze zjistit, zda výrobky ze všech nakoupených a spotřebovaných zvířat byly uvedeny na dodacích listech a prodány. Na dodacích listech jsou uvedeny jednotky množství v kg a částky v Kč podle druhů výrobků, ale nakoupená zvířata jsou na přijatých dokladech uváděna v kusech. Proto nelze z těchto evidencí zjistit, zda byly prodány veškeré výrobky, které byly vyrobeny z nakoupených zvířat, a není možné ověřit, že byly zúčtovány veškeré příjmy (výnosy) z prodeje výrobků.“

[58] Ve vztahu k daňovému období 2011 správce daně na straně 21 zprávy o daňové kontrole uvedl, že z „vystavených faktur a dodacích listů, které si správce daně pořídil při daňové kontrole, bylo zjištěno, že na dodacích listech je uvedeno množství v kg, ne v kusech, a nejsou prodávány pouze hovězí čtvrtě a vepřové půlky, ale také vepřové droby, hovězí dršťky, vepřová játra, jazyk, ledviny, vepřové čtvrtě stažené, vepřové čtvrtě s kůží, sele atd.“

[59] Stěžovatelka ve svém vyjádření ze dne 25. 11. 2014 poukázala na standardní přepočítací koeficient pro přepočet živé váhy na váhu masa (1,285 u jatečných prasat; 1,23 u prasnic; u býků 1,78; u jalovic 1,85 a 1,9 u krav).

[60] Krajský soud v bodech 41 a 46 napadeného rozsudku obecně potvrzuje závěry správce daně, blíže se však ke konkrétním datům vyplývajícím z doložených důkazních prostředků nevyjadřuje.

[61] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry správce daně. Je-li při nákupu na vstupu množství vepřového a hovězího evidováno v počtech kusů zvířat (jen výjimečně v kilogramech) a je-li při prodeji na výstupu evidována váha prodaných vepřových a hovězích produktů v kilogramech, v kusech pouze bez uvedení, o jaké maso se jedná, nelze ani na kusy, ani na kilogramy v úplnosti přepočítat, zda prodeje odpovídají nákupům.

pokračování

[62] Jsou-li v nákupních fakturách uvedeny kilogramy např. vepřových půlek či čtvrtí bez uvedení pohlaví, **není možno** zjistit *živou váhu* půlek či čtvrtí před zpracováním pomocí ztrátových koeficientů, jelikož koeficienty se liší právě podle pohlaví zvířete (jak doložila sama stěžovatelka). I kdyby se koeficienty zprůměrovaly na vepřové a hovězí maso, jejich aplikací na vepřové a hovězí půlky či čtvrtě dostaneme pouze jejich živou váhu. Stále však není jasné, kolika vepřovými a hovězími půlkami disponujeme, abychom mohli toto číslo vydělit dvěma či čtyřmi a dostat se na celé kusy vepřových či hovězích zvířat (jak je uvedeno v nákupních fakturách). Pro dopočet počtu kusů vepřových a hovězích půlek či čtvrtí by musela být použita *průměrná váha* zvířete. Počty kusů půlek a čtvrtí uvedené v účetním deníku nelze aplikovat, jelikož nerozlišují vepřové a hovězí (uvádějí pouze „jateční skot“ či „maso“).

[63] Mimoto stěžovatelka opakovaně při daňové kontrole i ve své žalobě uváděla, že prodává pouze vepřové půlky či hovězí čtvrtě. V účetním deníku i v některých prodejních fakturách jsou však uvedeny i položky výrobků jako vepřové droby, hovězí dršťky, vepřová játra, jazyk, ledviny, vepřové čtvrtě stažené, vepřové čtvrtě s kůží, vepřové čtvrtě bez plstě, sele. Na tuto skutečnost správce daně ve zprávě o daňové kontrole upozornil, stěžovatelka se k ní však nijak podrobně nevyjádřila. Podle Nejvyššího správního soudu tato skutečnost ještě více komplikuje možnost logicky se dopídit úplnosti rovnice mezi nákupy zvířat a prodaným masem. Prodej drobů a vnitřností (játra, ledviny, jazyk, dršťky) zpochybňuje aplikovatelnost obecných koeficientů ztrát doložených stěžovatelkou. Není zřejmé, co přesně tyto koeficienty znamenají, zda je lze aplikovat jen v případě, kdy se droby a vnitřnosti jako výrobky ze zvířete nezhotovují, či zda koeficienty s výrobou těchto dalších výrobků počítají vždy.

[64] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předložené doklady o nákupech a prodeích spolu s aplikací ztrátových koeficientů nejsou s to doložit, že prodané množství masa odpovídá nakoupeným kusům zvířat. Ačkoliv se krajský soud podrobně v napadeném rozsudku nezabýval tím, zda závěry žalovaného a správce daně jsou v tomto ohledu správné, což v některých případech nepřidává na přesvědčivosti napadeného rozsudku, dospěl ke správnému závěru.

[65] Nejvyšší správní soud dále zkoumal, zda další stěžovatelkou doložené důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti mohou doklady o nákupech a prodeích doplnit tak, aby data byla úplná.

b) Evidence sledovatelnosti potravin

[66] Ze správního spisu dále vyplývá, že stěžovatelka doložila evidenci sledovatelnosti potravin od 4. 1. do 26. 2. 2010 a od 26. 2. do 30. 4. 2010.

[67] Z této evidence lze vysledovat nákupy stěžovatelky v jednotlivé dny od jednotlivých dodavatelů. Označen je druh „v“ - vepřové nebo „h“ - hovězí, počet *kusů* a počet *kilogramů*. Ke každé položce nákupu jsou přiřazeny položky prodeje s uvedením dne, dodavatele, počet *kusů* a váha v *kilogramech*. Počet prodaných kusů je v některých případech uveden v půlkách či čtvrtkách apod. Tabulka uvádí, kolik kilogramů živé váhy zvířat se nakoupilo a kolik kilogramů masa se prodalo.

[68] K evidenci sledovatelnosti potravin správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že byla předložena pouze za část období 2010 a je vedena v kusech a kilogramech. Není vedena v Kč, aby ji bylo možno porovnat s účetnictvím. Evidence sledovatelnosti potravin je rozdělena pouze na „v“ a „h“, nikoliv prasata, prasnice, býky, jalovice a krávy, aby koeficientem bylo možno přepočítat váhu nakoupených zvířat na váhu v mase.

[69] Podle správce daně zároveň není z evidence sledovatelnosti potravin zřejmé, zda je u nákupů uvedena v kilogramech živá váha, nebo se jedná již o váhu po započtení příslušných ztrátových koeficientů. V několika případech je přitom z evidence sledovatelnosti potravin zřejmé, že nákupní hmotnost zvířat a prodejní hmotnost masa se liší řádově o jednotky procent, avšak v některých případech je nákupní hmotnost zvířat a prodejní hmotnost masa *stejná*.

[70] V některých případech je podle správce daně hmotnost uvedena chybně jako „XI.06 kg“. Ve vztahu ke dni 2. 3. 2010 není u nákupů a prodeje uvedeno množství ani v kusech ani kilogramech.

[71] Správce daně dále k evidenci sledovatelnosti potravin uvedl, že maso ze zvířat bylo v některých případech prodáváno dříve, než byla zvířata vůbec nakoupena – například dne 12. 2. 2010 proběhl nákup zvířat, avšak maso z nich bylo prodáno již 11. 2. 2010, stejně tak 7. 1. 2010 a 6. 1. 2010.

[72] Nadto správce daně porovnal evidenci sledovatelnosti potravin s nákupními fakturami doloženými dodavatelí stěžovatelky, kteří byli vyzváni k součinnosti. Správce daně na straně 14 zprávy o daňové kontrole dospěl k závěru, že množství kilogramů podle evidence sledovatelnosti potravin nesouhlasí s množstvím kilogramů uvedeným na nákupních fakturách od dodavatelů.

[73] K evidenci sledovatelnosti potravin krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že nebyla předložena za celé kontrolované období a nebyla vedena v Kč, čímž bylo znemožněno porovnat ji s údaji vyplývajícími z účetnictví.

[74] Nejvyšší správní soud k evidenci sledovatelnosti potravin v první řadě uvádí, že ji stěžovatelka skutečně doložila jen pro první čtyři měsíce roku 2010. Pouze na základě tohoto období nelze dovozovat nákupy a prodeje pro celé zdaňovací období.

[75] Podle Nejvyššího správního soudu by z evidence sledovatelnosti potravin zřejmě bylo možno dovodit, zda celkový počet prodaných půlek či čtvrtek odpovídá nakoupeným kusům zvířat. Avšak pouze pro dané čtyři měsíce roku 2010, což je zásadní. Nejvyšší správní soud navíc dále shledal, že počet zde uvedených prodaných půlek a čtvrtek i tak nelze provázat s prodejními fakturami či účetním deníkem. Znovu je nutno připomenout, že prodejní faktury počítají čtvrtky a půlky na kilogramy (plus byly prodávány i vnitřnosti a droby) a účetní deník rozlišuje pouze „jateční skot“ a „maso“ (nikoliv vepřové a hovězí). Navíc správce daně našel nesrovnalosti v evidenci sledovatelnosti potravin ohledně množství nakoupených a prodaných kilogramů masa a kusů zvířat. V některých případech se totiž váha nakoupených zvířat rovnala váze prodávaného masa. Není zřejmé, zda se aplikoval koeficient ztrát. To má za následek nesrovnalost kilogramů čtvrtek a půlek uvedených v prodejních fakturách s kilogramy čtvrtek a půlek uvedenými v evidenci sledovatelnosti potravin. Není zřejmé, jak evidence sledovatelnosti potravin pracuje s droby a vnitřnostmi. Tyto pochybnosti stěžovatelka nevysvětlila a pro Nejvyšší správní soud nejsou vysvětlitelné ani z dalších doložených důkazních prostředků. Nákupy podle nákupních faktur navíc podle správce daně neodpovídají nákupům uvedeným v evidenci sledovatelnosti potravin.

[76] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani evidence sledovatelnosti potravin není způsobilá doložit, že prodané množství masa odpovídá nakoupeným kusům zvířat, a to ani ve vzájemné souvislosti s prodejními a nákupními fakturami, účetním deníkem a koeficientem ztrát.

pokračování

c) Evidence poplatků za veterinární prohlídku zvířat

[77] Podle správního spisu stěžovatelka předložila i evidenci poplatků za prohlídku zvířat vystavenou Krajskou veterinární správou pro kraj Vysočina za roky 2010 i 2011.

[78] Tabulka obsahuje den prohlídky jednotlivých zvířat. V kolonce „zvíře“ uvádí druhy zvířat podle toho, zda se jedná o „hovězí maso“ či „vepřové maso“. V případě hovězího uvádí, zda se jedná o „dospělý skot – věk nad 30 měsíců“ či „mladý skot“; u vepřového rozlišuje „hmotnost JUT nad 25 kg“. Dále je v tabulce uveden počet zvířat a výše zaplaceného poplatku v EUR a CZK.

[79] Krajský soud v souvislosti s veterinární evidencí poplatků uvádí, že údaje v ní obsažené nevyhovují požadavkům zákona o účetnictví, resp. vyhlášky č. 500/2002 Sb. Stěžovatelka ve své žalobě v souvislosti s tímto důkazním prostředkem namítala, že ukazuje rozdělení druhů zvířat a určuje váhu zvířat při nákupu.

[80] Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto případě nejde pouze o formální náležitosti evidence v souladu s předpisy o účetnictví. Cílem je ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazními prostředky sestavit logickou rovnici, v níž by nákupy odpovídaly prodejům v kontextu provozní činnosti stěžovatelky.

[81] Podle Nejvyššího správního soudu lze z evidence poplatků za veterinární prohlídku nanejvýše zjistit, kolika kusy zvířat - hovězího a vepřového stěžovatelka disponovala. Jelikož ale evidence veterinárních prohlídek eviduje jen „věk nad 30 měsíců“ a „hmotnost JUT nad 25 kg“, není tato evidence nikterak nápomocná k doplnění celkové rovnice ve vztahu k počtu kusů prodaných čtvrtek a půlek (což je údaj, který podle prodejních faktur chybí). Nelze z této evidence dovodit ani to, kolik nakoupené kusy zvířat vážily.

[82] Ačkoliv se tedy krajský soud s doloženou evidencí poplatků za veterinární prohlídky vypořádal spíše formálně a podrobně neodůvodnil, jakou roli může hrát v prokázání úplnosti účetnictví, dospěl ke správnému závěru. Evidence poplatků za veterinární prohlídky není schopna doložit, že prodané množství masa odpovídá nakoupeným kusům zvířat, a to ani ve vzájemné souvislosti s prodejními a nákupními fakturami, účetním deníkem a koeficientem ztrát ani v kombinaci s evidencí sledovatelnosti potravin.

d) Evidence skladových zásob za prosinec 2010 a 2011

[83] V neposlední řadě stěžovatelka doložila evidenci skladových zásob za měsíc prosinec roku 2010 a 2011 (č. l. 27 správního spisu).

[84] Tato evidence obsahuje datum, dodavatele, počet kusů a druh „h“ či „v“ a odběratele. Ohledně této evidence správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 4 uvedl, že byla předložena pouze za prosinec 2010 a prosinec 2011 a uvádí množství v *kuřech*, nikoliv v *kilogramech*, v nichž bylo maso podle prodejních faktur fakturováno. Evidence zásob za prosinec 2010 a 2011 nevypovídá o zásobách za celé zdaňovací období. Podle správce daně tedy nelze porovnat veškeré nákupy a prodeje.

[85] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně ve vztahu k evidenci zásob z prosince 2010 a 2011 porovnal nákupy a prodeje v namátkových dnech (30. 12. 2010, 9. 12. 2010, 15. 12. 2010, 1. 12. 2010, 30. 12. 2011, 9. 12. 2010, 15. 12. 2011 a 1. 12. 2011), přičemž přesně uvedl, kolik kusů hovězího a vepřového činil v jednotlivých dnech rozdíl mezi nákupem a prodejem. Na straně 13 zprávy o daňové kontrole dále správce daně popisuje rozpory ve vyjádření

stěžovatelky, která se pokusila v případě těchto dotčených dnů u nákupů a prodejů přiřadit k sobě odpovídající faktury podle kusů zvířat a prodaných výrobků hovězího a vepřového.

[86] Stěžovatelka v souvislosti s evidencí z prosince 2010 a prosince 2011 dovozuje, že konečný stav jejích zásob byl k 31. 12. 2010 i k 31. 12. 2011 nulový, takže nedocházelo k přelévání produkce mezi zdaňovacími obdobími.

[87] Krajský soud k této evidenci uvedl, že se vztahuje jen k prosinci 2010, resp. prosinci 2011, neobsahuje ocenění zásob, ani údaje o množství v kilogramech.

[88] Nejvyšší správní soud shledal, že evidence zásob za prosinec 2010 a prosinec 2011 není způsobilá objasnit úplnost vztahu mezi nakoupenými zvířaty a prodaným masem za celé zdaňovací období roků 2010 a 2011. I kdyby stav zásob za měsíc prosinec 2010 a prosinec 2011 byl nula, nevypovídá to nic o tom, zda odpovídá prodej kilogramů masa počtu kusů nakoupených zvířat v ostatních měsících. Evidence z prosince 2010 a 2011 eviduje pouze nákupy a prodeje od 1. 12. 2010 či 2011. Neinformuje tedy o tom, kolik se toho nakoupilo a prodalo v jiných měsících roku. Prodaný počet *kusů* vepřových a hovězích půlek či čtvrtí sice tato tabulka obsahuje, eviduje je však pouze pro měsíce prosinec 2010 a prosinec 2011.

[89] Ani evidence skladových zásob za měsíce prosinec 2010 a prosinec 2011 není podle Nejvyššího správního soudu schopna doložit, že prodané množství masa odpovídá nakoupeným kusům zvířat. Tento důkazní prostředek nepostačuje ani v souvislosti s prodejními a nákupními fakturami, účetním deníkem a koeficientem ztrát, ani v kombinaci s evidencí sledovatelnosti potravin a evidencí poplatků za veterinární prohlídku zvířat.

V.A.3 Pochybnosti o předložených daňových dokladech

[90] Obecně ve své žalobě i kasační stížnosti stěžovatelka dále namítá, že žalovaný ani správce daně nezpochybnili doložené daňové doklady žalobkyně. Podle stěžovatelky tedy nebylo zřejmé, co a proč finanční orgány zpochybnily, pokud nezpochybnily ani jeden daňový doklad.

[91] Podle Nejvyššího správního soudu jsou však i z odůvodnění napadeného rozhodnutí důvody pochybností zřejmé. Je pravdou, že finanční orgány nezpochybnily předložené daňové doklady. V důsledku chybějící skladové evidence (případně jiných důkazů, které by ji plně nahradily) však nebylo možné ověřit, zda údaje, které stěžovatelka uvedla v daňových přiznáních, odrážejí skutečně *veškeré* výnosy a náklady. Jinými slovy, finanční orgány neměly pochybnost o tom, co stěžovatelka přiznala, ale měly pochybnost o tom, zda přiznala *vše*. Nepožadovaly po ní prokázání negativní skutečnosti, jak se domnívá. Standardně by byla schopna požadavku finančních orgánů vyhovět, měla-li by v pořádku vedenou skladovou evidenci, případně by ji dokázala nahradit jiným věrohodným způsobem. Nebyla-li však požadavek finančních orgánů schopna splnit, nebylo to proto, že by po ní požadovaly splnění nemožného, ale jednalo se o důsledek jejího vlastního pochybení - nevedení skladové evidence, jak v případě vedení účetnictví způsobem B vyžaduje § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

[92] Nejvyšší správní soud hodnotí tuto námitku stěžovatelky jako zavádějící. V jejím případě sice nevznikly pochybnosti o doložených daňových dokladech, ale pochybnosti o tom, zda doložila v úplnosti *vše* tak, aby prodej masa bylo možno provázat s nákupem zvířat.

pokračování

V.A.4 Závěr o podmínkách pro stanovení daně podle pomůcek

[93] Jak vyplývá z výše uvedené podrobné analýzy stěžovatelkou doložených důkazních prostředků, Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem a finančními orgány, že uvedené pochybení se jí napravit nepodařilo. Z dokladů, které předložila, nebylo možné ověřit *úplnost* deklarovaných výnosů a nákladů, zejména nebylo možné prokázat provázanost mezi nákupem jatečných zvířat a následným prodejem masa z těchto zvířat.

[94] Podle Nejvyššího správního soudu tedy nebylo možno ani na základě vzájemné kombinace stěžovatelkou doložených evidencí či obecných odborných podkladů ze zpracovatelské praxe stěžovatelky (např. koeficienty hmotnostní ztráty) dovodit, že vše, co stěžovatelka nakoupila, také prodala, resp. že vykázala vše, co prodala. Z tohoto důvodu nebylo možné stanovit daň dokazováním.

[95] Ačkoliv krajský soud opakovaně zdůrazňoval, že stěžovatelka především porušila svou povinnost vést skladovou evidenci, převzal a aproboval podrobný rozbor dalších důkazních prostředků provedený správcem daně (viz body 41 až 45 napadeného rozsudku). Ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně se podrobně zabýval jinými důkazními prostředky ve vzájemné souvislosti tak, aby určil, zda je na základě nich možné daň stanovit dokazováním, přičemž dospěl k závěru, že nikoliv.

[96] Nejvyšší správní soud ověřil, že tato zjištění mají oporu ve správním spise. Důkazní břemeno k prokázání, že chybějící skladovou evidenci bylo možné fakticky nahradit jinými doklady, přitom spočívalo na stěžovatelce. Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu, že rozhodné skutečnosti (zejména návaznost mezi nákupem zvířat a prodejem masa z nakoupených zvířat) se stěžovatelce nepodařilo prokázat, a nebylo tak možné ověřit, že stav vykázaný v účetnictví odpovídá stavu faktickému. Účetnictví předložené stěžovatelkou postrádalo potřebnou vypovídací schopnost.

V.B Výslech svědků

[97] S ohledem na výše uvedené důvody Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu a žalovaného, že výslech jednotlivých obchodních parterů stěžovatelky by nemohl shora popsané pochybnosti odstranit. Tyto osoby by mohly potvrdit nanejvýše jednotlivé deklarované transakce, které však nebyly zpochybněny. Nemohly mít ale povědomí o celkovém objemu výnosů a nákladů stěžovatelky. Jejich případné svědecké výpovědi by tedy nemohly přispět k prokázání rozhodných sporných otázek.

V.C Nepřiměřenost pomůcek

[98] Dále stěžovatelka namítla nepřiměřenost použitých pomůcek a tvrdila, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

[99] Ve vztahu k tomuto druhému okruhu možných námitek při stanovení daně podle pomůcek (tj. námitek proti dostatečné spolehlivosti stanovení daně) Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky. Jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (viz např. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Možnost daňového subjektu napadnout použité pomůcky je proto omezená. Nelze mu však upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně.

[100] Jakkoliv je obtížné obecně vymezit „*dostatečnou spolehlivost*“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66 nebo č. j. 1 Afs 174/2019 - 34). Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochybně s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[101] Daňový subjekt může např. namítat neadekvátní výši stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem 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 refletovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje soukromou vysokou 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 (viz např. rozsudek č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, bod 27, nebo rozsudky ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, bod 78, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67).

[102] V jiných případech, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro to splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (viz také rozsudky č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, bod 27, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, bod 79, nebo č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[103] V rozsudku č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 Nejvyšší správní soud uvedl jako příklad situaci, kdy daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších, může namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž k této námitce předloží důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných

pokračování

i nakupovaných atd. Svá tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. Naopak nemohla by být přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomocných skutečností, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daňové povinnosti. Ve zmíněném příkladu: daňový subjekt jakožto cestovní kancelář nemůže s úspěchem namítat, že správce daně zařadil mezi srovnatelné subjekty, které použil jako pomůcku, cestovní kanceláře, které se zaměřují na jiné destinace a jiné druhy zájezdů, a domáhat se vyslovení nedostatečné spolehlivosti stanoveného daňového základu pouze na základě této skutečnosti, aniž by prokázal, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Tyto námitky by mohly být pouze podpůrnými pro jeho základní tvrzení, že daňová povinnost ve stanovené výši je nepřiměřená.

[104] Z výše citovaných závěrů ustálené judikatury lze shrnout, že daňový subjekt nemá soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, ale ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

[105] Krajský soud posoudil věc v souladu s těmito východisky a nepochybil, pokud neshledal stěžovatelčiny námitky důvodnými.

[106] V žalobních námitkách stěžovatelka soustředila svou argumentaci k nesprávnému výběru zvolené pomůcky – srovnatelného subjektu B. Tvrdila, že není dostatečné, že se zabývá obdobnou činností, má obdobný obrat a obdobný počet zaměstnanců. Poukázala na to, že se liší od ní v údaji o výkonové spotřebě a obratu, a že se zabývá též zpracováním uzenin. Dále uvedla, že část jejích nákladů představovaly služby, které srovnatelný daňový subjekt patrně zajišťoval vlastními zaměstnanci, a uzavřela, že bez znalostí bližších údajů (včetně přehledu o obsahu analytických účtů) o srovnatelném subjektu nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě.

[107] Pro úspěšnost žaloby by však stěžovatelka musela dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňovala své podnikání, nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se jí takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byla by oprávněna napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, nebo rozsudky ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015 - 29, ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33, a ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013 - 72).

[108] Takové námitky stěžovatelka ovšem nevznesla, a tím méně prokázala. Netvrdila ani neprokázala konkrétní skutečnosti, které by svědčily o celkové nepřiměřenosti stanovené daně. Stěžovatelka pouze v obecné rovině namítá, že finanční úřad nesprávně vyšel z metody konstantního výnosu, ale zcela ignoroval základní ekonomické principy a nutnost zohlednit metodu výnosů z rozsahu (returns-to-scale, economies-of-scale), jestliže zvolil jako srovnatelný subjekt společnost, která je poloviční vůči stěžovatelce, a jeho marži aplikoval na stěžovatelku. Pouze obecně konstatovala, že předpoklad, že jateční průmysl vykazuje konstantní výnosy z rozsahu, je nesprávný. Svá tvrzení však nepodložila žádnými důkazy, které by prokazovaly, že v důsledku postupu finančního úřadu byla výsledná daňová povinnost stanovena v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Jinými slovy, neunesla své břemeno

tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou jí správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené.

[109] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že při stanovení daně podle pomůcek je nutno postupovat obdobně jako v případě stanovení daně prostřednictvím ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

[110] Ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a související judikatura (rozsudek ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 - 105), na něž stěžovatelka odkazuje, se týká případů, kdy se liší ceny sjednané mezi spojenými osobami od *cen*, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami *v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*, není-li tento rozdíl uspokojivě doložen. V takovém případě se základ daně poplatníka upraví o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Účelem ustanovení je tedy zamezit nezákonnému přesunu nákladů a výnosů mezi spojenými osobami, a to vzájemnou fakturací v cenách, které se odlišují od cen používaných nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, za stejných nebo obdobných podmínek.

[111] Stěžovatelka konkrétně namítá, že se v obou případech jedná o stanovení daně na základě zjištěných tržních skutečností s přihlédnutím k podobnosti daňových subjektů. S tím lze nepochybně souhlasit. Není však zřejmé, v jaké souvislosti požaduje stěžovatelka upravení základu daně na základě *cen v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*. Správci daně nevznikly pochybnosti o cenách, za které nakupovala jateční zvířata či následně prodávala maso z těchto zvířat. Z doložených podkladů naopak nebylo možno prokázat množství nakoupených jatečních zvířat a množství následně prodaného masa z těchto zvířat. Nákupy jatečních zvířat proto nebyly provázány s prodejem masa, přičemž stěžovatelka neevidovala množství výrobků na skladě. Nejasnosti tak vznikly v celkovém objemu výnosů a nákladů stěžovatelky. Podle Nejvyššího správního soudu se proto v případě stěžovatelky nelze dovolávat navýšení daňového základu na základě ceny v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek či na základě ceny určené podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.

[112] Pokud jde o aplikaci obecných principů, zejména zákazu libovůle správce daně, výběru srovnatelnosti subjektů pro učinění dostatečně objektivního závěru, které lze dovodit z judikatury k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, Nejvyšší správní soud uvádí, že ke splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a k přiměřenosti doměřené daňové povinnosti se již shora v odstavcích V.A a V.C. podrobně vyjádřil, přičemž tyto závěry jsou zcela konzistentní s principy, na které stěžovatelka odkazuje. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s posouzením krajského soudu.

V.D Procesní pochybení v odvolacím řízení

[113] Namítá-li stěžovatelka porušení svých procesních práv v odvolacím řízení, Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že 3. 5. 2016 byla zástupci stěžovatelky doručena výzva k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření ve lhůtě 15 dnů. Dne 4. 5. 2016 požádala o prodloužení lhůta na 30 dnů z důvodu hospitalizace jednatele zástupce, načež žalovaný přípisem ze dne 18. 5. 2016 prodloužil lhůtu do 30. 5. 2016. Dne 27. 5. 2016 žalobkyně požádala o nahlédnutí do spisu a uvedla, že po provedení nahlížení si vyhrazuje právo doplnit své odvolání ve lhůtě 30 dnů. Dne 30. 5. 2016 stěžovatelka prostřednictvím svého zástupce doplnila své odvolání. Dne 27. 6. 2016 žalovaný doručil stěžovatelce sdělení ze dne 23. 6. 2016, v němž ji informoval, že do spisu měla možnost nahlédnout kdykoliv v průběhu řízení. Toho

pokračování

však dříve nevyužila, ačkoliv byla o všem již informována ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný zároveň žalobkyni sdělil, že nahlížet může kdykoliv v úředních hodinách. Dne 30. 6. 2016 byla vydána napadená rozhodnutí, jež byla zástupci stěžovatelky doručena dne 10. 7. 2016. Ani do tohoto dne stěžovatelka nevyužila své právo nahlédnout do spisu.

[114] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že stěžovatelka měla dostatečný prostor kdykoliv za řízení nahlédnout do spisového materiálu. Byla uvědomena o tom, že odvolací řízení spěje k vydání rozhodnutí, přičemž žalovaný vyhověl žádosti stěžovatelky o prodloužení lhůty v souvislosti s hospitalizací jednatele zástupce a dále po avízu stěžovatelky, že bude do spisu nahlížet, vyčkal další měsíc, než přistoupil k vydání rozhodnutí. Prohlášení, že si stěžovatelka vyhrazuje měsíční lhůtu k vyjádření poté, co nahlédne do spisu, nemá oporu v zákoně a žalovaný není povinen ji respektovat jako procesní právo stěžovatelky. Měla přitom jednoznačně dostatečný prostor do spisu nahlédnout a své odvolání doplnit, a to minimálně v intervalu trvajícím téměř dva měsíce po výzvě k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi. Její skutečný záměr nahlédnout do spisu a doplnit své odvolání je zpochybněn i skutečností, že ani do samého doručení napadených rozhodnutí, tj. do 10. 7. 2016, se tak nepokusila učinit. Postup stěžovatelky tak lze vnímat jako zjevně účelový.

VI. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[115] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[116] 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. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení 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 28. ledna 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu