



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **K. Z. s.r.o.**, IČO: x
sídlem R. 346/8, B. – T.
zastoupený advokátem JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA
sídlem Lidická 57, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č. j. 55011/16/5200-11432-701175

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 13. 2. 2017 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č. j. 55011/16/5200-11432-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I (dále jen „prvostupňový orgán“ nebo „správce daně“) ze dne 16. 7. 2015, č. j. 3011899/15/3001-51521-708433, ze dne 16. 7. 2015, č. j. 3012691/15/3001-51521-708433 a ze dne 16. 7. 2015, č. j. 3012993/15/3001-51521-708433 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), kterými byla dle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 a od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 v celkové výši 290 510 Kč, současně byla zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob v celkové výši 1 037 371 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně (v celkové výši 58 102 Kč) a 1 % z částky doměřené daňové ztráty (v celkové výši 10 372 Kč), tj. celkem ve výši 68 474 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce je přesvědčen, že byl zkrácen na svých právech napadeným rozhodnutím, které je nezákonné. Na základě všech svých vyjádření k výzvám správce daně a označenými důkazy totiž prokázal vše, co správce daně požadoval. Vedl průkaznou evidenci účetnictví, při tomto vedení účetnictví a při samotném účtování splnil požadavky zákona o účetnictví, veškeré náklady žalobce vynaložené na jednotlivé zakázky věcně a časově souvisely s dosaženými zdanitelnými výnosy ze stavební činnosti a tyto výnosy byly úplné. Rovněž žalobce doložil prvostupňovému orgánu správnost a důvodnost jím uváděných údajů v daňovém přiznání. K tomu se správcem daně v průběhu celého daňového řízení spolupracoval. Pokud v účetnictví vznikla určitá pochybení, stalo se tak nedopatřením pověřených pracovníků žalobce. Zabudovaný materiál se kontroluje pouze dokladovou inventurou, jelikož je fyzicky neproveditelné zajistit kontrolu zabudovaného materiálu v průběhu účetního roku.
3. Správnost tvrzení žalobce, jakož i použití materiálu na všechny příslušné zakázky, bylo možné ve všech případech ověřit též ohledáním na místě samém za přítomnosti svědků. Tento důkaz přitom žalobce navrhoval, nicméně správce daně na něj ve svém seznámení s výsledkem kontrolního zjištění nijak nereagoval a důkaz neprovedl. Poté jej neprovedl ani žalovaný. Obdobně správní orgány neprovedly ani výsledky s montážníky, kteří byli osobně přítomni při zhotovování zakázek.
4. Významně pak žalobce brojí proti použití pomůcek, jelikož správce daně nebyl v žádném případě oprávněn takto postupovat, neboť mu žalobce doložil všechny požadované důkazní prostředky a prokázal všechny skutečnosti, které po něm byly požadovány. Daň pomocí pomůcek může být stanovena pouze v případě, že daňový subjekt neunese důkazní břemeno, což však v případě žalobce nenastalo. Správce daně nedostal své povinnosti důsledného zjištění všech skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně.

Tím spíše musel správce daně a posléze i žalovaný porušit tuto povinnost, když nebyly provedeny důkazy navrhované žalobcem. V této souvislosti žalobce poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 179/01 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, který by se měl na případ žalobce použít analogicky.

5. Nelze odhlédnout ani od formalistického posouzení věci prvostupňovým orgánem či některých skutečností, které by správní orgány měly zohlednit, a to předmět podnikání žalobce, specifika stavebnictví či pochybení vzniklá v důsledku provádění vícero zakázek najednou a jejich malé vzdálenosti od sebe.
6. Prvostupňová rozhodnutí a napadené rozhodnutí pak dle žalobce trpí také vadou nepřezkoumatelnosti, neboť v nich absentuje správní úvaha ohledně stanovení daně pomocí pomůcek, když správní orgány patřičně neodůvodnily závěr o tom, že žalobce neprokázal věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost evidence pro daňové účely a že neprokázal množství použitého materiálu, nakoupených služeb a zboží na jednotlivá uskutečnitelná zdanitelná plnění.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil prostřednictvím svého podání ze dne 16. 3. 2017, v němž po shrnutí dosavadního průběhu správního řízení a obsahu žaloby plně odkázal na napadené rozhodnutí, neboť žalobní body se shodují či doplňují odvolací námitky, kterými se řádně vypořádal.
8. Dále žalovaný setrval na nemožnosti stanovení daně dokazováním a oprávněností užití pomůcek, neboť žalobce neprokázal správnost, úplnost, průkaznost a věrohodnost svého účetnictví, ani nepodal přesný a pravdivý obraz o svých nákladech a výnosech, v důsledku čehož žalobce neunesl své důkazní břemeno. Toto pochybení pak nemůže být napraveno spoluprací žalobce se žalobcem v průběhu vedeného řízení. Nadále pak žalovaný setrval na existenci důvodů pro neprovedení žalobcem navrhovaných důkazů, které již uvedl v napadeném rozhodnutí. Také k rozsudkům Nejvyššího správního soudu uváděnými žalobcem v jeho návrhu se žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřil, jakož i k námitce nepřezkoumatelnosti vydaných prvostupňových rozhodnutí (dodatečné platební výměry).

IV. Replika žalobce

9. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 11. 4. 2017, v němž rozporoval závěr žalovaného, že neprokázal požadované skutečnosti, neboť nadále trvá na unesení svého důkazního břemene a prokázání všeho, co prokázat měl. Dále žalobce setrvává na nedostatečném zdůvodnění stanovení daně pomocí pomůcek a absenci důvodů pro odmítnutí žalobcem navrhovaných důkazů, zejména v podobě výslechu montážníků.

V. Posouzení věci krajským soudem

10. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
11. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době

rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.

12. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.
13. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím závázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).
14. Žalobce ve svém žalobním návrhu označil napadené a prvostupňové rozhodnutí za nepřezkoumatelná z důvodu absence správní úvahy ohledně stanovení daně pomocí pomůcek, neboť v těchto rozhodnutích nebyly patřičně odůvodněny závěry týkající se účetnictví žalobce.
15. K tomu zdejší soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného, potažmo prvostupňového orgánu, je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal se všemi námitkami žalobce vznesenými v průběhu správního řízení. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém

rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo vypořádání některé ze vznesených námitek, či by neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadené rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. Odůvodnění napadeného rozhodnutí není vnitřně rozporné, lze rozeznat, co je odůvodnění a co je výrok, výrok tohoto rozhodnutí není v rozporu s odůvodněním; lze z něj zjistit, jak vlastně žalovaný ve věci rozhodl a lze také seznat, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu a také z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.

16. Nelze tak přisvědčit tvrzení žalobce, že napadené rozhodnutí, potažmo prvostupňová rozhodnutí, trpí absencí správní úvahy ohledně stanovení daně pomocí pomůcek. Žalovaný se detailně zabýval splněním podmínek pro aplikaci pomůcek v případě žalobce, když konkrétně zkoumal, zda žalobce nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a daň by mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí rovněž zabýval tím, zda účetnictví žalobce bylo vedeno věrohodně, průkazně, správně a úplně a zda žalobcem poskytnuté údaje ohledně použitého materiálu, nakoupených služeb a zboží na jednotlivá uskutečnitelná zdanitelná plnění lze použít pro řádné stanovení daně žalobce.
17. Z výše uvedeného je zřejmé, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, proto soud námitce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil.
18. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Dne 7. 4. 2014 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012 a dále pak kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2011 a 2012. V rámci daňové kontroly správci daně vznikly pochybnosti stran správné výše stanovené daně, proto žalobce vyzval k jejich objasnění a odstranění, zejména pak prvostupňový orgán požadoval prokázat úplnost a správnost vykázaných nákladů a výnosů uvedených v účetnictví žalobce. Žalobce podle správce daně nevedl průkaznou evidenci o zásobách ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „vyhláška o účetnictví“), neprováděl vůbec inventarizaci majetku dle § 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o účetnictví“), a to ani ke konci každého zdaňovacího období, a neprokával ani provedení ocenění majetku v souladu s § 25 odst. 1 zákona o účetnictví, když hodnotu nedokončené výroby stanovil pouze na základě seznamu účetních dokladů, jejichž součet byl hodnotou zaúčtované nedokončené výroby. Prvostupňový orgán tak uzavřel, že žalobce neprokával věrohodnost, správnost a úplnost svého účetnictví, jelikož neprokával, že veškeré náklady vynaložené v roce 2010, 2011 a 2012 na jednotlivé stavební zakázky věcně a časově souvisí s dosaženými zdanitelnými výnosy ze stavební činnosti a že tyto výnosy jsou úplné.

Z těchto důvodů správce daně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, přičemž tento způsob stanovení daně včetně výběru použitých pomůcek, výpočtu daně a postupu využitého pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti a zohledněných výhod žalobce popsal v úředním záznamu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 2837560/15/3007/60562-705007, následně obsah tohoto úředního záznamu uvedl ve zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 6. 2015, č. j. 2842430/15/3007-60562-705007 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), a vydal prvostupňová rozhodnutí, kterými žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob v souladu se zákonem o daních z příjmů a dle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu. Konkrétně, dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 7. 2015, č. j. 3011899/15/3001-51521-708433, byla žalobci podle § 147, § 143 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu dodatečně vyměřena daň za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ve výši 90 060 Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu byla dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob ve výši 576 389 Kč, současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) a c) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 18 012 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 5 763 Kč, celkem 23 775 Kč. Dále pak dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 7. 2015, č. j. 3012691/15/3001-51521-708433, byla dle shodných zákonných ustanovení dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ve výši 167 960 Kč, zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob ve výši 337 931 Kč, uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 33 592 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 3 379 Kč, celkem 36 971 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 7. 2015, č. j. 3012993/15/3001-51521-708433, byla dle shodných zákonných ustanovení dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 ve výši 32 490 Kč, zrušena daňová ztráta z příjmu právnických osob ve výši 123 051 Kč, uložena povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky dodatečně vyměřené daně, tj. 6 498 Kč, a 1 % z částky doměřené daňové ztráty, tj. 1 230 Kč, celkem 7 728 Kč.

19. Proti všem dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a tyto dodatečné platební výměry (tj. prvostupňová rozhodnutí) potvrdil, přičemž odvolací důvody byly shodné s těmi uvedenými v nyní projednávaném žalobním návrhu. Navíc žalobce uplatnil pouze některé skutečnosti týkající se jednotlivých zakázek, které byly správcem daně zpochybněny.
20. Žalovaný konstatoval, že v případě žalobce existuje absence důkazních prostředků takové intenzity, která brání stanovit daň dokazováním, proto je dán důvod pro náhradní způsob stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Žalobce nepředložil relevantní a věrohodné důkazní prostředky jednoznačně a nezpochybnitelně podávající přesný a pravdivý obraz o výnosech a nákladech žalobce, zejména pak neprokázal účetní stav zásob v průběhu účetního, resp. zdaňovacího období 2010, 2011 a 2012 a stav na konci tohoto období, neprováděl inventarizaci, neprokázal případné inventarizační rozdíly, stejně jako neprokázal výši nákladů a souvisejících výnosů ve vztahu k jednotlivým stavebním zakázkám. Prvostupňový orgán tak nemohl ověřit konečný stav zásob ke konci kontrolovaných zdaňovacích období, spotřebu materiálu zaúčtovanou do daňových nákladů a zejména pak související realizované výnosy, v důsledku čehož nebylo možné následně stanovit správnou výši základu daně a daně. Z postoupeného spisu správce daně žalovaný zjistil, že neprokázané náklady a výnosy tvořily převážnou část nákladů a výnosů žalobce. Navíc žalobce v průběhu daňového řízení před správcem daně ani v průběhu odvolacího řízení u žalovaného nepředložil žádné relevantní důkazy pro správné stanovení

daňové povinnosti za kontrolovaná zdaňovací období. Za této situace žalovaný seznal splnění podmínek pro použití pomůcek, a to nesplnění některé z povinností žalobce jako daňového subjektu, bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Na samotném postupu, jakým správce daně stanovil výši daně žalobce, žalovaný neshledal žádného pochybení.

21. Podstatou sporu v nyní projednávané věci jsou skutečnosti vážící se k dokazování v rámci vedeného daňového řízení, tj. zda žalobce vedl průkazné účetnictví a zda skutečně prokázal vše, co prokázat měl, zda neměly být provedeny navrhované důkazy (v podobě ohledání na místě samém za přítomnosti svědků a svědecká výpověď montážníků) a zda správní orgány oprávněně použily pro stanovení daňové povinnosti žalobce pomůcky.
22. Správou daně rozumí daňový řád postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Daňový řád považuje za základ pro správné zjištění a stanovení daně řádné daňové tvrzení, případně dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem (srov. § 1 daňového řádu).
23. Předmětem daně z příjmu právnických osob jsou dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.
24. Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.
25. Dle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se „výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“
26. S ohledem na zákonnou konstrukci výpočtu daně z příjmu právnických osob proto správce daně a žalovaný přistoupili k prověřování nákladů a výnosů žalobce, aby tak zjistili základ daně, z něhož bude daň žalobce vypočtena.
27. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
28. Ve smyslu § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Dle § 4 odst. 10 zákona o účetnictví pak účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví jako soustavu účetních záznamů. Dále jsou účetní jednotky povinny vést správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné účetnictví ve smyslu § 8 odst. 1 zákona o účetnictví. Za průkazné účetnictví se pokládá takové, v němž všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci (§ 8 odst. 4 zákona o účetnictví). Pravidla pro inventarizaci majetku jsou pak uvedena v § 29 a násl. zákona o účetnictví. Účetnictví se dále řídí také českými účetními standardy, z nichž plynou mimo jiné pravidla oceňování zásob, jejich účtování způsobem B (tento způsob účtování zásob žalobce ve svém účetnictví používal) či účtování nákladů a výnosů.
29. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat

všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Daňový subjekt proto také nemůže být vyzván k prokazování negativních skutečností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2013, č. j. 2 Afs 57/2012-35, nebo ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006-115).

30. V nyní projednávané věci správní orgány žalobce prostřednictvím několika výzev, jak vyplývá ze správního spisu, vyzvali k prokázání konkrétních skutečností, na základě nichž bylo účetnictví žalobce hodnoceno jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Konkrétně žalobce neprokázal účetní stav zásob v průběhu ani na konci účetního, resp. zdaňovacího období 2010, 2011 a 2012, dále neprokázal provádění inventarizace majetku a případné inventarizační rozdíly či výši nákladů a souvisejících výnosů ve vztahu k jednotlivým stavebním zakázkám. Ve svém žalobním návrhu žalobce pak nikterak netvrdí, jaké konkrétní skutečnosti jím doložené svědčí o průkaznosti, věrohodnosti, úplnosti či správnosti jim vedeného účetnictví; k neprovádění inventarizace svého majetku se ani blíže nevyjádřil (a to ani v průběhu vedeného daňového řízení). Ostatně pokud žalobce vedl účetnictví v souladu s příslušnými zákonnými předpisy, nečinilo by mu žádný problém v průběhu daňového řízení či v průběhu nyní vedeného soudního řízení dokázat tato svá tvrzení. Žalobce však v rámci podané žaloby nenavrhuje žádné důkazy, kterými by skutečně prokázal průkaznost, věrohodnost, úplnost či správnost vedení svého účetnictví a vedení účetnictví v souladu s příslušnými zákonnými předpisy. Bylo na žalobci, aby pochybnosti správních orgánů zcela vyvrátil. Naproti tomu žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně specifikoval, na základě jakých skutečností zpochybňuje průkaznost, věrohodnost, úplnost a správnost účetnictví žalobce. Napadené rozhodnutí je žalovaným velmi pečlivě odůvodněno. Toto odůvodnění obsahuje relevantní právní úpravu vztahenou k projednávanému případu žalobce, jakož obsahuje velmi bohatou judikaturu správního soudnictví, která se váže k problematice vedení účetnictví v souladu s příslušnými právními předpisy a stanovení daně pomocí pomůcek. Pochybení při vedení účetnictví pak nemůže být napraveno ani dostatečnou spoluprací žalobce se správcem daně, potažmo žalovaným, jelikož tato spolupráce není schopna nahradit údaje absentující v daném účetnictví. Navíc sám žalobce přiznává možnost vzniku určitých pochybení

v jeho účetnictví. V neposlední řadě, tvrdí-li žalobce, že zabudovaný materiál se kontroluje pouze dokladovou inventurou, pak soud připomíná, že správními orgány bylo zpochybněno provádění inventarizace jako takové, přičemž k neprovádění inventarizace žalobce ničeho bližšího netvrdil, dále v průběhu daňového řízení vyvstaly pochybnosti stran přiřazení některých nákladů a výnosů k určitým zakázkám realizovaných žalobcem. Nadto své tvrzení žalobce dále nijak neprokazuje.

31. Na základě všeho shora uvedeného a na podkladě správního spisu (viz bod 18. až 20. tohoto odůvodnění) má soud za prokázané, že žalobce nevedl průkazné, věrohodné, úplné a správné účetnictví. Soud má proto za **nedůvodnou** námitku, že **žalobce prokázal vše, co prokázat měl**, a že při vedení účetnictví naplnil požadavky zákonných předpisů.
32. Za **nedůvodnou** námitku zdejší soud pokládá také tvrzení žalobce, že v průběhu daňového řízení **měly být provedeny důkazy, které navrhoval**, tj. ohledání na místě a svědecké výpovědi montážníků.
33. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
34. Podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně, přitom ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
35. Správce daně není v rámci dokazování vázán důkazními návrhy daňových subjektů. Uplatnění zásady volného hodnocení důkazů neznamená, že by správce daně ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z navržených důkazů provede a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Procesnímu právu daňového subjektu jako účastníka navrhopvat důkazy odpovídá povinnost správce daně o vznesených návrzích rozhodnout. V případě, že jim nevyhoví, je povinen ve svém rozhodnutí vyložit z jakých důvodů tak učinil. V posuzovaném případě je z textu napadeného rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů žalovaný nepřistoupil k navrhovaným důkazům. Na straně 31 a 32 napadeného rozhodnutí („stanovisko odvolacího orgánu k 5. odvolacímu důvodu“), případně na straně 76 zprávy o daňové kontrole, jsou podrobně popsány argumenty, proč bylo ohledání na místě a svědecké výpovědi montážníků, žalovaným, resp. správcem daně, považováno za nadbytečné.
36. Dle názoru žalovaného je přesvědčení žalobce o schopnosti jím navrhovaných důkazů prokázat správnost jeho tvrzení či použití materiálu na všechny příslušné zakázky absurdní, neboť se jedná o dokončené stavby, které jsou v plném provozu. Konkrétní zapracovaný materiál dle jednotlivých zaúčtovaných nákladů nelze žádným způsobem s odstupem let fakticky identifikovat, zejména když se na dotčených zakázkách prokazatelně podílelo více dodavatelů. Nemůže tak učinit ani montážník, který na dané zakázce pracoval, neboť není schopen v žádném případě po předložení dokladu za materiál ukázat na místě samém, kde je konkrétní fakturovaný materiál zabudován, zejména když se stejný materiál spotřebovával v řadě případů opakovaně. Navíc vzhledem k odstupu let zde mohly být prováděny po ukončení zakázky i další stavební práce. Žalovaný tak uzavřel, že navržené důkazní prostředky by nemohly přispět k vyvrácení pochybností správce daně. Nadto by ani nebylo možné, aby výsledky montážníků nahradily dosud

chybějící důkazní prostředky v podobě chybějící skladové evidence či provedení inventarizace, a tím průkaznost a věrohodnost účetnictví.

37. Krajský soud se při posouzení této námitky ztotožnil se závěry správních orgánů. Ohledání na místě či výslech montážníků nemůže nahradit příslušnou účetní evidenci, jaké množství jakého materiálu bylo skutečně na určitou zakázku použito. Správní orgány (správce daně a následně žalovaní) při hodnocení důkazů postupovaly souladně s příslušnými ustanoveními daňového řádu a řádně a dostatečně zjistily skutkový stav věci. Za této situace nebylo povinností správních orgánů provádět další důkazy navržené žalobce.
38. Pro úplnost pak zdejší soud uvádí, že není pravdou, že by správce daně na žalobcem navrhované důkazy nereagoval, jak vyplývá ze strany 76 zprávy o daňové kontrole, na níž se prvostupňový orgán těmito navrhovanými důkazními prostředky zabýval. Následně pak na zprávu o daňové kontrole odkázal v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí.
39. Při posouzení žalobní námitky vztažené k použití pomůcek soud předně uvádí zákonnou úpravu. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“*
40. Pomůckami se rozumí ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, či vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. V posuzované věci použil správce daně porovnání žalobce se srovnatelnými daňovými subjekty.
41. Z citovaného zákonného ustanovení tak vyplývá existence třech podmínek, při jejichž splnění je správce daně oprávněn využít pomůcky při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Jedná se o (1.) nesplnění některé z povinností daňového subjektu při dokazování, (2.) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013-33, nebo rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 2. 2018, č. j. 31 Af 62/2016-57).
42. K základním podmínkám stanovení daně podle pomůcek se již nespočetněkrát vyjadřoval také Nejvyšší správní soud a to v rámci aplikace ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků i následně daňového řádu. Kupříkladu v rozsudku ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74 považuje Nejvyšší správní soud stanovení daně podle pomůcek za *„náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 téhož zákona (pozn. soudu - zákona o správě daní a poplatků), která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně.“*
43. První podmínka byla v projednávané věci naplněna, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal účetní stav zásob v průběhu a na konci účetního, resp. zdaňovacího období 2010, 2011 a 2012, neprokázal provádění inventarizace a případné inventarizační rozdíly, stejně jako neprokázal výši nákladů a souvisejících výnosů ve

vztahu k jednotlivým stavebním zakázkám (k tomuto viz zejména bod 30. tohoto odůvodnění).

44. Druhou podmínku spatřuje krajský soud též za splněnou. V průběhu dokazování dospěl správce daně a následně i žalovaný k závěru, že nemůže ověřit výši nákladů a výnosů žalobce, proto nemohl být ověřen ani výsledek hospodaření uváděný žalobcem, v důsledku čehož nebylo možné určit daňovou povinnost žalobce. Správní orgány proto přistoupily ke stanovení daně pomocí pomůcek.
45. Poslední podmínkou pro možnost stanovení daně podle pomůcek je, že daň musí být i na základě pomůcek postupem dle § 98 daňového řádu stanovena přiměřeně spolehlivě. Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše citované ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu by mělo použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně. Mělo by být usilováno o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, nebo ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74). Krajský soud v Brně konstatuje, že správní orgány v případě žalobce uvedenému požadavku dostály.
46. Jako pomůcka byly v posuzovaném případě použity údaje jiných subjektů vykonávajících stejný či obdobný obor činnosti (stavební činnost), ve stejné nebo srovnatelné lokalitě (oblast Brna), provozující stejně jako žalobce pouze stavební činnost, nezabývající se prodejem zboží a mající srovnatelný obrát.
47. Správní soudy nejsou oprávněny 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 označovat. Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40: *„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 takový postup 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.“* Daňový subjekt v této fázi řízení nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek.
48. S ohledem na skutečnost, že žalobce k samotnému stanovení daně stran použití údajů jiných subjektů žádnou námitku nevzněl, krajský soud pouze stručně uvádí, že správní orgány řádně odůvodnily stanovení daně žalobce pomocí údajů jiných subjektů, zabývaly se tím, jaké údaje a od jakých subjektů mohou použít či jaká kritéria ke stanovení daně

zvolit. Soud tak shledal postup správce daně a žalovaného plně v souladu se zákonem a žalobní **námítka brojící proti použití pomůcek** shledal **nedůvodnou**.

49. Závěrem se pak soud již stručně zabýval obecnou námitkou formalistického posouzení věci správními orgány a nezohledněním některých okolností, které by podle žalobce při rozhodování správce daně a žalovaného zohledněny být měly. Ani s těmito námitkami se však krajský soud nemohl ztotožnit, neboť správní orgány podle názoru soudu nepostupovaly formalisticky, žalobce prostřednictvím několika výzev vyzvaly k prokázání správnosti, úplnosti, průkaznosti a věrohodnosti vedeného účetnictví a zohlednily veškeré zjištěné skutečnosti při rozhodování o použití pomůcek. Ani v následném vyměření daně pomocí pomůcek soud nespatřuje formalismus, když správce daně a žalovaný zvolili kritérium podobnosti s některým z konkurentů žalobce na trhu stavebnictví a stanovení daně řádně a pečlivě odůvodnily. K zohlednění některých skutečností soud uvádí, že se jedná o správní úvahu správce daně a žalovaného, které okolnosti v rámci svého posouzení zohlední. Podstatné je především následné odůvodnění této správní úvahy, čehož správní orgány dostaly. Nadto ze žádného zákonného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně či žalovaného při rozhodování o použití pomůcek zohlednit předmět podnikání daňového subjektu, obor, ve kterém se daňový subjekt pohybuje, či pochybení vzniklá v důsledku provádění vícero zakázek daňovým subjektem najednou. I tyto žalobní námitky proto soud vyhodnotil za **nedůvodné**.

VI. Shrnutí a náklady řízení

50. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
51. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. září 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. P.