



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **R. P.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Ludvíkem Rybářem
sídlem U koupaliště 7, Letovice

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14294/16/5200-10422-702767

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek.
- 2. Na základě provedené daňové kontroly Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Boskovících, dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 7. 2015, č. j.

3204288/15/3007-50523-709488, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 podle pomůcek ve výši 387 375 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 37 086 Kč.

3. K odvolání žalobce žalovaný dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřená daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek činila 181 110 Kč a penále 77 475 Kč.

II. Žaloba

4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou. Domnívá se, že napadené rozhodnutí je v rozporu se zákonem (zejm. zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů). Žalovaný nesprávně interpretuje základní zásady daňového řízení a uvádí skutečnosti, jež nemají oporu ve spisovém materiálu. Nebyly rovněž vypořádány všechny odvolací námitky.
5. Podle žalobce nelze souhlasit se závěry žalovaného, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jednou z podmínek je, aby daňový subjekt nesplnil některé povinnosti při dokazování. Podle správce daně žalobce neprokázal, že údaje obsažené v daňovém tvrzení a předložená daňová evidence dle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů byly nedostatečné. Žalobce předložil soupis zásob v rámci důkazního řízení. Nebyl povinen vést evidenci zásob v rozsahu srovnatelném s účetními předpisy. To by popíralo cíl zákonodárce snížit administrativní náročnost vedení evidence u drobných podnikatelů. Žalobce nakupoval materiál výhradně na konkrétní zakázky a v množství odpovídajícím dané zakázce. Materiál byl ihned spotřebován a evidence na příslušné kartě majetku obsahovala údaj o nákupu a spotřebě současně. Pokud by materiál spotřebován nebyl, byl by majetek zjištěn na soupisu zásob.
6. Správce daně po žalobci požadoval porovnání skutečného stavu se stavem evidenčním. Takový postup mu zákon neukládá. Nedoložení této evidence tak nemohl být hlavní důvod pro stanovení daně podle pomůcek.
7. Žalobce nesouhlasí s argumentací žalovaného, že nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující tvrzení o správnosti údajů v daňovém přiznání. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce svá tvrzení dokládal evidencí příjmů a výdajů, evidencí dlouhodobého investičního majetku, pohledávek, závazků, soupisem zásob a dalšími důkazními prostředky. Nedostatečnost důkazů vedla správní orgány ke stanovení daně podle pomůcek. Jako pomůcky byly následně využity výdaje na nákup materiálu, celkové výdaje v daňové evidenci a veškeré další údaje v daňovém přiznání, s výjimkou dosažených příjmů.
8. Žalovaný (i správce daně) porušil § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, pokud v dokazování neosvědčil žádný předložený důkaz a po rozhodnutí o použití pomůcek všechny doklady jako důkaz osvědčil, s výjimkou vykázaných příjmů. Správce daně nabyt neodůvodněné přesvědčení o krácení příjmů žalobcem. Pro stanovení výdajů byly použity důkazy a pro stanovení příjmů vytvořeny pomůcky. Žalobce tak byl znevýhodněn. Příjmy mu byly stanoveny s odkazem na daňovou povinnost srovnatelného subjektu, přičemž do vyhledávací části spisu obsahující údaje o srovnatelném subjektu mu nebylo umožněno nahlédnout. Požádal proto o přítomnost srovnatelného daňového subjektu jako svědka při nařízeném jednání, jakož i o předložení jeho daňových přiznání z let 2011 a 2012.

9. Posouzení otázky, zda správce daně vyhovujícím způsobem vyjádřil své pochybnosti o nedostatečnosti důkazních prostředků ve výzvě, ponechal žalobce na hodnocení soudu. Žalobce nesouhlasil rovněž se stanovením příjmů na základě přírážky k výdajům, kterou správce daně určil podle srovnatelného daňového subjektu. Součástí vyměřovacího spisu nebyly údaje, které by potvrzovaly objektivitu výběru srovnatelných daňových subjektů. Bez nahlédnutí do vyhledávací části spisu žalobce nemůže přiměřenost použitých pomůcek ověřit.
10. Žalobce zdůraznil, že pokud nedoložil rozpis materiálu podle jednotlivých zakázek, nemůže to ovlivnit výši příjmů, ale výdajů. Pokud by výsledkem daňové kontroly bylo neuznání daňových výdajů, byl by postup správce daně pochopitelný. Správce daně však výdaje vykázané žalobcem použil a pomůckami stanovil pouze příjmy. Navíc nepřipustně kombinoval dokazování a pomůcky. Před výrokem o stanovení daně měl přihlédnout ke všem výhodám pro daňový subjekt a následně daň stanovit. Nikoli snižovat daň poté, co již byla stanovena podle § 98 daňového řádu. Nepřípustná kombinace dokazování a pomůcek tak podle žalobce spočívá v použití odčitatelných položek, o které byla daň upravena.
11. Při nahlížení do spisu zástupcem žalobce nebyly z vyhledávací části přeraženy do části vyměřovací použité pomůcky. Žalobce se nemohl seznámit s identitou srovnatelného daňového subjektu a kvalifikovaně posoudit, zda se jedná o subjekt srovnatelný. Správce daně tak účelově a v rozporu s § 65 daňového řádu upřel žalobci právo na informace, které byly zásadní v odvolacím řízení i v řízení o žalobě.
12. Žalobce uzavřel, že v průběhu daňového řízení předložil správci daně důkazní prostředky v souladu s příslušnými daňovými zákony a splnil povinnosti vyplývající z daňového řádu. Dovozuje-li žalovaný a správce daně, že žalobce měl plnit i jiné povinnosti, jež z daňových předpisů pro žalobce nevyplývají, jsou jeho úvahy v rozporu se základními zásadami činnosti správce daně. Nesplnění povinnosti, kterou žalobci zákon neukládá, nelze považovat za porušení povinností při dokazování a z toho důvodu stanovit daň podle pomůcek. Nebylo rovněž potvrzeno, že ke stanovení daně podle pomůcek došlo dostatečně spolehlivě.
13. Správce daně v řízení dostatečně nezjistil skutečný stav věci. Zatížil tak řízení vadou, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného je podle žalobce rovněž nepřezkoumatelné, neboť nebylo odůvodněno dostatečně srozumitelným způsobem.
14. Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasil s námitkami uplatněnými v žalobě. Ohledně skutkového stavu i právního posouzení odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na předložený spisový materiál.
16. K hodnocení předložené daňové evidence uvedl, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů tvrzených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané, pokud jejich výše odpovídá údajům v daňové evidenci vedené podle § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce předložil opakovaně inventuru zásob k 31. 12. 2011, přičemž výše stavu zásob se pokaždé lišila. Odlišovaly se i druhy materiálu a zboží, včetně jejich množství a pořizovacích cen.

Žalobce nevedl průběžnou skladovou evidenci. Žalobce v odpovědi na výzvu správce daně sdělil, že je schopen předložit dodací listy pouze k některým zakázkám a nebude pravděpodobně schopen prokázat a doložit správnost a úplnost příjmů za rok 2012. Předložené důkazní prostředky byly podle žalovaného neprůkazné, neboť neumožňovaly porovnat stav daňové evidence a skutečný stav, jakož i údaje tvrzené v daňovém přiznání. Nebylo tak možné zjistit daňový základ a stanovit daň dokazováním.

17. Žalovaný netvrdí, že žalobce měl povinnost vést účetnictví v souladu s účetními předpisy. Pouze pro vysvětlení § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů odkazoval na § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zmíněná ustanovení obsahově vymezují položky rozvahy a nijak nezvyšují administrativní náročnost vedení evidence.
18. Průkaznost a úplnost daňové evidence lze hodnotit až jejím porovnáním se stavem skutečným. Podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů je daňový subjekt povinen provést k poslednímu dni zdaňovacího období zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a o případné rozdíly upravit základ daně. Správce daně proto žalobce vyzval k prokázání a doložení stavu zásob, což nelze považovat za nezákonné. Žalovaný odmítá tvrzení žalobce, že správce daně cíleně hodlal stanovit daň podle pomůcek. V napadeném rozhodnutí žalovaný na straně 3 až 6 popsal, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním.
19. Žalovaný dodal, že daň byla podle pomůcek stanovena v souladu s § 98 daňového řádu. Zákon umožňuje některé důkazní prostředky použít při stanovení daně podle pomůcek. Doklady potvrzující vynaložené výdaje nebyly zpochybněny, proto byly využity pro stanovení daně.
20. K námitce ohledně porušení práva na informace znemožněním nahlédnout do použitých pomůcek žalovaný odkázal na § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu a příslušnou literaturu. Důvodem odepření nahlížení do této části spisu byla ochrana zájmu jiných osob zúčastněných na řízení o jejich majetkových poměrech.
21. Žalovaný proto uzavřel, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a že v odvolacím řízení bylo v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu přezkoumáno dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek, jakož i jejich přiměřenost. Odvolací námitky žalobce byly v napadeném rozhodnutí řádně vypořádány. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

22. K žádosti žalobce soud nařídil v dané věci ústní jednání na 28. 8. 2018.
23. Při něm účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích.
24. Soud při jednání provedl dokazování ilustračním příkladem, který měl dokládat chybný postup správce daně při stanovení pomůcek (založeno na č. l. 54 a 55 soudního spisu). Návrh žalobce na provedení výslechu svědka – srovnatelného subjektu a na předložení jeho daňových přiznání z let 2011 a 2012 soud při jednání zamítl pro nadbytečnost. Údaje obsažené ve správním spise, které byly žalobci zpřístupněny, jsou podle soudu s ohledem na ochranu práv osob zúčastněných na správě daní dostačující pro posouzení případné přiměřenosti použitých pomůcek.

V. Posouzení věci soudem

25. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
26. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
27. Nejprve se soud věnoval námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného [bod V. A) rozsudku], poté hodnotil námitku nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek [bod V. B) rozsudku] a námitku nepřiměřenosti použitých pomůcek [bod V. C) rozsudku]. Závěrem se zabýval námitkou nemožnosti seznámit se s údaji o srovnatelném subjektu v daňovém řízení [bod IV. D) rozsudku].

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů

28. Soud nejprve hodnotil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Uvedenou námitku vznesl žalobce v obecné rovině, aniž by blíže konkretizoval, kterou konkrétní odvolací námitku žalovaný nevypořádal. Povšechně namítá, že žalovaný „dostatečně srozumitelným způsobem neodůvodnil své rozhodnutí“. K vadě nepřezkoumatelnosti, která brání přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, soud přihlíží z úřední povinnosti. Je však nutno zdůraznit, že je na žalobci, aby v podané žalobě nastavil referenční rámec přezkumu správního rozhodnutí, jímž je soud vázán (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/1996 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).
29. K obecně formulované námitce nepřezkoumatelnosti soud konstatuje, že neshledal nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí, které by bránily jeho věcnému přezkumu. Ostatně sám žalobce se závěry žalovaného ohledně stanovení daně podle pomůcek i ohledně přiměřenosti takto stanovené daně polemizuje. Z napadeného rozhodnutí je seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí i jak se vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce, podle které právní normy rozhodl i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rovněž skutkový stav byl zjištěn dostatečně a poskytuje oporu napadenému rozhodnutí.
30. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného tak není důvodná.

V. B) Námitka nemožnosti stanovení daně podle pomůcek

31. Dále soud hodnotil námitku, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
32. Podle § 98 daňového řádu platí, že *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 (odstavec 1). Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odstavec 2). Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných*

daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (odstavec 3).

33. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správcem daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).
34. Ze správního spisu vyplývá, že předmětem činnosti žalobce je výroba a montáž nábytku (kancelářský nábytek, vestavěné skříně) a výroba a montáž kuchyňských linek (včetně vestavěných spotřebičů). V průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob zahájené dne 15. 9. 2014 vznikly správci daně pochybnosti mj. o správnosti a úplnosti příjmů vykázaných v letech 2011 a 2012, proto jej výzvou ze dne 18. 12. 2014 vyzval k předložení příslušných důkazů osvědčujících deklarované příjmy. Současně vyzval žalobce k prokázání a doložení stavu zásob v daňové evidenci. Své pochybnosti správce daně odůvodnil jednak odlišnou výší zjištěné obchodní přírážky žalobce oproti jiným subjektům, jednak nepředložením rozpisu materiálu k jednotlivým zakázkám (viz strana 5 – 6 výzvy). V opakované reakci na výzvu správce daně žalobce nedoložil dodací listy s rozpisem použitého materiálu. Doložil stavy zásob v daňové evidenci, které se odlišovaly od dříve předložených dokladů. Na základě těchto skutečností správce daně ve vztahu k dani z příjmů za rok 2012 dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání správnosti a úplnosti zdanitelných příjmů z jeho podnikatelské činnosti. Žalovaný se se závěrem správce daně v napadeném rozhodnutí ztotožnil.
35. Žalobce se domnívá, že veškeré zákonem stanovené daňové evidence vedl a správce daně předložil; nesouhlasí s výkladem § 7b zákona o daních z příjmů, který zaujal žalovaný.
36. K evidenci zásob soud v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 2. 6. 2017, č. j. 62 Af 97/2015-68 (následně potvrzeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4 Afs 122/2017-46), uvádí, že podle § 7b zákona o daních z příjmů *zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích* (odstavec 1). *Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak* (odstavec 2). *Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmů* (odstavec 4).
37. Žalobce byl povinen podle citovaného ustanovení vést průkaznou evidenci o příjmech a výdajích, ale rovněž o jeho majetku a závazcích.
38. Soud nemá pochyb o tom, že žalobce v průběhu kontroly neosvědčil výši uskutečněných příjmů za předmětné zdaňovací období, resp. že evidence příjmů byla neprůkazná. Sdělil-li

žalobce k výzvě správce daně ze dne 18. 12. 2014, že je schopen předložit dodací listy pouze k některým zakázkám, ale dodací listy s rozpisem použitého materiálu a spotřebičů za rok 2012 nepředložil, nemůže s úspěchem tvrdit, že řádně vedl evidenci o uskutečněných příjmech a že neporušil své povinnosti při dokazování vyplývající z § 7b zákona o daních z příjmů.

39. K povinnosti vést i evidenci zásob soud uvádí, že obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci stanoví § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Podle citovaných ustanovení se majetkem rozumí mj. zásoby (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).
40. Žalobce tedy byl povinen evidovat nejen příjmy a výdaje, nýbrž také vést evidenci o zásobách. Tuto evidenci byl přitom povinen vést průběžně (§ 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů), přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků měl provést k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů). Soud plně souhlasí se žalovaným, že pokud § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů stanoví povinnost upravit základ daně o případné rozdíly při zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období, je zřejmé, že daňový subjekt zjištěný skutečný stav (mj. zásob) porovná s průběžně vedenou evidencí (mj. zásob). Nelze tedy souhlasit se žalobcem v tom, že nemusí vést průběžnou evidenci stavu zásob, ale že postačí, pokud provede zjištění skutečného stavu zásob na konci roku. To platí i v situaci, kdy je dle slov žalobce, materiál spotřebováván bezprostředně po jeho zakoupení. Stejně tak je nepřiléhavá argumentace žalobce, že evidence nemusí být vedena v podrobnostech jako u jednotek, které účtují podle zákona o účetnictví. Žalovaný ani správce daně po žalobci nepožadovali předložení evidencí nad rámec § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce nebyl povinen vést své evidence v souladu se zákonem o účetnictví, ale v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, což však nedodržel (viz zejm. bod 43 rozsudku).
41. V předmětném případě žalobce nepředložil evidenci, která by prokazovala pohyb nakoupeného a spotřebovaného materiálu. V průběhu kontroly předložil toliko inventuru zásob k 31. 12. 2011 (shodné se stavem ke dni 1. 1. 2012), která se však jak z hlediska částky (358 950 Kč), tak z hlediska jednotlivých druhů materiálu a zboží (včetně jejich množství a pořizovacích cen) zcela odlišovala od původně doložené inventury zásob (podle níž zásoby činily 258 950 Kč). Uvedená zjištění potvrdila závěr správce daně o neprůkaznosti daňové evidence. Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že nevedení řádné evidence stavu zásob nemohlo způsobit pochybnosti o úplnosti zdanitelných příjmů. Není-li vedena řádná evidence stavu zásob (mj. materiálu, který je používán při truhlářské činnosti), nelze ověřit, zda žalobcem evidované příjmy odpovídají skutečným příjmům za prodané zboží. Jinak řečeno, není průkazně stanoveno, kolik materiálu žalobce na provedení zakázek spotřeboval. Řádné nevedení evidence zásob se vztahuje primárně k příjmům žalobce a nikoli k jeho výdajům.
42. Kromě nedostatečnosti evidence týkající se dosažených příjmů, byla nedostatečnou rovněž evidence zásob. Žalobce neprováděl porovnání skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období s evidencí stavu zásob. Daňová evidence žalobce nebyla vedena v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů.

43. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že daň mohla být stanovena dokazováním. Žalobce v průběhu kontroly nedoložil dodací listy s rozpisem materiálu a spotřebiči. Doklady prokazující výši jeho příjmů byly zcela nedostatečné, navíc žalobce nevedl ani řádnou evidenci zásob. Intenzita pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, jejich rozsahu i obsah byl podle soudu takový, že celková nevěrohodnost evidencí zatemnila obraz a hospodaření daňového subjektu (srov. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ve spojení s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, publikovaným pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Žalobce porušil povinnosti, které mu vyplývají z § 7b zákona o daních z příjmů takovým způsobem, že v důsledku tohoto porušení nebylo možné stanovit daň na základě dokazování. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu byly naplněny.
44. Námitka nesprávného posouzení naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek tak není důvodná.
45. Žalobci nelze dát za pravdu ani v tom, že daň byla stanovena zároveň na základě pomůcek i dokazováním. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. V daném případě správce daně nepochybil, pokud při stanovení daně podle pomůcek zohlednil nezdanitelný základ daně (odečet úroků), životní pojištění i slevu na dani na poplatníka jako okolnosti ve prospěch žalobce (str. 6 napadeného rozhodnutí), aniž by je jako pomůcky označil. Takový postup je zcela v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu. Není tak důvodná námitka, že daň byla žalobci stanovena současně na základě pomůcek i dokazováním. Daň byla stanovena na základě pomůcek.

V. C) Námitka ohledně nepřiměřenosti použitých pomůcek

46. Žalobce v podané žalobě rovněž zpochybňoval v obecné rovině přiměřenost použitých pomůcek. Při ústním jednání svoji argumentaci konkretizoval a doplnil, že použití koeficientu poměru spotřebovaného materiálu k vykázaným příjmům bylo účelové a znamenalo stanovení nepřiměřeně vysoké daňové povinnosti. Má za to, že mělo být přihlíženo spíše k základu daně či daňové povinnosti srovnatelných daňových subjektů. K tomu při ústním jednání předložil jako důkaz listinu zpracovanou zástupcem žalobce „...porovnání srovnatelnosti dle podílu materiálních nákladů...“, jenž podle něj dokládá excesivní postup správce daně.
47. Je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně může odvolací orgán odstranit, a to jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně a odvolací správce daně je oprávněn prvostupňové rozhodnutí změnit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS).

48. 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. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
49. K námitce nepřiměřenosti použitých pomůcek soud v souladu s výše citovanou judikaturou shrnuje, že soud je oprávněn zasáhnout do „přiměřenosti“ zvolených pomůcek, jen v případě, že by výsledná daň byla zjevně nepřiměřená, tedy v hrubém nepoměru s daní, která by mu měla být stanovena. Zjevnou nepřiměřenost použitých pomůcek přitom prokazuje žalobce. V projednávané věci žalobce i s přihlédnutím k důkazu provedenému u jednání dovozoval, že zvolený způsob výpočtu (správcem daně aplikovaný koeficient podílu vykázaných příjmů a spotřebovaného materiálu) vedl ke zjevně nepřiměřené daňové povinnosti a že namísto zvoleného koeficientu mělo být přihlíženo k výsledné daňové povinnosti srovnatelných subjektů.
50. S ohledem na skutečnost, že žalobci nebyly zpřístupněny v daňovém řízení [ani v řízení před soudem – viz část V. D) rozsudku] údaje o výsledné daňové povinnosti srovnatelných subjektů v témže zdaňovacím období, nevyžadoval soud od žalobce předložení důkazů v tomto smyslu a namítané skutečnosti sám ověřil z vyhledávací části spisu. Soud ovšem zdůrazňuje, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu měření 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. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).
51. V projednávané věci soud ze správního spisu ověřil, že přestože ve většině případů byla výsledná daňová povinnost srovnatelných subjektů výrazně nižší, než tomu bylo u žalobce, nejednalo se o nepoměr natolik výrazný, který by způsobil „zjevnou nepřiměřenost“ daně stanovené žalobci dle pomůcek a který by ospravedlnil zásah soudu do způsobu použití pomůcek ve smyslu shora citované judikatury. Použitý ukazatel rentability nákladů, zjištěný i u několika dalších subjektů zabývajících se obdobnou činností jako žalobce, považuje soud za logicky odůvodněný. Není přitom rozhodné, zda žalobce skutečně hospodářského výsledku, který mu prostřednictvím pomůcek správce daně přisoudil, dosáhl, ale že takového výsledku dosáhnout mohl (tomu nasvědčují právě výsledky vybraných subjektů). Soud zdůrazňuje, že daňový subjekt „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“ (srov. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156). Zjevnou nepřiměřenost použitých pomůcek soud v daném případě neshledal.

52. Tvzení žalobce, že nákladová rentabilita by podle správce daně u žalobce měla dosahovat 37,55 % v roce 2011, resp. 34,23 % v roce 2012, namísto obvyklých 5 – 10 %, bylo ve shora citované listině „...porovnání srovnatelnosti dle podílu materiálních nákladů...“ (čl. 54 a 55 soudního spisu) vzneseno pouze v obecné rovině. Soud k němu proto nepřihlédl. Pouhé tvzení žalobce, že nemohl dosáhnout konkrétní výše nákladové rentability, ještě neznamená, že tomu tak nemohlo být. Ani ilustrační případ zmíněný zástupcem žalobce v uvedeném listinném důkazu podle soudu nedokládá nesprávnost či nepřiměřenost použitých pomůcek.
53. V této souvislosti soud zdůrazňuje, že daň stanovená podle pomůcek není nikdy přesná. Předchází jí však liknavost daňového subjektu ohledně předložení vlastních důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně. Přirozeně pak stanovení daně podle pomůcek nemůže s naprostou přesností zobrazit ekonomickou realitu daňového subjektu. Je to tedy žalobce, kdo svým konáním (či nekonáním) způsobil, že daň nemohla být stanovena dokazováním, a kdo tak musí nést následky s tím spojené, mj. právě i to, že je daň stanovena *de facto* odhadem, a mnohdy ve výši, která přesně neodpovídá žalobcově představě.
54. Ani námitka nepřiměřenosti použitých pomůcek tak není důvodná.
55. Shledává-li žalobce pochybení v tom, že správce daně osvědčil za pomůcky výdaje žalobce, přestože neosvědčil jeho příjmy, soud mu zapravdu nedává. Předpokladem pro stanovení daně pomocí pomůcek je zejména jejich spolehlivost, a proto se správce daně může v rámci výběru pomůcek opřít i o skutečnosti, jež daňový subjekt doloží v rámci daňové kontroly. Takový postup je zcela v souladu s hlavní zásadou daňového řízení, kterou je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daň byla stanovena na základě pomůcek, které umožnily správci daně daň spolehlivě zjistit, a byly do nich zahrnuty i žalobcem doložené údaje týkající se jeho uskutečněných výdajů (na rozdíl od tvrzených příjmů, které pro svoji neprůkaznost použity být nemohly). Vzhledem k tomu, že tyto údaje (o výdajích) nebyly samy o sobě způsobilé k vyměření daně dokazováním, byly použity jako pomůcky, neboť umožnily správci daně lépe zachytit ekonomickou realitu žalobce nežli údaje zjištěné od jiných srovnatelných daňových subjektů. Ani tato námitka tedy není důvodná.

V. D) Námitka nemožnosti seznámit se s údaji o srovnatelném subjektu

56. Žalobce v podané žalobě dále namítal, že jej správce daně neseznámil se srovnatelným subjektem a nebylo mu umožněno nahlížet do vyhledávací části spisu, která údaje o srovnatelných subjektech obsahovala.
57. Podle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu se *do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní.*

58. Postup správce daně, který žalobci (resp. jeho zástupci) neumožnil nahlížet do vyhledávací části spisu, shledává soud v souladu se zákonem z následujících důvodů.
59. Argumentace žalobce, že po projednání zprávy o kontrole měly být údaje o srovnatelných subjektech přeráženy do vyměřovací části spisu, není správná. Žalobcem zmiňované pravidlo (§ 65 odst. 2 daňového řádu) platí pro důkazní prostředky dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nikoliv již pro písemnosti využívané jako pomůcky, jejichž zpřístupnění by ohrozilo zájem osob zúčastněných na správě daní, dle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Údaje o srovnatelných subjektech tak lze ve vyhledávací části spisu ponechat po celou dobu daňového řízení, jako tomu bylo v projednávaném případě. K porušení § 65 odst. 2 daňového řádu tedy nedošlo.
60. Pokud žalobce namítá, že správce daně pochybil, jestliže mu nesdělil identitu srovnatelného subjektu, nelze s ním souhlasit. Jak správně uvádí žalovaný, poskytnutí těchto údajů brání povinnost mlčenlivosti zakotvená v § 52 daňového řádu. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení *jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.*
61. Je sice pravda, že správce daně v některých případech seznámí daňový subjekt s údaji, na základě nichž je možné identifikovat srovnatelný subjekt (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, nebo ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Rozhodně však z takového postupu nelze činit pravidlo, ba dokonce označit za nezákonné eventuální neseznámení daňového subjektu s výběrem konkrétních srovnatelných subjektů. Správce daně vždy s ohledem na okolnosti případu musí dbát zásady legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu) a nemůže ve prospěch daňového subjektu vykročit z mezí pravomocí, které mu svěřil zákon. Pokud by při získávání pomůcek správce daně porušil své zákonné povinnosti, např. zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), či povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu), mohl by sám postupovat nezákonně.
62. Z úředního záznamu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 2897624/15/3007-60562-710308, vyplývá, že správce daně vybral 5 srovnatelných subjektů, *„které se nacházejí v jeho územní působnosti a které stejně jako daňový subjekt – plátce provozují truhlářskou činnost se zaměřením na zakázkovou výrobu nábytku a výrobu kuchyní včetně vestavěných elektrických spotřebičů.“* Byly vybrány subjekty, které se žalobci *„co nejvíce blížily svým čistým obratem, jsou plátcí DPH, podnikají za pomoci zaměstnanců, popř. subdodavatelů za montážní práce.“* U nich správce daně vypočítal za roky 2011 a 2012 koeficient podílu fakturované částky (uskutečněných zdanitelných plnění) a spotřebovaného materiálu včetně spotřebičů a porovnal ho s koeficientem daňového subjektu. Uvedl rovněž výši výdajů a příjmů srovnatelných daňových subjektů. V roce 2012 se koeficient pohyboval od 1,71 do 2,38, přičemž u žalobce činil 1,17. Jako pomůcku následně zvolil správce daně koeficienty daňového subjektu č. 1 (v roce 2012 nejnižší) ve výši 1,71 pro rok 2012.
63. O závěrech správce daně v tomto směru byl žalobce informován ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 1. 7. 2015, č. j. 2954117/15/3007-60562-710308, který mu byl doručen 14. 7. 2015. Stejně závěry správce daně jsou obsaženy rovněž ve zprávě o daňové kontrole projednané se žalobcem dne 23. 7. 2015 (č. j. 3103660/15/3007-60562-710308).
64. Na základě výše uvedeného je soud přesvědčen, že správce daně na jedné straně respektoval právo stěžovatele seznámit se s údaji, na jejichž základě byla stanovena daň, na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu. Žalobce tak měl

v daňovém řízení dostatečné informace, aby mohl namítat eventuální nesrovnatelnost vybraných subjektů. Skutečnost, že žalobci nebyl sdělen konkrétní „srovnatelný subjekt“, jehož marži správce daně použil pro stanovení žalobcových příjmů, nepředstavuje žádnou vadu správního řízení a stěžovatel nebyl krácen na svém právu na spravedlivý proces. Žalobci byly sděleny dostatečné údaje pro to, aby mohl posoudit přiměřenost zvolených pomůcek a současně aby nebylo zasaženo do práv jiných (srovnatelných) subjektů zpřístupněním údajů o jejich hospodaření.

65. I z doktríny vyplývá, že správce daně má povinnost chránit důvěrnost informací o srovnatelných daňových subjektech, které nejsou veřejně známé nebo veřejně dostupné a které jsou založeny do vyhledávací části spisu. Má-li být takováto informace použita jako pomůcka srovnatelným daňovým subjektem, stihá správce daně zároveň požadavek na dodržení přiměřenosti takovéto pomůcky. *„Dodržení obou těchto zákonných příkazů v takovém případě správce daně zajistí svým postupem, kdy anonymizací takovýchto informací na jedné straně zajistí ochranu důvěrnosti ve vztahu k jiným osobám a na straně druhé může doložit přiměřenost použité pomůcky s jiným srovnatelným daňovým subjektem a to ještě před vydáním samotného rozhodnutí o stanovení, resp. dodatečném stanovení daně“* (srov. Kratochvíl, J. *Dokumentace a vedení spisu při správě daní, nahlížení do spisu daňovým subjektem*. Daně a právo v praxi, 6/2012).
66. V projednávané věci byly shora popsané požadavky na zachování povinnosti mlčenlivosti o informacích třetích osob a povinnosti seznámit daňový subjekt se způsobem výběru srovnatelných subjektů podle soudu dodrženy. Žalobce měl v průběhu daňového řízení dostatečné informace, aby mohl namítat eventuální nesrovnatelnost vybraných subjektů. Ostatně ani soud při znalosti kompletního spisového materiálu nepřiměřenost výběru srovnatelných subjektů neshledal. Subjekty zvolené správce daně jako „srovnatelné“ byly ve všech případech subjekty působícími ve stejném oboru jako žalobce, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75). Přestože žalobce byl v daňovém řízení seznámen jen s obecnými informacemi o výběru subjektů, jednalo se o postup souladný se zákonem, neboť správce daně byl limitován povinností mlčenlivosti ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní (srovnatelným subjektům; přiměřeně viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05). Žalobce postupem správních orgánů nebyl krácen na svém právu na spravedlivý proces.
67. Námitka porušení procesních práv žalobce tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

68. S ohledem na vše shora uvedené soud neshledal důvodným žádný z žalobních bodů, a proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
69. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož platí, že 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 30. 8. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu