



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 v právní věci

žalobce: I. Ž.  
proti  
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2016, č. j. 31315/16/5300-22441-711458

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. Včas podanou žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 9. 9. 2016 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2016, č. j. 31315/16/5300-224441-711458 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo **zamítnuto odvolání** žalobce proti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty ze dne 29. 1. 2015 č. j. 396750/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2012 ve výši 65 730,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 13 146,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 396968/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2012 ve výši 49 572,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 9 914,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397118/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března roku 2012 ve výši 43 873,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 8 774,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397272/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna roku 2012 ve výši 71 050,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 14 210,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397376/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2012 ve výši 80 649,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 16 129,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397482/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2012 ve výši 88 565,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 17 713,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397597/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2012 ve výši 96 462,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 19 292,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397769/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2012 ve výši 98 521,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 19 704,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397855/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2012 ve výši 107 067,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 21 413,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 397956/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2012 ve výši 105 333,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 21 066,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398141/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2012 ve výši 86 184,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 17 236, rozhodnutí o doměření daně z přidané

hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398239/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2012 ve výši 103 972,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 20 794,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398381/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce ledna roku 2013 ve výši 44 156,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 8 831,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398453/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce února roku 2013 ve výši 66 936,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 13 387,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398576/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března roku 2013 ve výši 47 605,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 9 521,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398760/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna roku 2013 ve výši 121 416,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 24 283,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398839/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2013 ve výši 124 784,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 24 956,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 398933/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2013 ve výši 73 920,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 14 784,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 399080/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2013 ve výši 63 177,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 12 635,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 399159/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2013 ve výši 164 722,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 32 954,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 399224/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2013 ve výši 136 050,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 27 210,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 399286/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2013 ve výši 121 587,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 24 317,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 399352/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2013 ve výši 121 750,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit

penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 24 350,- Kč, rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty 29. 1. 2015 č. j. 399430/15/3018-50523-707005, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2013 ve výši 132 564,- Kč a žalobci vznikla povinnost z částky doměřené daně oproti poslední známé dani uhradit penále ve výši 20% rozdílu, tj. v částce 26 512,- Kč a **rozhodnutí byla potvrzena.**

2. Autoremedurou dle ust. § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, shora označenými rozhodnutími rozhodl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště ve Veselí nad Moravou (dále jen „správce daně prvního stupně“) o odvolání žalobce proti rozhodnutím o doměření daně z přidané hodnoty za měsíce leden 2012 až prosinec 2013 tak, že přehodnotil použité pomůcky a námitkám žalobce částečně vyhověl a napadená rozhodnutí změnil a ve zbytku odvolání zamítl.
3. Proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty brojil žalobce odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím potvrdil a odvolání zamítl. Žalovaný posoudil předmětnou věc a dospěl k závěru, že byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a daň byla podle zvolených pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Byly vybrány srovnatelné subjekty a jasně stanoven způsob jejich porovnání. Správce daně prvního stupně podrobně uvedl své úvahy ohledně výběru kritérií pro nalezení srovnatelných daňových subjektů v úředním záznamu ze dne 20. 1. 2015, č. j. 332139/15/3018-60562-705006.

## II. Obsah žaloby

4. V rámci podané žaloby žalobce rozporoval způsob výběru srovnatelných subjektů a zdůvodnění, proč byly vybrány zrovna tyto subjekty. Výše zisku ve výši 40%, kterou měl žalobce dle správce daně prvního stupně generovat, je nereálná. U jiných subjektů, které žalobce specifikoval, se pohybuje zisk před zdaněním od 0,4% do 1,6%, výše marže od 7% do 27%. Dále žalobce odkázal na daňovou statistiku Finanční správy České republiky a její závěry průměrném nadměrném odpočtu v odvětví NACE.
5. Správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav, neboť nelze pouze na základě zjištění, že společnost Thumer Holz Handels – und Vertriebs GmbH popřela obdržení zboží od žalobce dovozovat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo na území České republiky.
6. Žalovaný nedostatečně odůvodnil, z jakého důvodu považuje použité pomůcky za přiměřené. V napadeném rozhodnutí se s odvolací námitkou žalobce, stran nesrovnatelnosti subjektů, nevypořádal dostatečně.
7. Z úředního záznamu ze dne 20. 1. 2015, č. j. 332139/15/3018-60562-705006 nejsou patrné obecné údaje subjektů, aby bylo možno je porovnat. Není zřejmé, jaká konkrétní zdanitelná plnění tyto subjekty uskutečňovaly a v čem jejich činnost spočívala. Sám žalovaný v rámci přezkumu rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob uvedl, že výběr subjektů A, B, C nebyl proveden spolehlivě, neboť subjekty A a B jsou od žalobce odlišné. Daňová povinnost, která byla žalobci stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť v hrubém odhadu, stanovena.
8. Žalobci nebyla doměřena daň na vstupu za zdaňovací období únor 2013 až prosinec 2013 ve výši 21%. Tuto skutečnost dovozuje z výpočtů, které byly provedeny v rámci číselného shrnutí v úředním záznamu ve třetím sloupci, ve kterém byl uveden rozdíl mezi daní na vstupu stanovenou dodatečným platebním výměrem a daní na vstupu stanovenou v

rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření daně. Z úředního záznamu vycházel i správce daně prvního stupně v rámci rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty ze dne 29. 1. 2015.

9. V rámci poslední žalobní námitky žalobce namítal, že žalovaný nedostal své zákonné povinnosti doměřit daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013. Správce daně prvního stupně v rámci autoremedury v rozporu se zákonem zohledňoval i skutečnosti, které vyšly najevo v odvolacím řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Žalovaný v souladu s ust. § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek pro použití způsobu stanovení daně podle pomůcek a přiměřenost použitých pomůcek. Podrobný postup stanovení daně podle pomůcek, výběr kritérií pro nalezení srovnatelných ekonomických subjektů i přesný způsob výpočtu výše daně z přidané hodnoty správce daně prvního stupně uvedl v rozhodnutích o doměření daně z přidané hodnoty a v úředním záznamu. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu odkazuje žalovaný na napadené rozhodnutí a doplnil, že v rámci ústních jednání sice žalobce popsal průběh obchodní spolupráce s odběratelem, společností Thumer Holz Handels – und Vertriebs GmbH, nedokázal však specifikovat žádné podrobnosti spolupráce. Tato skutečnost v důsledku informace zjištěné v rámci mezinárodního dožádání, že tato společnost se žalobcem nikdy neobchodovala, přeneslo důkazní břemeno opět na žalobce, nechť prokáže svá tvrzení, což žalobce neučinil.
11. Žalovaný zkoumal přiměřenost použitých pomůcek a výběr srovnatelných subjektů, přičemž odkázal na příslušné části napadeného rozhodnutí.
12. Žalobce nesouhlasil ani s poslední žalobcem podanou námitkou. V rámci přezkumu dodatečných platebních výměrů postupoval správce daně prvního stupně v řízení dle ust. § 134 odst. 3 písm. a) bod 3. daňového řádu – v rámci nalézacího řízení o řádném opravném prostředku, jehož výsledkem nebylo nové dodatečné stanovení daně, ale pouze změna výše dodatečně stanovené daně. V rámci autoremedury správce daně prvního stupně nevybočil ze svých zákonných oprávnění.

### IV. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.
14. Ze spisů vyplynuly následující pro rozhodnutí podstatné skutečnosti. Žalobce podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2012 a ledna až prosince 2013. Žalobce podal za toto období i souhrnná hlášení, neboť měl dodávat zboží do jiného členského státu Evropské unie osobě registrované k dani v jiném členském státě. Na základě daňových přiznání byly vydány platební výměry, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty. Dne 13. 3. 2014 byla u žalobce zahájena daňová

kontrola na daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období (protokol č. j. 1084096/14/3018-05400/705006). U žalobce byla zahájena také kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013. Žalobce byl mimo jiné blíže dotazován na skutečnosti týkající se jím uvedených údajů o plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně u odběratele Thurner Holz Handels – ung Vertriebs GmbH. Žalobce uvedl, že se subjektem obchodoval od roku 2010. Za odběratele jednal J. H. Úhrada zboží byla prováděna v hotovosti v českých korunách. K předání zboží i finanční hotovosti docházelo vždy na území České republiky. Dále sdělil, že mu veškeré doklady za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013 byly odcizeny.

15. Dne 31. 7. 2014 byl žalobce v rámci ústního jednání seznámen s výsledky kontrolního zjištění (sepsán protokol k seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 3188329/14/3018-05400-705006) a bylo mu sděleno, že na základě zjištění nelze stanovit daň dokazováním a správce daně prvního stupně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění nevyjádřil a ani je nedoplnil.
16. Dne 1. 9. 2014 byla pod č. j. 3480818/14/3018-05400-705006 vydána zpráva o daňové kontrole, v rámci které správce daně prvního stupně konstatoval, že nelze ověřit skutečnosti uvedené žalobcem v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období. Nelze ověřit uplatněný odpočet na vstupu a ověřit skutečnosti týkající se správnosti přiznané daně na výstupu. Předmětná zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem dne 19. 9. 2014 projednána.
17. O stanovení daně podle pomůcek byl dne 22. 9. 2014 správcem daně prvního stupně sepsán úřední záznam. Na základě výsledků daňové kontroly byla dodatečnými platebními výměry žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období dle pomůcek. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání.
18. Na základě odvolacích námitek správce daně přehodnotil použité pomůcky a autoremedurou dle ust. § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu vydal dne 29. 1. 2015 rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty.
19. Stěžejní žalobcem nastavenou otázkou je, zda byl skutkový stav zjištěn v takovém rozsahu (spolupráce se společností Thurner Holz Handels – ung Vertriebs GmbH.), že mohlo dojít ke stanovení daně podle pomůcek a zda lze považovat použité pomůcky za přiměřené a subjekty A, B a C za srovnatelné se žalobcem.
20. Dle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu stanoví správce daně daň podle pomůcek, 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.
21. Pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. V posuzované věci použil správce daně prvního stupně porovnání žalobce se srovnatelnými daňovými subjekty.
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. ust. § 1 daňového řádu).

23. Správce daně je v souladu s ust. § 92 daňového řádu povinen v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupovat co nejdůsledněji. Na druhé straně je však určujícím pravidlem, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek. Správce daně nemá povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit.
24. Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem. K základním podmínkám stanovení daně podle pomůcek se již nespočetněkrát vyjadřoval Nejvyšší správní soud (veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), a to v rámci aplikace ustanovení zákona č. 337/1192 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.“
25. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být podle § 98 daňového řádu splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele 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).
26. První podmínka byla v projednávané věci naplněna, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno, když nepředložil daňové doklady prokazující nárokované odpočty daně z přidané hodnoty na vstupu a doklady prokazující dodání zboží. Žalobce nepředložil žádné daňové doklady za předmětná zdaňovací období, s odůvodněním, že mu byly, spolu s jejich elektronickou verzí, den před zahájením daňové kontroly odcizeny. Žalobce nedoložil náhradní daňové doklady ani nenavrl jiný způsob prokázání jeho tvrzení (např. výsledkem svědků).
27. Druhou podmínku spatřuje krajský soud též za splněnou. V průběhu dokazování dospěl správce daně prvního stupně k závěru, že nemůže ověřit, zda došlo k uskutečnění plnění mezi žalobcem a společností Thurner Holz Handels – ung Vertriebs GmbH.). Na základě mezinárodního dožádání získal informaci, že zmíněná společnost se žalobcem neobchodovala a žádné plnění neobdržela. Správce daně prvního stupně činil kroky ke zjištění informací a obstarání důkazních prostředků, jak ostatně podrobně uvedl i žalovaný v napadeném rozhodnutí (provedení místního šetření, výzva k poskytnutí informací správci daně apod.). Správce daně prvního stupně získal pouze částečné informace o odběratelích žalobce, což bylo podrobně uvedeno ve zprávě o daňové kontrole i napadeném rozhodnutí. Jelikož žalobce nepředložil přes výzvy správce daně prvního stupně takové důkazní prostředky, které by prokázaly oprávněnost jím vykázaných

přijatých a uskutečněných plnění a takové důkazní prostředky nebyly získány ani správcem daně prvního stupně na základě vyhledávací činnosti, nemohla být daň stanovena dokazováním a správce daně správně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. S ohledem na výše uvedené odůvodnění nelze považovat žalobcovu námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu stran odběratele společnosti Thurner Holz Handels – ung Vertriebs GmbH za důvodnou.

28. Poslední podmínkou pro možnost stanovení daně podle pomůcek je, že daň musí být i na základě pomůcek postupem dle ust. § 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 ust. § 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, ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74, etc.). Krajský soud v Brně konstatuje, že správce daně prvního stupně v případě žalobce uvedenému požadavku dostál.
29. Jako pomůcka byly v posuzovaném případě použity údaje jiných subjektů. Prvně žalobce namítal nezákonný postup správce daně prvního stupně při výběru srovnatelných subjektů. Žalobce namítal, že v rozhodnutích správce daně prvního stupně a žalovaného absentuje zdůvodnění, proč byly vybrány tyto tři konkrétní subjekty a proč je správce daně prvního stupně a žalovaný považují za srovnatelné a pomůcky za přiměřené. Základní zásadou je, že užití pomůcky musí správce daně jasně identifikovat, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit. Obecný rámec a správcem daně stanovené podmínky pro výběr srovnatelných subjektů byl, mimo jiné, vymezen i v napadeném rozhodnutí. Žalovaný vymezil, že správce daně prvního stupně provedl výběr subjektů s ohledem na srovnatelné místo podnikání, ekonomickou činnost, zdaňovací období. Všechny subjekty byly stejně jako žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích registrovány jako plátcí daně z přidané hodnoty a jedná se o fyzické osoby podnikající. Správce daně prvního stupně u tří srovnatelných subjektů zprůměroval jejich uskutečněná zdanitelná plnění za jednotlivá zdaňovací období a dospěl k průměrným údajům základů daně pro výpočet daně na výstupu a nároku na odpočet daně na vstupu u žalobce.
30. Konkrétní údaje o vybraných subjektech jsou uvedeny v úředních záznamech ze dne 20. 1. 2015, č. j. 332139/15/3018-60562-705006 a ze dne 19. 1. 2015, č. j. 332058/15/3018-60562-705006. Zde správce daně prvního stupně uvedl, že se jedná o ekonomické subjekty provozující činnost v oblasti výroby pilařské, impregnace dřeva a ve výrobě ostatních dřevěných výrobků, vykazují obdobný obrat, podnikají ve stejném místě apod. Subjekty správce daně prvního stupně vybral ze systému ADIS a uvedl konkrétní výše uskutečněných i zdanitelných plnění těchto subjektů. Krajský soud s ohledem k obsahu

těchto úředních záznamů nesouhlasí s žalobcem, že z úředního záznamu není patrný výběr subjektů, obecné údaje o srovnatelných subjektech ani v čem jejich činnost spočívala.

31. Ke zvolené konstrukci pomůcek se vyjádřil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 – 67: *„Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. 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 reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis).“*
32. Byť se žalobce v obecné rovině dovolával nejednoznačnosti postupu správce daně prvního stupně při výběru subjektů sloužících jako pomůcka při stanovení daně, nespecifikuje konkrétně, v čem tato nelogičnost spočívá. Správce daně prvního stupně i žalovaný uvedli, že se jednalo se o subjekty srovnatelné, se srovnatelným předmětem podnikání, ve stejném místě apod. a krajský soud se s jejich tvrzením plně ztotožnil.
33. 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.
34. Je pravdou, že žalovaný (v rozhodnutí ze dne 23. 6. 2016, č. j. 25631/16/5200-10422-711138, kterým bylo rozhodnuto o odvolání proti rozhodnutí o doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012) dospěl k závěru, že výběr subjektů označených A, B a C nebyl proveden dostatečně spolehlivě, neboť subjekty A a B byly od žalobce odlišné, nicméně k tomuto závěru dospěl při přezkumu dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob. Konkrétně uvedl, že zvolené pomůcky se jeví jako nesrovnatelné, neboť v některých případech se výše přijatých zdanitelných plnění podstatně lišily od výše zdanitelných příjmů. Ovšem zdůraznil, že správce daně prvního stupně nevycházel při stanovení daně z příjmů fyzických osob z údajů srovnatelných subjektů o zdanitelných příjmech, ale z údajů o uskutečněných zdanitelných plněních a při výpočtu výdajů nevycházel z údajů o výdajích srovnatelných daňových subjektů, ale z údajů o přijatých zdanitelných plněních, což odpovídá srovnání při stanovení daně z přidané hodnoty. Tato podpurná argumentace žalobce není důvodná, neboť se tvrzení

žalovaného netýkalo stanovení daně z přidané hodnoty, ale daně z příjmů fyzických osob, proti kterému žalobce nic nenamítal a způsob stanovení těchto dvou daní nelze směřovat.

35. Napadené rozhodnutí nelze považovat ani za nepřezkoumatelné v rozsahu, kdy se dle tvrzení žalobce žalovaný řádně nevypořádal s odvolací námitkou, v rámci které stejně jako v žalobě tvrdil, že porovnávány subjekty nejsou srovnatelné. Z napadeného rozhodnutí je jasně seznatelné, proč považoval žalovaný závěr správce daně prvního stupně za správný a postup, kdy zvolil stanovení daně podle pomůcek za zákonný. Žalobce podal tuto námitku pouze v obecné rovině, proto se krajský soud, s odkazem na shora uvedené závěry, blíže touto námitkou nezabýval.
36. Spolu s námitkou nesrovnatelnosti porovnávaných subjektů žalobce odkázal na zisk a marže společností DŘEVO – PRODUKT SV, spo. s.r.o., Lesy Hornácko, s.r.o. a LESI a.s., které zjistil z účetních závěrek zveřejněných v obchodním rejstříku. Byť se jím zjištěné údaje liší od údajů zjištěných srovnáním subjektů správcem daně prvního stupně, na zákonnosti použitých pomůcek to ničeho nemění. Prvně krajský soud podotýká, že žalobcem uvedené subjekty nelze bez dalšího považovat za subjekty srovnatelné, neboť se jedná o obchodní společnosti, nikoliv o fyzické osoby podnikající, se kterými správce daně prvního stupně žalobce srovnával. Dále jak již bylo předesláno výše, správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem. Daňový subjekt ve fázi stanovení daně podle pomůcek nemá právo účastnit se procesu výběru srovnatelných subjektů pro stanovení daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky (srovnatelné subjekty), a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se, 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. To však v projednávané věci nenastalo.
37. Žalobce odkázal také na statistiky Finanční správy České republiky, dostupné na webových stránkách Finanční správy České republiky a uvedl údaje o průměrném dílčím základu daně u subjektů podávajících daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a další statistické údaje. Z pohledu soudu se však jedná o velmi obecnou statistiku, která se netýká subjektů srovnatelných se žalobcem, není proto pro nyní posuzovanou věc nijak relevantní.
38. V poslední části žaloby ze žalobce zabýval obsahem úředního záznamu ze dne 20. 1. 2015, č. j. 332139/15/3018-60562-705006, v němž jsou uvedeny pomůcky pro stanovení daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období spolu s konkrétními výpočty daně žalobce na základě průměrných základů daně na vstupu a na výstupu, stanovených porovnáním srovnatelných subjektů. Správně daně prvního stupně rozdělil jednotlivá zdaňovací období do tabulek, tyto tabulky pak do tří sloupců podle daně stanovené v dodatečných platebních výměrech, v rozhodnutích o odvolání proti dodatečným platebním výměrům a ve třetím sloupci uvedl rozdíl mezi těmito dvěma údaji.
39. Žalobce namítal, že ve sloupci „rozdíl“ je daň na vstupu vypočtena nesprávně a neodpovídá 21% základu daně. Krajský soud takovéto pochybení neshledal. V rozhodnutích o odvolání proti doměření daně z přidané hodnoty byla doměřena daň v souladu s ust. § 143 odst. 2 daňového řádu ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné, která byla uvedena ve sloupci „rozhodnutí odvolání“ nikoliv ve sloupci „rozdíl“. Sloupec „rozdíl“ odpovídá rozdílu mezi daní stanovenou dodatečným platebním výměrem a rozhodnutím o

odvolání proti dodatečnému doměření daně (stejně tak rozdílů mezi základy daně), nejedná se o výpočet daně. Údaje uvedené ve sloupci „rozdíl“ se nepromítly do výše daňové povinnosti stanovené rozhodnutím správce daně prvního stupně. Výši rozdílů poslední známé daně a částky nově zjištěné odpovídá sloupec „rozhodnutí o odvolání“ a tento výsledek byl vždy zanesen do samotného rozhodnutí odvolání proti doměření daně do ř. 66 - Rozdíl oproti známé dani po doměření daně správcem.

40. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobce, že se nejedná o rozdíl v pojetí ust. § 143 odst. 2 daňového řádu. Prvně byla žalobci stanovena daň jednotlivými platebními výměry na základě tvrzení, které uvedl v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období v důsledku uplatnění nadměrného odpočtu v nulové výši. Dodatečným platebním výměrem byla vždy stanovena daň v určité výši. Oproti prvně stanovené dani ve výši nula šlo o rozdíl oproti známé dani po doměření daně správcem. Rozhodnutím o odvolání proti doměření daně z přidané hodnoty byl platební výměr v části uvedení konkrétní výše doměřené daně z přidané hodnoty změněn. Doměřená daň odpovídající rozdílu mezi původně stanovenou daní byla nahrazena novou, která se na místo původní stala rozdílem dle ust. § 143 odst. 2 daňového řádu.
41. Krajský soud žádnou z žalobcových námitek nepovažoval za důvodnou. V postupu správce daně prvního stupně v rámci autoremedury neshledal ani pochybení, že by v rozporu se zákonem zohledňoval skutečnosti, které vyšly najevo v odvolacím řízení (žalobce ostatně ani v žalobě neuvedl, o jaké skutečnosti by se mělo jednat). Daňová povinnost, která byla žalobci stanovena, není v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Postup správce daně je srozumitelný. Pomůcky použil v pouze nezbytné míře porovnáním ekonomických výsledků srovnatelných subjektů a stanovil daň spolehlivě.

### V. Shrnutí a náklady řízení

42. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, 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.
43. Výroky o nákladech řízení mají oporu v ustanovení § 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, pak žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

### 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 13. února 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.  
předsedkyně senátu