



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **TRADE LUKÁŠ s.r.o.**, IČO 29262755
sídlem Hrotovická 204, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátkou JUDr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2019, č. j. 11420/19/5200-11432-709409

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 27. 7.

2017, č. j. 1355450/17/2912-50521-703184, č. j. 1355664/17/2912-50521-703184, č. j. 1355897/17/2912-50521-703184, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 7. 2017, daň z příjmu právnických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období od 14. 1. 2011 do 31. 12. 2011, od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 a od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 v souhrnné výši 5 385 550 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1 077 110 Kč.

2. Správce daně tak učinil v důsledku skutečnosti, že dle výsledků daňové kontroly předložil žalobce správci daně účetnictví, jehož průkaznost a úplnost byla zpochybněna správcem daně, přičemž i přes výzvu správce daně nebyl žalobce schopen tyto pochybnosti rozptýlit. Správce daně proto uzavřel, že účetnictví žalobce obsahuje takové nedostatky, že není možno stanovit žalobci daň dokazováním, pročež přistoupil k doměření daně pomůckami.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Klíčová námitka žalobce spočívá v tom, že daň bylo žalobci na základě důkazů, získaných správcem daně v průběhu daňové kontroly, možno doměřit dokazováním, nikoliv pomůckami. Dle žalobce je žalovaný vždy povinen upřednostnit stanovení daně dokazováním před ostatními způsoby stanovení daně, čímž se žalovaný při rozhodování o daňové povinnosti žalobce neřídil. Správce daně dle žalobce jednoznačně deklaroval, že má dostatečné důkazní prostředky proto, aby bylo žalobci možno daň stanovit dokazováním. Žalobce konstatuje, že veškeré pohyby zboží jsou obsaženy v příslušných daňových, účetních a obchodních dokumentech, které byly předloženy správci daně.
5. Dle žalobce správce daně výslovně uvádí, že nezpochybňuje nákupy zásob od dodavatelů, ale pouze evidenci, která má prokázat pohyby těchto zásob. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného, že účetnictví žalobce vykazovalo takové zásadní nedostatky, že nebylo možno stanovit daň dokazováním. Dle žalobce z judikatury správních soudů vyplývá, že v i případě úplné ztráty účetnictví nelze automaticky dělat závěry o nemožnosti stanovit daň dokazováním. Pochybnosti žalovaného se totiž dle žalobce týkají pouze ryze formálního účetního aspektu, který nemůže mít při absenci zpochybnění dalších důkazů vliv na stanovení daňové povinnosti. Nadto dle žalobce ani žalovaný nezahájil s žalobcem řízení o správním přestupku na úseku vedení účetnictví, proto lze usuzovat, že údajné pochybnosti o účetní evidenci žalobce nejsou ani natolik silné, aby s ním bylo vedeno řízení o uložení sankce za porušení účetních předpisů.
6. Žalobce tvrdí, že kdyby se žalovaný kdykoliv v průběhu daňového řízení zeptal žalobce na prokázání stavu zásob, tak by to byl žalobce vždy schopen učinit. Žalobce dále zpochybňuje způsob hodnocení jeho účetnictví ze strany žalovaného. Dle žalobce přístupem žalovaného fakticky účtování způsobem B ztrácí smysl, neboť by fakticky o zásobách muselo být účtováno způsobem A. Žalobce přitom byl schopen veškeré nesrovnalosti, identifikované správcem daně v daňové kontrole, vyvrátit, avšak ten neustále hledal další formální chyby, které však neměly žádný vliv na ověření tvrzení daňové

povinnosti žalobce. Žalovaný taktéž pochybil, když nepředvolal k výpovědi jednatele žalobce s poukazem na skutečnost, že se nemůže jednat o výpověď svědka. Žalobce totiž navrhoval jako důkaz svědeckou výpověď jednatele žalobce nikoliv jako svědka, nýbrž jako účastníka řízení, včetně uvedení toho, co měl jednatel žalobce svou výpovědí vysvětlit či objasnit.

7. Žalobce dále zpochybňuje samotný proces stanovení daně dle pomůcek. V první řadě žalobce poukazuje na porušení zásady dvojího zdanění ze strany žalovaného, který vycházel při stanovení pomůcek z principu, že veškeré přijaté zboží v letech 2011 až 2013 bylo fakticky prodáno, aniž by vzal v potaz, že některé zboží, přijaté v roce 2013, bylo prodáno až v roce 2014. Tímto jednáním tak žalovaný zdanil prodej zásob, evidovaných k 1. 1. 2014 ve výši 13 033 000 Kč dvakrát, v letech 2013 i 2014. Dále žalobce zpochybňuje taktéž výběr srovnatelných subjektů, z jejichž činnosti správce daně odvozoval marži pro výpočet hodnoty zdanitelných plnění žalobce, označil je za nepřiměřené a netransparentní.
8. Konečně žalobce uvádí, že správce daně neměl právo na stanovení povinnosti uhradit penále z doměřené daně žalobci, neboť žalobce nebyl vyzván před doměřením daně k podání dodatečného daňového přiznání, což je v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Takový postup podle judikatury správních soudů zamezuje správci daně v možnosti stanovit daňovému subjektu povinnost uhradit penále z doměřené daně, neboť v takovém případě první porušil daňový řád správce daně.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě s ohledem na povahu žalobních námitek, která je do značné míry totožná s odvolacími námitkami žalobce v řízení o odvolání proti napadeným dodatečným platebním výměrům, toliko rekapituluje svou argumentaci, vyjádřenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nad rámec této argumentace pouze žalovaný dodává, že nemohlo dojít k dvojímu zdanění u žalobce, neboť ze správního spisu je zjevné, že stav zboží dle inventury nebyl do výpočtu pro stanovení daně zahrnut. Nadto hodnota, uváděná žalobcem, nesouhlasí s hodnotou dle předloženého inventurního soupisu, neboť žalobce od svého vzniku neprovedl převod počátečního stavu příslušného rozvahového období na vrub příslušného účtu prodaného zboží účtové skupiny 50 Spotřebované nákupy. V důsledku toho dochází ke kumulování zůstatku rozvahového účtu zboží, jehož stav nesouhlasí se stavem, zjištěným z předložených inventurních soupisů.
10. Obdobně žalobce v replice k vyjádření žalovaného pouze reformuluje své argumenty, vyjádřené v žalobě proti napadenému rozhodnutí. Nad rámec této argumentace pouze žalobce přikládá inventurní soupis ke dni 21. 12. 2013, dle kterého je zjevné, že částka inventurního soupisu odpovídá částce, uvedené v rozvaze.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, kterým tento stanovil daň žalobci dle pomůcek z důvodu, že dle názoru správce daně

vykazovalo účetnictví žalobce natolik vážné nedostatky, že nebylo možno stanovit daň žalobci dokazováním, přičemž ani v navazujícím řízení tyto nedostatky žalobce neodstranil ani nepředložil takové jiné důkazní prostředky, aby bylo daň žalobci přesto možno stanovit dokazováním.

13. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
14. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt je povinen vést účetnictví či jiné povinné záznamy a evidence podle zákona o účetnictví. Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (§ 2 zákona o účetnictví), kterým je, zjednodušeně řečeno, hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz.
15. Daňový subjekt proto splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením o skutečnostech ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, prokáže-li je svým účetnictvím. Tak tomu není, pokud správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá, stanoví-li daň za použití pomůcek, 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, a to jako celek. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Ne každá jednotlivá a konkrétní chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které neumožní podat úplný, pravdivý a věrohodný obraz o stavu hospodaření daňového subjektu. Správce daně je tedy povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může splnit svou povinnost vyplývající z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

16. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným 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. Je-li pak řádně prováděno dokazování o rozhodných skutečnostech, lze za použití důkazních prostředků předložených daňovým subjektem vyvrátit konkrétní pochyby správce daně o nevěrohodnosti, neúplnosti, neprůkaznosti či nesprávnosti jeho účetnictví (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 2 Afs 94/2007-144, 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, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
17. Smysl a účel rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i zákonu. Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto kvůli ekonomické efektivitě výběru daní je povinnost tvrzení a povinnost důkazní primárně uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno.
18. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ze správního spisu se podává, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena 25. 5. 2015. Přezkumem žalobcem předloženého soupisu zásob správce daně zjistil, že obsahuje pouze ty zásoby, které byly uvedeny v evidenci zásob, předložené žalobcem, a nebyly k 31. 12. kontrolovaných daňových období prodány. Správce daně dále zjistil, že žalobce účtoval na stejný účet 504000 také nákup zásob, které neevidoval v evidenci zásob, a dle zjištění správce daně nebyly žádné z těchto zásob uvedeny v inventurních soupisech zásob. Žalobce při zahájení daňové kontroly předložil správci daně soubory se skladovými kartami zásob, ze kterých však nebylo možno určit u příjmů zásob na sklad vazbu příjemek na doklad o nákupu a u výdejů ze skladu vazbu výdejků na doklad o prodeji. Správce daně dále zjistil, že rozdíl příjmů zásob na sklad a výdejů zásob ze skladu nesouhlasí s konečným stavem zásob k 31. 12. dle kontrolovaných zdaňovacích období.
19. Správce daně dále zjistil, že výdeje ze skladu byly v některých případech účtovány v chybných cenách a konečný stav zásob byl průběžně v mínusových hodnotách, čímž došlo k chybnému výpočtu hodnoty skladu a vážených nákupních cen. Správci daně tedy vznikly pochybnosti o výši skladových cen a správnosti dalších údajů, uvedených na předložených skladových kartách. Správci daně dále vznikly pochybnosti o správnosti evidence skladových zásob žalobce, neboť tato nebyla vedena ke všem nakoupeným zásobám. Správce daně přitom nezpochybnil nákup zásob od dodavatelů, zaúčtovaných v účetnictví, nýbrž evidenci, která má prokázat pohyby zásob při přijetí na sklad a výdeji

ze skladu, a tím i úplnost a správnost vykázaných výnosů v účetnictví. Správce daně tedy zpochybnil správnost a úplnost výnosů vykázaných žalobcem za jednotlivá zdaňovací období.

20. Podle § 4 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, platí, že, „[ú]četní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 písm. a), c) a i) až l) jsou povinny vést účetnictví ode dne svého vzniku až do dne svého zániku; účetní jednotky uvedené v § 1 odst. 2 písm. b) jsou povinny vést účetnictví ode dne zahájení činnosti až do dne ukončení činnosti na území České republiky.“ Podle § 2 odst. 1 stejného zákona platí, že „[ú]četní jednotky, které vedou účetnictví v plném rozsahu, nebo ve zjednodušeném rozsahu, účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.“ Žalobce pro evidenci o přehledu zásob účtoval způsobem B. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „vyhláška o účetnictví“), platí, že „[o] zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že „[z]ákladem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období; rozdíl se upraví podle tohoto zákona.“
21. Podle zjištění správce daně nevedl žalobce evidenci zásob o veškerém nakoupeném a prodaném zboží a zároveň veškeré zásoby účtoval na stejný účet. Správce daně také zjistil, že ze způsobu, jakým žalobce vedl evidenci zásob, nebylo možno ověřit výše skladových cen. Z tohoto důvodu dle správce daně nebylo možno ověřit pohyb skladových zásob, které zásoby byly kdy prodány, stejně jako to, zda žalobce vykázal veškeré příjmy do výnosů za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období.
22. Na základě výzvy správce daně následně žalobce předložil další důkazní prostředky k prokázání úplnosti a správnosti vedeného účetnictví, avšak i v těchto správce daně zjistil a na stranách 7-12, 26-31 a 45-50 zprávy o daňové kontrole popsal závažné nedostatky, zejména chybějící evidenci k podstatné části zásob, výdej ze skladu v chybných cenách a konečný stav zásob v některých případech v minusových hodnotách, příjem zboží na sklad ohodnocených nulovou částkou v Kč a naopak příjem nulového množství ohodnoceného v Kč. S odkazem na tuto skutečnost proto žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně o správnosti a úplnosti vykázaných výnosů. Konečně i na základě seznámení s výsledky kontrolního zjištění předložil žalobce správci daně další důkazní prostředky, kterými chtěl prokázat správnost a úplnost vykázaných výnosů, resp. vyvrátit pochybnosti správce daně o správnosti a úplnosti účetnictví žalobce. Správce daně zároveň učinil na žádost žalobce u žalobce dvě místní šetření, která měla taktéž přispět k rozptýlení pochybností správce daně. Správce daně se tvrzeními žalobce ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění podrobně zabýval na stranách 61-93 Zprávy o daňové kontrole, přičemž však i u dalších důkazních prostředků, předložených žalobcem, shledal nedostatky, pro něž je nebylo možno osvědčit jako důkaz o správnosti a úplnosti žalobcem vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění.

23. Krajský soud zdůrazňuje, že podmínkou možnosti vedení účetnictví způsobem B je podle § 9 odst. 7 vyhlášky o účetnictví vedení takové evidence zásob, že kdykoliv v průběhu účetního období bude účetní jednotka schopna prokázat stav a ocenění zásob. Důvodem pro vedení takové evidence je právě možnost prokázat jaké zboží bylo kdy a za jakou skladovou cenu vydáno ze skladu, aby následně mohl být evidovaný stav zásob, včetně ocenění těchto zásob, porovnán se skutečným fyzickým stavem, což je nezbytný úkon pro možnost ověření správného stanovení množství prodaného zboží (zda bylo ze skladu skutečně vydáno to, co bylo evidováno daňovým subjektem), náklady na pořízení tohoto zboží a výnos, který z tohoto zboží daňový subjekt získal. V opačném případě daňový subjekt nemůže s ohledem na proměnlivost skladové ceny zboží prokázat, že rozdíl mezi zásobami na sklad přijatými, včetně převedených zásob z předchozího zdaňovacího období, a zásobami v daném zdaňovacím období vydanými skutečně odpovídá množství zásob, které byly vykázány jako prodané relevantním zdaňovacím období, a zda rozdíl mezi cenou, za kterou daňový subjekt zboží pořídil, a cenou, za kterou zboží prodal, je určen správně.
24. Argument žalobce, že přístupem žalovaného by byl fakticky nucen vést účtování způsobem A tak nemůže obstát, neboť povinnost vést dostatečně průkaznou evidenci zásob, včetně ocenění těchto zásob, vyplývá přímo ze zákona, resp. z vyhlášky o účetnictví. Stejně tak není důvodná námitka žalobce, že kdyby jej k tomu správce daně vyzval, byl by schopen evidenci zásob kdykoliv v průběhu daňového řízení doložit. Z obsahu správního spisu je zjevné, že prokázání správné a úplné evidence zásob bylo z větší části obsahem daňové kontroly, žalobce byl správcem daně opakovaně vyzván k odstranění pochybností o úplnosti a správnosti evidence zásob, avšak tyto pochybnosti rozptýlit schopen nebyl. Stejně tak není důvodná námitka žalobce, že jím předložené daňové, účetní a obchodní dokumenty byly dostatečné k stanovení daně dokazováním. Tyto dokumenty se totiž týkají pouze žalobcem vykázaných výnosů. Žalovaný však nezpochybňoval žalobcem vykázané výnosy, pouze poukázal na skutečnost, že o úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví žalobce existují takové pochybnosti, že nelze ověřit, zda žalobce vykázal veškeré výnosy, přičemž míra nedostatků účetnictví žalobce dosahuje takové intenzity, že není možno stanovit daň žalobci dokazováním.
25. Ani odkaz žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu v tomto ohledu není případný. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v i žalobcem citovaném usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, konstatoval, že „[p]ro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu.“ Následně rozšířený senát odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, v němž je uvedeno, že „[i]ntenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“ V tomto případě byla dle krajského soudu splněna podmínka, že nedostatek spolehlivých informací o účetnictví žalobce dosáhl takové intenzity, že nebylo možno přistoupit k doměření daně dokazováním. Nelze taktéž přisvědčit námitce žalobce, že žalovaný měl případně činit závěry pouze ve vztahu k dílčím nesrovnalostem či rozdílům, zjištěným v průběhu daňového řízení. Jak již totiž konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003-69, „[z]působ stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, pokud daň nelze stanovit dokazováním. Daň je tak stanovena podle

pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že za jedno zdaňovací období se platí jedna daň z příjmů, je třeba stanovit tuto daň podle pomůcek nebo dokazováním; není možno, aby část daně byla vypočtena za použití pomůcek a část dokazováním.“ Stanovení daně dle pomůcek je kontumačním způsobem stanovení daně, k němuž je možno přistoupit pouze až tehdy, není-li možno stanovit daň dokazováním. Při splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek se však případné nesporné části daňové evidence dají použít jako součást pomůcek pro stanovení daně, daňová povinnost se nedílně stanovuje pouze podle těchto pomůcek.

26. Co se týče žalobcem tvrzeného pochybení žalovaného, jestliže nepředvolal k účastnické výpovědi jednatele žalobce, krajský soud k tomu uvádí, že žalovaný se s tímto návrhem vypořádává na stranách 27-28 napadeného rozhodnutí. Z uvedeného vypořádání nevyplývá, že by žalovaný neprovedl navrhovaný důkazní prostředek proto, že by žalobce nesprávně důkazní prostředek označil jako výpověď svědka (v čemž primárně žalobce shledává pochybení). Žalovaný pouze poukázal na rozdíly mezi výpovědí svědka a výpovědí statutárního orgánu daňového subjektu, a následně uvádí, z jakého důvodu nepovažuje výpověď statutárního orgánu žalobce za nezbytnou provést. Důvodem byla zejména skutečnost, že jako statutární orgán, a tudíž zákonný zástupce, se mohl jednatel žalobce k jednotlivým skutečnostem, kterými měl žalobce prokázat svá daňová tvrzení, dostatečně vyjádřit v průběhu daňové kontroly i v průběhu odvolacího řízení. Námitku žalobce proto nelze shledat důvodnou.
27. Žalobce dále namítá nesprávný postup stanovení daně dle pomůcek, zejména porušení zásady dvojího zdanění a nesprávného výběru pomůcek. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).
28. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně refletovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebas jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, část IV. b)].
29. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je

totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, 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 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. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

30. V rámci přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora cit. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).
31. Daňový subjekt tedy 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 (obdobně viz též již cit. rozsudek č. j. 8 Afs 69/2010-103).
32. Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za

pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).

33. K první části žalobního bodu krajský soud uvádí, že je potřeba se ztotožnit s žalovaným v tvrzení, že ze zprávy o daňové kontrole je zjevné, že stav zásob dle inventury k 31. 12. kontrolovaných zdaňovacích období nebyl zahrnut do výpočtu pro stanovení daňové povinnosti žalobce. Správce daně pro výpočet použil nezpochybněné náklady na prodané zásoby, zjištěné z účetnictví žalobce, ponížené o stav zásob, převedený do následujícího zdaňovacího období, a průměrnou obchodní přírážku na srovnatelné zboží, získané průzkumem u subjektů, srovnatelných s žalobcem. Stav zásob k 31. 12. 2013 tak nemohl ovlivnit stanovení daně dle pomůcek žalobci za zdaňovací období v roce 2013. To, zda je stav zásob k 31. 12. 2013 přesný či nikoliv pak není podstatné za situace, kdy správce daně tuto hodnotu jako pomůcku nepoužil, proto se krajský soud správností hodnoty stavu zásob k 31. 12. 2013 nebude zabývat, a ani žalobcem předložený inventurní soupis zásob k 31. 12. 2013 nepovažuje krajský soud za nezbytné provést jako důkaz v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí.
34. K druhé části žalobního bodu – nevhodnosti výběru srovnatelných subjektů, krajský soud s odkazem na výše shrnutou judikaturu uvádí, že se mohl zabývat pouze tím, zda správce daně vystoupil při výběru pomůcek z mezí správního uvážení, čímž by se dopustil zjevného excesu při stanovení daně podle pomůcek. Takový exces krajský soud neshledal. Správce daně vybíral srovnatelné subjekty na základě podobnosti v činnosti, obratu, počtu zaměstnanců a lokalitě působnosti žalobce. Následně vybral k výpočtu obchodní přírážky pouze ty subjekty, které skutečně nejbližší odpovídaly povahou svého podnikání žalobci, a vypočetl z výsledků jejich hospodaření výši obchodní přírážky. Vypočítanou výši obchodní přírážky následně správce daně srovnal s obchodní přírážkou žalobce na zboží v roce 2015 a dospěl k závěru, že při výpočtu obchodní přírážky u srovnatelných subjektů získal srovnatelnou výši obchodní přírážky, jakou vykázal žalobce v účetnictví za zdaňovací období 2015. Na základě těchto informací pak správce daně považoval vypočtenou výši obchodní přírážky za dostatečně spolehlivě určenou. Krajský soud neshledal, že by se v tomto postupu dopustil správce daně vybočení z mezí správního uvážení, čímž by způsobil zjevný exces při stanovení daně dle pomůcek.
35. Ani poslední žalobcem namítaný žalobní bod nemůže krajský soud shledat důvodným. Závěry žalobce, vztahující se k judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně možnosti stanovit povinnosti zaplatit penále z doměřené daně v situaci, kdy daňový subjekt nebyl vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, jsou totiž nesprávné. Žalobce ke svému závěru cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-32. Nejvyšší správní soud totiž v citovaném rozsudku uvedl (zvýrazněno krajským soudem): „*Jiný závěr však musí Nejvyšší správní soud přijmout ve vztahu k povinnosti žalobce hradit daňové penále. Zde má skutečně podstatný význam, zda bylo postupováno v souladu s ustanovením § 145 odst. 2 daňového řádu a zda následně bylo podáno dodatečné daňové přiznání, nebo zda bylo přistoupeno k zahájení daňové kontroly. Pokud je totiž daň doměřována na základě dodatečného daňového přiznání, nevzniká povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena – viz ustanovení § 251 odst. 4 daňového řádu. Tento fakt byl ostatně jedním z nosných důvodů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 – 55, v němž rozšířený senát dospěl k právnímu závěru, že došlo-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při*

správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“

36. Z citované judikatury dle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že dozví-li se správce daně o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být doměřena určitá daň až na základě zahájené daňové kontroly, nevzniká mu povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. V takovém případě je pak správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu i povinnost zaplatit penále z doměřené daně, přestože nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Tak tomu bylo i v případě daňového řízení, vedeného s žalobcem. Správce daně získal pochybnosti o správnosti a úplnosti účetnictví žalobce, a v důsledku toho žalobcem vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění, až na základě provedené daňové kontroly. Pro možnost stanovení povinnosti zaplatit penále z doměřené daně proto nebyl správce daně povinen vyzývat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu.

V. Závěr a náklady řízení

37. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
38. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 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. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto 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, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 16. března 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.

předsedkyně senátu