

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Ing. Martina Moláková**, se sídlem Mírovka 137, Havlíčkův Brod, zast. JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2018, čj. 50527/18/5200-10422-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2020, čj. 62 Af 5/2019-34,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 5. 2020, čj. 62 Af 5/2019-34, **se ruší.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2018, čj. 50527/18/5200-10422-709598, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **24 456 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Tento spor se týká především otázky, zda za daných okolností mohly daňové orgány vyměřit žalobkyni daň z příjmů fyzických osob dle pomůcek, respektive zda daň takto vyměřená je přiměřená.

[2] Ve sporném období let 2013 a 2014 žalobkyně jako podnikající fyzická osoba provozovala MAMMA Centrum v Havlíčkově Brodu. Podnikala jednak v oblasti služeb (poskytovala různé kurzy a cvičení pro děti a matky), jednak v prodeji zboží (v provozovně prodávala rozličné zboží určené zejména pro děti). Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob. Následně žalobkyni rozhodnutími ze dne 3. 5. 2018 podle pomůcek doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013 (ve výši téměř 60 tis.) a 2014 (ve výši přes 80 tis.); za obě období správce daně také stanovil penále dle § 251 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 11. 2018. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou krajský soud rozsudkem zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Předně tvrdí, že v její věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Polemizuje se závěry daňových orgánů ohledně daňové evidence, kterou vedla. Konkrétně zpochybňuje argumentaci, dle níž měla průběžně vést skladovou evidenci, resp. evidenci slev, aby bylo daň možné stanovit dokazováním. Domnívá se, že předložila množství důkazních prostředků, daň proto neměla být stanovena dle pomůcek. Krajský soud rovněž nesprávně zhodnotil její námitky ohledně nespolehlivosti zvolených pomůcek. Stěžovatelka jmenuje jednotlivé argumenty, proč daň stanovená dle pomůcek byla nepřiměřená. Konečně vypočítává několik žalobních námitek, kterými se údajně krajský soud nezabýval.

[4] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[5] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost NSS posoudil v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost je důvodná.

[7] Při zahájení daňové kontroly stěžovatelka uvedla, že pořádá vzdělávací kurzy pro děti a provozuje obchod s dětským zbožím, zajišťuje úklid, žehlení, pořádá příměstské tábory, v roce 2013 poskytovala také fotografické služby. Po spletitém dokazování jí správce daně umožnil seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění zejména co do pochybností o průkaznosti předložených evidencí, tvrzených marží či dosažených tržbách (celkem 41 stran textu). Správce daně zejména zjistil, že pro nedostatek informací o pohybu zboží, konkrétně o nákupu a prodeji konkrétního zboží, nebude možné daň stanovit dokazováním a že jsou dány důvody pro stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatelka na tato zjištění reagovala, doložila i nové důkazní návrhy, přesto správce daně dne 20. 4. 2018 vydal zprávu o daňové kontrole. Ve zprávě setrval na shora popsaných závěrech a s námitkami stěžovatelky se vypořádal na s. 50 až 54 zprávy o daňové kontrole. Správce

daně následně na základě výše uvedených zjištění podle pomůcek doměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za období let 2013 a 2014.

[8] NSS na tomto místě předesílá, že jakkoli správce daně v daňové kontrole prověřoval podnikání stěžovatelky v celém jeho rozsahu, nakonec nezpochybnil jí deklarované příjmy a výdaje z poskytování služeb. Dle pomůcek doměřil daň jen v rozsahu prodeje zboží (viz níže).

III.A. *Obecně k stanovení daně dle pomůcek*

[9] První otázkou tohoto sporu je, zda byly splněny zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek. Stěžovatelka má za to, že řádně vedla daňovou evidenci. Jako fyzická osoba podnikající, která nevede účetnictví, neměla povinnost vést skladovou evidenci ani evidenci slev. Proto se s daňovými orgány spoří zejména o to, že jí předložená daňová evidence, resp. další podklady, dostačovaly k tomu, aby daň byla stanovena dokazováním, nikoliv náhradním způsobem dle pomůcek.

[10] NSS upozorňuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Tato břemena nese daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

[11] Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzeních či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká pomůcek, [n]*esplní-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.* Dle § 98 odst. 4 daňového řádu pak platí: *Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.*

[12] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek tedy musely být splněny tři podmínky: **(1)** stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování (k tomu dále část **III.B.**), **(2)** proto nebylo možné stanovit daň dokazováním (k tomu část **III.C.**), a **(3)** daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (k tomu část **III.D.**). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu žalovaného jako odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

III.B. *Stěžovatelka nepředložila důkazní prostředky, které by podaly úplný obraz o jejích příjmech a výdajích*

[13] V přiznáních k dani z příjmů a k DPH vykázala stěžovatelka základ daně vypočtený z výše příjmů (z prodeje zboží), od něhož odečetla výdaje (na pořízení zboží a jiné provozní náklady). Stěžovatelka konkrétně vykázala daňovou ztrátu ve výši téměř 77 tis. Kč (období 2013) a téměř 160 tis. Kč (období 2014). Současně deklarovala, že oproti

období roku 2012 zvýšila hodnotu zásob o cca 288 tis. Kč na 515 833 Kč (období 2013) a v dalším období zásoby opět zvýšila o dalších cca 373 tis. Kč na 889 163 Kč (období 2014). Správci daně vyvstaly pochybnosti o těchto údajích. Proto během daňové kontroly ověřoval, zda stěžovatelka může hodnověrným způsobem prokázat svá tvrzení. Dle správce daně stěžovatelka sice vedla daňovou evidenci, ze které uvedené údaje vyplynuly, avšak řádně nevedla další dodatkové evidence, které byly důležité pro zjištění skutečného „oběhu zboží“ v jejím obchodu.

[14] Hned zkraje NSS konstatuje, že není důvodná kategorická námitka stěžovatelky, že nemusela vést skladovou evidenci. Dle § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, daňová evidence obsahuje údaje jednak o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, jednak o majetku a závazcích, resp. po novele účinné od 1. 1. 2014 o dluzích. Hovoří-li § 7b odst. 1 písm. b) o majetku, nepochybně pod tento termín spadají i zásoby zboží, které jsou tzv. krátkodobým či oběhovým majetkem. Dle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů pro *obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak*. Zákon v poznámce pod čarou odkazuje na § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Ust. § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. reguluje pravidla o účtování o zásobách. Daňovým subjektům dává na výběr mezi průběžným vedením skladové evidence (způsob A) a periodickou evidencí tzv. kontrolou korunou (způsob B). Dle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. 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*. V obou případech tedy právní předpisy zdůrazňují, jak podtrhnul NSS, potřebu vést skladovou evidenci o zásobách tak, aby z ní bylo možno rozhodné údaje o stavu skladu vyčíst i v průběhu zdaňovacího období, nikoliv jen na jeho konci po sepsání inventurních soupisů, jak se nesprávně domnívá stěžovatelka (srov. podobně v případech, kdy daňové subjekty nevedly účetnictví, např. rozsudky ze dne 18. 3. 2009, čj. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 27. 7. 2012, čj. 7 Afs 10/2012-45; k povinnosti vést skladovou evidenci za předcházející úpravy za pomoci tzv. účetních standardů srov. také rozsudek ze dne 29. 6. 2011, čj. 7 Afs 68/2010-174, *BEMAJA*).

[15] I daňové subjekty, které vedou daňovou evidenci dle § 7b zákona o dani z příjmů, tedy mají povinnost průkazně vést evidenci majetku (jinak řečeno i skladovou evidenci). Musí ji vést tak, že výdaje na pořízení zboží i příjmy související s prodejem zboží uvedené v daňové evidenci a promítnuté do základu daně budou odpovídat údajům a částkám, které lze získat z tzv. skladové evidence. Pro správce daně je tedy jedním z rozhodujících důkazních prostředků právě skladová evidence. Z ní je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba (zboží) „naskladněna“ a „vyskladněna“ a ve spojení s označením pořizovacích a prodejních dokladů je možné dohledat osud „vyskladněné“ zásoby (zboží). Daňový subjekt musí vést stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu zdaňovacího období stav zásob a jejich ocenění prokázat. Jakkoli stěžovatelka prodávala celou řadu položek, které měly nákupní či prodejní cenu v řádu desítek či

několika málo stovek korun, rozhodně nelze považovat za nepřiměřené, aby o takto nakupovaných a prodávaných zásobách vedla řádnou skladovou evidenci. Ostatně skladovou evidenci musí vést i restaurace, řemeslníci či výrobní podniky, v nichž je vedení skladové evidence např. s ohledem na rychlou zkázu surovin či přirozené úbytky o poznání složitější (srov. např. rozsudky ze dne 12. 12. 2019, čj. 10 Afs 253/2019-39, *SWISS Restaurant*, bod 27; ze dne 11. 1. 2018, čj. 4 Afs 122/2017-46; či již cit. rozsudek 7 Afs 10/2012). Není tedy pravda, že stěžovatelka nepotřebovala vést skladovou evidenci. Právní předpisy jí jen – na rozdíl od daňových subjektů, které vedou účetnictví – nestanovují přesnou metodu vedení skladové evidence.

[16] Stěžovatelčinou primární povinností bylo řádně vést daňovou evidenci. Řádně měla evidovat nejen uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí). Způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný. Správce daně však v nynější věci při rozsáhlé analýze předložených podkladů mj. zjistil, že stěžovatelkou vedené evidence postrádaly vzájemnou návaznost, v mnoha momentech chybělo jejich logické propojení.

[17] Daňový subjekt splní důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, prokáže-li tato tvrzení svými evidencemi, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence nevěrohodné, nesprávné, neúplné nebo neprůkazné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případu *jsou zaznamenány v rozporu se skutečností*, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik *vážné a důvodné pochyby*, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba a nedostatek evidence bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností evidence, i když na první pohled o konkrétním případu předepsané informace poskytuje) *zatemní* obraz o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně proto uzavřel, že předložená evidence je neúplná a nedostatečná, jelikož stěžovatelka nepředložila řádně vedené dodatkové evidence, ale jen spoustu neověřitelných tvrzení o tom, jak zboží nakupovala a prodávala.

[18] Unesl-li správce daně důkazní břemeno (srov. rozsudek ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, *GOBE*, část III.B. a zde cit. judikaturu), bylo na stěžovatelce, aby prokázala soulad jí vedených evidencí se skutečností. Mohla např. – i přes nedostatek některé z dílčích doplňkových evidencí – setrvat na původních tvrzeních a jinak doložit, že přes vzniklé pochyby je hospodaření průkazné. Mohla také korigovat původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, odrážející existenci pochyb o souladu evidence se skutečností, a tato revidovaná tvrzení náležitě prokázat.

[19] NSS v této souvislosti připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle kterých pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky *nelze* stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat *jinak*. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene

poměřovat *vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech*. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.

[20] Navzdory nesplnění primární povinnosti řádně vést potřebné evidence tedy stěžovatelka stále mohla unést důkazní břemeno k tvrzením v daňových přiznáních. Nevedení skladové evidence totiž bez dalšího nevede k nemožnosti stanovit daň dokazováním [k rozsahu evidence skladových zásob srov. např. nález ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131)]. Skladová evidence, jakkoli je zpravidla klíčovým důkazem, není pomyslnou „korunou důkazů“, bez jejíž existence stěžovatelka *a priori* nemůže unést důkazní břemeno. Je totiž představitelné, že rozsah výdajů i tržeb prokáže jinými důkazy než skladovou evidencí.

[21] Během daňové kontroly však stěžovatelka nedoložila relevantní důkazní prostředky, které by ve svém souhrnu mohly věrně ilustrovat pohyb jednotlivých druhů zboží. Ze správních spisů vyplynulo, že správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob dne **13. 11. 2015**. Během ústního jednání dne **17. 12. 2015**, které navázalo na zahájení daňové kontroly, stěžovatelčina zmocněnkyně uvedla, že stěžovatelka nepoužívala klasickou pokladnu. Tržby v hotovosti psala do sešitu a z něj součtem za měsíc získala informaci o výši tržeb. V závěru ústního jednání správce daně stěžovatelku vyzval, aby předložila skladovou evidenci, evidenci slev, kurzů, a také sešit obsahující záznamy o tržbách v hotovosti a evidenci prodaného zboží. Správce daně pak požadavek na předložení skladové evidence a evidence slev zopakoval v několika dalších výzvách.

[22] V podání ze dne **13. 1. 2016** stěžovatelka v obecné rovině vysvětlila, že v letech 2013 a 2014 poskytovala slevy, které v podání blíže konkretizovala (např. letní výprodej, dárky k nákupu, dárkové poukázky, zaměstnanecké slevy, vánoční sleva, zimní výprodej). Dále uvedla, že veškeré slevy v průběhu roku 2013 a 2014 „*byly počítány přímo při prodeji zboží*“. Ke skladové evidenci sdělila, že ji vedla

> „prostřednictvím PC programu Excel. V tomto programu jsem si vytvořila tabulku, do které jsem vpisovala zboží podle ceny. To znamená, že i stejné zboží, pokud mělo jinou cenu, mělo i svůj vlastní skladový kód. Tím jsem si vedla evidenci přijatého zboží do prodejny (na sklad). V roce 2013 jsem tržby vedla tak, že jsem na papír psala zboží, které bylo denně prodáno, s poznámkou, zda bylo hrazeno hotově, nebo platební kartou. Zboží hrazené v hotovosti jsem denně sečetla a částku jsem napsala do knihy tržeb. Platba za zboží nakoupené platebními kartami se objevila na běžném účtu. Paragony na zboží zakoupené v hotovosti jsem vystavovala pouze na přání a kopie těchto paragonů jsem vložila do knihy tržeb a jsou součástí denních tržeb. U zboží hrazeného platební kartou sloužil jako doklad o platbě výpis z platebního terminálu. V roce 2014 jsem tržby vedla stejným způsobem jako v roce 2013. Zakoupené zboží jsem zapisovala na papír. Většina zboží zakoupená v roce 2014 byla hrazena platební kartou z důvodu, který jsem uvedla výše. Na zboží, které bylo hrazeno v hotovosti, jsem vždy vystavila paragon a tento paragon jsem evidovala v knize tržeb. Výjimkou bylo období od 1. 12. 2014 do 23. 12. 2014, kdy probíhaly vánoční slevy a prodej se uskutečňoval stejným způsobem jako v průběhu roku 2013. Jednou za týden jsem v roce 2013 a v roce 2014 ve skladových tabulkách vedených v PC programu Excel kusově odečetla prodané zboží. Na konci roku 2013 a roku 2014 jsem provedla fyzickou inventuru zboží a srovnala ji s evidencí vedenou v PC programu Excel. Skutečnost se od evidence v PC lišila minimálně. Odchylku tvořilo většinou zboží vyřazené jako dárky k nákupům, které jsem zapomínala týdenně odepisovat ze skladových tabulek. Do daňového přiznání roku 2013 a roku 2014 jsem uvedla stav skutečné inventury, která byla k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014 na prodejně (ve skladu). Skutečnou

> inventuru k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014 zahrnutou do daňových přiznání jsem vždy tvořila v demoverzi programu Pohoda, který byl volně k dispozici na internetu, cena zboží je v těchto inventurách vedena v nákupních cenách včetně DPH. K evidenci prodeje zboží jsem v roce 2013 a v roce 2014 nepoužívala elektronickou pokladnu. Ke skladové evidenci jsem v roce 2013 ani v roce 2014 nepoužívala žádný oficiální program sloužící k vedení skladové evidence."

[23] Výzvou ze dne **9. 2. 2016** správce daně vyzval stěžovatelku, aby

- předložila kompletní skladovou evidenci za zdaňovací období roků 2013 a 2014 vedenou v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a
- prokázala provedení zjištění skutečného stavu zásob v pořizovacích cenách ke dni 31. 12. 2012, 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014 v souladu s § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Z dat uvedených v těchto dokumentech správce daně zamýšlel ověřit správnost jednotlivých položek ovlivňujících deklarovaný základ daně. Na tuto výzvu reagovala stěžovatelka podáním ze dne **3. 3. 2016** tak, že dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jako osoba, která nevede účetnictví, ale daňovou evidenci, není povinna vést skladovou evidenci dle zákona o účetnictví. V daňové evidenci vede řádné záznamy o pořízeném majetku. Podpůrné tabulky ohledně stavu skladu vedené v PC nezálohovala (k tomu však srov. též odlišné tvrzení cit. v bodě [22] shora). Stejně nezálohovala ani inventurní soupisy skutečného stavu zboží, které prováděla v programu Pohoda za účelem zjištění skutečného stavu zásob, a to vždy poslední tři pracovní dny na konci zdaňovacího období 2012, 2013 a 2014. Inventurní soupisy ovšem vždy vytiskla a uschovala. Provádění inventury prokazovala čestnými prohlášeními zaměstnankyň a dále paní Šťastné.

[24] Výzvou ze dne **6. 5. 2016** správce daně vyzval stěžovatelku, aby

- sdělila, jakou používala v letech 2013 a 2014 výši marže, a aby také sdělila objem prodaného zboží dle jednotlivých výší marže,
- předložila položkový seznam zboží vyřazeného pro osobní spotřebu v letech 2013 a 2014 tak, aby prokázala, že toto zboží nebylo zahrnuto v daňových výdajích a byl o něj snížen stav zboží na skladě,
- předložila evidenci slev za roky 2013 a 2014 (název druhu zboží, přidělený skladový kód, interní číslování pořizovacího dokladu, nákupní cena, označení prodejního dokladu, původní prodejní cena a prodejní cena po slevě),
- prokázala, že zboží zakoupené v letech 2013 a 2014 bylo přijato na sklad (číslo faktury, popř. pokladního dokladu, název konkrétního druhu zboží, přidělený skladový kód, množství, cena), a tak prokázala výši zásob na skladě,
- prokázala, že zboží prodané v letech 2013 a 2014 bylo ze skladu vydáno, a také aby prokázala správnost výše příjmů za prodané zboží (číslo vydané faktury, pokladního dokladu či bankovní transakce, množství, cena).

[25] Stěžovatelka reagovala přípisem ze dne **31. 5. 2016**, v němž mj. specifikovala marže na jednotlivé druhy zboží. Dále uvedla několik tvrzení ohledně spotřeby zboží pro vlastní spotřebu a označila zboží, které bylo z tohoto důvodu vyřazeno z daňových výdajů. Jakkoli správci daně sdělila, jaké slevové akce v letech 2013 a 2014 poskytovala, a to včetně přibližného rozsahu poskytovaných slev, uvedla, že evidenci slev nevedla, resp. ani nemusela vést. Dále předložila kopie inventurních soupisů, jež doplnila o čísla dokladů, na které konkrétní druh zboží pořizovala. Také předložila sestavu pro nákup zboží za roky 2013 a 2014, kterou vygenerovala z daňové evidence. Upozornila, že některé daňové doklady nejsou uvedeny na inventurních soupisech, jelikož zboží bylo prodáno ihned. Dále k vydání zboží ze skladu potvrdila, že žádnou evidenci v tomto směru nevedla, jelikož jí to neukládal zákon. Prodej zboží účtovala trojím způsobem, a to za hotové dle knihy

tržeb, na základě prodejek (faktur za hotové), nebo připsáním částky za prodej zboží platební kartou. Jako důkaz předložila sestavu s názvem prodej zboží, kterou vygenerovala z daňové evidence, na níž jsou dle ní zachyceny veškeré prodeje, a dále knihu tržeb včetně paragonů a prodejek.

[26] Výzvou ze dne **22. 7. 2016** správce daně stěžovatelku vyzval mimo jiné k tomu, aby sdělila, zda je schopna prokázat, které konkrétní zboží bylo prodáno v letech 2013 a 2014 se slevou, tedy *„za kolik Kč bylo konkrétní zboží prodáno, kdy bylo prodáno, jaká byla jeho nákupní cena a prodejní cena před slevou“*. V reakci ze dne **27. 9. 2016** stěžovatelka na tuto výzvu reagovala jen tak, že v této souvislosti již správci daně podrobně odpovídala v přípisech ze dne 13. 1. 2016 a 31. 5. 2016. Opět poznamenala, že nebylo její povinností evidovat slevy a že správce daně svoji žádost neopřel o zákonné ustanovení. Na ústním jednání dne **15. 2. 2017** stěžovatelka k dotazu správce daně, zda je z vedené evidence možné zjistit, které konkrétní zboží v letech 2013 a 2014 prodala se slevou, včetně údajů o dni prodeje, výši slevy a výši nákupní i prodejní ceny, uvedla, že není schopna předložit seznam konkrétního zboží, které prodala se slevou.

[27] Správce daně při seznámení s výsledky kontrolního zjištění dne **22. 2. 2018** stěžovatelce opět sdělil pochybnosti ohledně předložených důkazů. Předložené inventurní soupisy zboží nepovažoval za důvěryhodné. Správce daně považoval za nemožné z předložených dokladů vysledovat pohyb zboží a zjistit, které zboží bylo prodáno, pokud stěžovatelka nepředložila *„skladovou evidenci, na základě které by bylo možné zjistit, kterým dokladem (číslo faktury, případně pokladního dokladu) a v jakém množství, v jaké ceně bylo zboží na sklad přijato a v případě prodeje, kterým dokladem (fakturou vydanou nebo pokladním dokladem) bylo zboží ze skladu vydáno, v jaké ceně a v jakém množství“* (s. 7 přílohy k protokolu ze dne 22. 2. 2018).

[28] NSS s výše uvedeným souhlasí. Stěžovatelka tím, že nepředložila skladovou evidenci ani jiné průkazné důkazní prostředky, jež by dostatečně jednoznačně a nepochybně podaly úplný obraz o příjmech a výdajích, nesplnila povinnost při dokazování. Na tom nic nemění argumentace, že daňovým orgánům předložila řadu podkladů (např. peněžní deník, výpisy z bankovního účtu, pokladní knihu včetně prvotních dokladů, kompletní účetní závěrku apod.). NSS se zejména pozastavil u tvrzení o předložení účetní závěrky, jelikož stěžovatelka vytrvale tvrdí, že účetnictví nevedla, a tedy neměla povinnost vést ani skladovou evidenci (podrobněji viz § 18 zákona o účetnictví, dle něhož účetní závěrku sestavují jen účetní jednotky). Dále NSS není zřejmé, co mělo být tzv. knihou majetku, jelikož stěžovatelka nevedla skladovou evidenci (kromě tabulek v PC, jež ovšem nepředložila), která by se logicky měla do této knihy promítnout. NSS ovšem ve správním spisu nedohledal žádnou takovou knihu. Ani zbylé podklady nemohly věrohodně prokázat skutečný pohyb zboží od nákupu po jeho prodej. Stěžovatelka na dokladech či fakturách systematicky neevidovala, který konkrétní druh zboží nakupuje a prodává. Pokud například na prodejce za hotové uvedla, že prodává chlapecké kalhoty, nespecifikovala, který konkrétní typ těchto kalhot prodává, resp. kalhoty na prodejním dokladu neoznačila nezaměnitelným názvem či kódem. Stejně tomu bylo např. u několika různých druhů puzzle. Ve většině případů tedy nelze rozpoznat, které konkrétní zboží prodala.

[29] Proto daňové orgány správně vyhodnotily, že u stěžovatelky je dána první z podmínek pro vyměření daně podle pomůcek (srov. bod [12] shora).

[30] Ze shora popsaného průběhu daňové kontroly je zřejmé, že správce daně měl pochybnosti o tom, jak stěžovatelka nakupuje a prodává zboží, tj. o pohybu zásob, od počátku daňové kontroly. Námitka v bodě 4 kasační stížnosti je proto zjevně lichá. Důvodná není ani námitka nepřezkoumatelnosti, která souvisí s odůvodněním, zda k přechodu na pomůcky vedl nedostatek skladové evidence, nebo nevedení evidence slev (bod 22 kasační stížnosti). Byť krajský soud vůči této námitce nekonstruoval sáhodlouhou oponenturu, z bodu 20 napadeného rozsudku lze vyčíst, že vedle použití řádně vedené skladové evidence bylo možné oběh zásob v podnikání vyčíst na základě sdělené marže ve spojení s evidencí případných slev. Další námitka nepřezkoumatelnosti (bod 23 kasační stížnosti) je také nedůvodná. NSS považuje odůvodnění napadeného rozsudku v bodě 28 ve spojení s bodem 20 za dostačující, a o i ve světle zde uvedených závěrů.

III.C. *Daň nemohl správce daně stanovit dokazováním*

[31] U stěžovatelky je dána i druhá podmínka pro vyměření daně dle pomůcek, jelikož v důsledku důkazní nouze ohledně pohybu zboží nebylo možné daň stanovit dokazováním. Správce daně na základě učiněných zjištění opakovaně stěžovatelku vyzýval, ať nahradí nedostatek údajů, které měly plynout ze skladové evidence, ať prokáže, že daňová evidence, jak ji předložila, je průkazná. V reakci na tyto výzvy stěžovatelka setrvala na tvrzení, že skladovou evidenci či evidenci slev nemusela vést a správci daně předložila další podklady (zejména dílčí prvky daňové evidence; srov. bod [28] shora). Avšak ani tyto podklady nemohly ve svém souhrnu nahradit chybějící důkazy a vyvrátit tak závažné pochybnosti správce daně o průkaznosti předložené daňové evidence.

[32] U stěžovatelky totiž nebyl ani tak problém prokázat výdaje na nákup zboží (výdajová stránka), ale právě výši příjmů, které z prodejů zboží inkasovala (příjmová stránka). To za situace, kdy deklarovala markantní zvýšení hodnoty zásob na skladu (v roce 2013 se hodnota jejího skladu měla zvýšit o dalších cca 126 %, tj. přibližně o částku 288 tis. Kč a v roce 2014 pak o cca 72 %, tj. přibližně o 373 tis. Kč; viz bod [13] shora). Správce daně se pokoušel stěžovatelčina tvrzení ověřit, zjistit návaznost výdajů na příjmy. Dokonce zjistil i jinou, nižší průměrnou marži na prodávané zboží, než deklarovala sama stěžovatelka (v roce 2013 mělo jít o marži cca 25 %, místo stěžovatelkou deklarovaných 33,46 %; v roce 2014 pak cca 31 %, místo deklarovaných 44,78 %; blíže viz s. 10 a s. 30 zprávy o daňové kontrole). Ovšem při nedostatku informací, které zboží stěžovatelka prodávala za určitou cenu, a dále při nejasnostech, které zboží prodala a které zůstalo na skladě, nebylo možné daň stanovit dokazováním. Správce daně nepožadoval po stěžovatelce prokázat její daňové tvrzení s absolutní jistotou. Z výzev – zejména směrem k tvrzení o vykazované marži a evidenci slev – plyne, že správci postačovalo, pokud by stěžovatelka prokázala tvrzení alespoň s dostatečnou mírou pravděpodobnosti (přiměřeně rozsudek ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018-37, bod 39).

[33] Na tom nic nezměnily ani inventurní soupisy za roky 2013 a 2014, z nichž stěžovatelka dovozovala skutečný stav zásob na skladu. Pro účely zjištění položek základu daně z příjmů to v tomto případě nestačilo. Skutečný objem nakoupeného a zejména prodaného zboží nelze rozumně ověřit, pokud daňový subjekt řádně neprovedl

inventarizaci majetku a závazků. Stěžovatelkou předložené inventurní soupisy k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014 sice obsahují údaje o kódu (skladové) položky (*pozn. NSS*: tento unikátní inventární či skladový kód však stěžovatelka zpravidla nepoužívala na jiných předložených dokladech), druhu zboží, množství kusů ve skladu, hodnotě jednoho kusu a celkové hodnotě všech kusů položky. Soupisy jsou na poslední straně také opatřeny celkovou cenou zboží ve skladu. Avšak neplyne z nich, zda stěžovatelka zjištěný stav zásob ve skladu (krátkodobého majetku) jakkoli srovnala s evidovaným stavem majetku. Stěžovatelka sice uvedla, že skutečnost se *„od evidence v PC lišila minimálně. Odchylku tvořilo většinou zboží vyřazené jako dárky k nákupům, které jsem zapomínala týdenně odepisovat ze skladových tabulek. Do daňového přiznání roku 2013 a roku 2014 jsem uvedla stav skutečné inventury"* (reakce stěžovatelky na výzvu správce daně ze dne 13. 1. 2016). Zůstalo to však v rovině pouhého tvrzení, bez toho, aby stěžovatelka poukázala na to, kde konkrétně (v jakém zápisu) při provádění inventury porovnala jí evidovaný stav skladu se skutečným stavem skladu, který zjistila během inventury. Tvrzení, že do daňového přiznání uvedla v inventuře zjištěnou hodnotu skladových zásob, nic nevypovídá o tom, zda (tvrzenou, ale nepředloženou) skladovou evidenci, resp. inventurní soupisy lze považovat za věrohodný důkazní prostředek.

[34] Zde popsané postupy nejsou samoúčelné. Mají sloužit jak správci daně k ověření deklarovaného základu daně, tak samotné stěžovatelce, která za pomoci skladové evidence v kombinaci s provedením inventury může odhalit skryté úbytky zboží na skladě. Samotná inventura provedená až na konci zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů) nedává smysl, pokud v ní zjištěné údaje nelze porovnat s průběžně vedenou skladovou evidencí [§ 7b odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů] či evidencí, která svými funkcemi skladovou evidenci nahrazuje. Ze stěžovatelčiny argumentace nelze zjistit, zda a s čím srovnávala zjištěný stav majetku ve skladu. Význam inventarizace spočívá v tom, že zabraňuje evidovat a vykazovat majetek a závazky, které neexistují, nebo je vykazovat v takovém ocenění, které neodpovídá skutečnosti. Předložené inventurní soupisy však k dosažení tohoto účelu nedostačují. Neumožňují správci daně zjistit, zda vykázaný stav zásob k 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014 odpovídal skutečnosti (obdobně srov. rozsudek ze dne 9. 10. 2014, čj. 9 Afs 48/2013-32, bod 54).

[35] Dle NSS je tedy splněna i druhá podmínka, neboť v důsledku prvotního nedoložení dodatkových evidencí (skladová evidence či evidence slev) nebylo ani ve spojení s jinými předloženými podklady možné stanovit daň dokazováním (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[36] Přesto, že stěžovatelka se správcem daně vzorně spolupracovala, nebylo namístě, aby správce daně její součinnost (či tvrzenou nezkušenost, o které mluví v bodě 9 kasační stížnosti), zohlednil při zkoumání první a druhé podmínky přechodu na pomůcky (bod [12] shora). Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže stěžovatelka neprokázala skutečnosti, které sama tvrdila, správce daně nemohl tyto skutečnosti prokazovat za ni.

III.D. *Daň stanovená správcem daně stěžovatelce byla zjevně nepřiměřená*

[37] K přezkumu *přiměřenosti* zvolených pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních

pochybení, se vyjadřuje mj. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše cit. § 98 odst. 4 daňového řádu).

[38] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. 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 odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, *S CLUB*, část IV. b)].

[39] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je však nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět (rozsudek ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Stěžovatelka proto nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156).

[40] Právo bránit se proti takto stanovené dani tedy má daňový subjekt 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 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se 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.

[41] Stěžovatelce na práci správce daně s pomůckami vadí několik věcí. Předně uvádí, že její podnikání spočívalo jednak v poskytování služeb (hlavní činnost), jednak v prodeji zboží (doplňková činnost). Správce daně ovšem při konstrukci pomůcek uzavřel, že tyto činnosti jsou s ohledem na podobnou výši deklarovaných tržeb víceméně rovnocenné, a proto v poměru 50:50 rozdělil i výdaje na podnikání, které byly těmto dvěma druhům podnikatelských aktivit společné (např. pronájem obchodních prostorů, mzdy apod.). Stěžovatelka ovšem upozorňuje, že podobná výše tržeb neznamená, že by její zisk z těchto dvou činností byl stejný. V oblasti poskytování služeb dosahovala vyššího zisku za minimálních nákladů, kdežto u prodeje zboží měla vyšší náklady a nižší zisk. Správce daně tudíž pochybil při určování výše výdajů, tj. částky, kterou následně nesprávně použil za účelem dalšího výpočtu – výše základu daně dle pomůcek (na základě zprůměrovaného výsledku hospodaření dvou srovnatelných subjektů). Dále stěžovatelka namítala, že v letech 2013 a 2014 s ohledem na změnu adresy její provozovny předpokládala, že bude prodávat i více zboží. Tento předpoklad se nepotvrdil. Nakoupené zboží proto zůstalo na

skladě, jak uvedla i v daňovém přiznání (viz bod [13] shora). Správce daně však při doměření daně dle pomůcek daň vypočetl tak, jako by stěžovatelka zboží, které bylo stále na skladu, ve skutečnosti prodala. Daň stanovená dle pomůcek proto byla násobně vyšší, než činil stěžovatelčin reálný příjem. Správce daně nesprávně „zprůměroval" údaje (údajně) srovnatelných subjektů A a B, správně však měl vzít údaje toho subjektu, jehož čísla byla nižší. Konečně stěžovatelka upozornila, že daň stanovená dle pomůcek byla nepoměrně (o řád) vyšší než daň, kterou vykázala v předchozích či následujících zdaňovacích obdobích.

[42] V otázce přiměřenosti zvolených pomůcek se NSS s krajským soudem rozchází. Stěžovatelka uvedla, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jelikož stěžovatelce nebyly zpřístupněny detailní informace o srovnatelných subjektech, jejichž hospodaření sloužilo jako pomůcka pro stanovení daně, k námitkám stěžovatelky NSS sám ve vyhledávací části spisu ověřil správnost argumentace daňových orgánů ve vztahu k přiměřenosti či spolehlivosti výše stanovené daně. Vzhledem ke specifické – neveřejné – povaze vyhledávací části spisu zde přitom musel „suplovat" i možnou procesní aktivitu stěžovatelky, sám se s vyhledávací částí daňového spisu seznámit a zhodnotit její obsah v kontextu stížních námitek (srov. rozsudek ze dne 12. 5. 2020, čj. 5 Afs 189/2019-37, *GODOTEX*, bod 34).

[43] Daňové orgány užily poměrně běžné metody „náhradního" výpočtu výše základu daně za využití stěžovatelkou vykázaných výdajů, které poměřily s výší výdajů srovnatelných daňových subjektů. Tak získaly koeficient, který reprezentoval, o kolik vyšší nebo nižší než srovnatelné subjekty měla stěžovatelka výdaje. Tímto koeficientem pak vynásobily základ daně srovnávaného srovnatelného subjektu. Výsledná hodnota reprezentovala základ daně, který by stěžovatelka měla vykázat, pokud by její podnikání bylo stejně „efektivní" jako podnikání srovnatelného subjektu.

$$\text{základ daně stěžovatelky} = \frac{\text{stěžovatelkou vykázané výdaje}}{\text{výdaje vykázané srov. subjektem}} \times \text{základ daně srov. subjektu}$$

[44] Na této pomocné metodě výpočtu sporného základu daně není nic zvláštního, avšak jako při každé odborné činnosti, i zde bylo třeba dbát na detaily. Dle NSS správce daně hrubě pochybil při určení konkrétních dvou srovnatelných subjektů, které vybral z množiny sedmi stěžovatelce podobných daňových subjektů (viz přílohu úředního záznamu ze dne 1. 8. 2018) a na jejichž hospodářských výsledcích vypočetl stěžovatelčin základ daně.

[45] Správce daně totiž dne 23. 8. 2017 dle § 17 daňového řádu dožádal čtyři územní pracoviště (odlišné od pracoviště v Havlíčkově Brodu), aby vyhledala srovnatelné daňové subjekty, které v zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 provozovaly prodejnu se zbožím pro děti (oblečení, boty, hračky, hry, knížky, školní batohy, školní potřeby atd.), vedly daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů a nebyly plátcem DPH. V odpovědích na dožádání pak obdržel informace o celkem sedmi daňových subjektech, které měly splňovat jím vytýčená kritéria podobnosti (srovnatelnosti) se stěžovatelkou. Všechny také působily ve stejném odvětví, byly srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelkou a také měly provozovnu v menším městě (viz rozsudek ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011-75).

[46] Avšak NSS nepřehlédl, že výsledky hospodaření se mezi sedmi „srovnatelnými“ subjekty výrazně odlišovaly. Některé daňové subjekty – stejně jako stěžovatelka – vykazovaly daňovou ztrátu, některé naopak zisk, některé ovšem jen minimální. NSS zjistil, že v obou zdaňovacích obdobích dosahovaly neporovnatelně lepšího hospodářského výkonu (měřeno koeficientem podílu mezi deklarovanými příjmy a výdaji) právě správcem daně vybrané srovnatelné subjekty A a B, jejichž údajů správce daně použil pro výpočet výše stěžovatelčina základu daně. Daňový subjekt A vykazoval tento koeficient za rok 2013 ve výši cca 1,23 a za 2014 přibližně 1,36, zatímco daňový subjekt B vykazoval koeficient za rok 2013 přibližně 1,44 a za rok 2014 dokonce 1,50. Nutno dodat, že čím vyšší je tento koeficient, tím úspěšnější (efektivnější) je podnikatel ve své činnosti; pokud je koeficient (poměr mezi příjmy a výdaji) rovný celému číslu 1, znamená to, že podnikatel nevykázal žádný zisk ani ztrátu. Správcem daně dva vybrané srovnatelné subjekty byly ve svém podnikání ve srovnání s ostatními pěti daňovými subjekty mnohem úspěšnější a s ohledem na svůj celkový obrat tedy platily i nejvyšší daň z příjmů. Ze zbylých pěti daňových subjektů, které měly také být srovnatelné se stěžovatelkou (dle původního zadání dožádání ze dne 23. 8. 2017), se vybraným subjektům A a B v tomto rozhodném ukazateli přiblížil jen jeden další subjekt, a to navíc jen v zdaňovacím období 2013 (1,20). Hospodářský výkon zbylých „srovnatelných“ subjektů se pak pohyboval v hodnotách tohoto koeficientu na škále od cca 0,86 až po 1,13. Tzn. že některý subjekt vykázal daňovou ztrátu odpovídající 14 % (1-0,86) jeho příjmů, resp. další dokázal utržit maximálně o 13 % více, než byly jeho výdaje (1,13-1). Vybrané dva srovnatelné subjekty A a B za rok 2013 dokázaly utržit o 23 %, resp. o 44 % více, než byly jejich výdaje; v roce 2014 dokonce dokázaly utržit o 36 %, resp. o 50 % více, než byly jejich výdaje.

[47] Jakkoli právě uvedená anonymní čísla jsou poměrně neosobní a nemusí každého upoutat, jejich hodnoty (resp. vzájemné rozdíly těchto hodnot) byly naprosto zásadní pro výši výsledné daňové povinnosti nynější stěžovatelky. Správce daně totiž pro výpočet základu daně nynější stěžovatelky dle pomůcek použil jiný (výše popsaný) koeficient, který je založen na stejné logice, a to na logice připsání efektivity srovnávaného podnikatele daňovému subjektu, jehož základ daně je za pomocí koeficientu vypočten (viz vzorec výše). Výše takto stanoveného základu daně tedy přímo závisela na tom, zda správce daně jako pomůcku použije daňovou evidenci efektivnějšího, nebo méně efektivního podnikatele.

[48] Pokud by správce daně za účelem stanovení stěžovatelčiny daně svévolně nevybral ze sedmi podnikatelů právě dva nejefektivnější daňové subjekty, výše daně stanovená dle pomůcek by byla nižší. Z vyhledávací části správního spisu NSS ověřil, že za použití údajů zbylých pěti srovnatelných subjektů by byla výsledná daňová povinnost stěžovatelky výrazně nižší, než byla ta, kterou jí správce daně vypočetl. Rozdíly mezi sedmi srovnatelnými subjekty, o nichž měl správce daně informace, byly propastné. Zároveň šlo o nepoměr natolik výrazný, že způsobil „zjevnou nepřiměřenost“ daně stanovené stěžovatelce dle pomůcek, tj. ospravedlnil zásah soudu do způsobu použití pomůcek ve smyslu shora citované judikatury.

[49] Na závěru o libovůli správce daně nic nemění ani to, že srovnatelné subjekty A a B z množiny ostatních podnikatelů vybral také na základě toho, že výdaje vykázaly dle § 24 zákona o daních z příjmů ve skutečné výši, resp. také na základě informace o tom, že subjekt A v roce 2013 měl zaměstnance a subjekt B nikoliv (s. 2 a 3 přílohy úředního

záznamu ze dne 1. 8. 2018). Takové odůvodnění výběru je vágní, zejména není jasné, zda některé z pěti dalších srovnatelných subjektů nesplnily stejná kritéria, nebo třeba lépe splnily jiná vhodná kritéria srovnatelnosti se stěžovatelkou. NSS upozorňuje, že správce daně má při stanovení pomůcek povinnost přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2 daňového řádu). Za takové výhody je nutné považovat také okolnosti, za jakých daňový subjekt podniká, mj. srovnatelnost podnikání s vybranými subjekty [nález ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (N 74/40 SbNU 743)].

[50] Při výběru dvou srovnatelných subjektů navíc správce daně vůbec nezohlednil stěžejní tvrzení, že prodej zboží pro stěžovatelku představuje jen doplňkovou činnost a „čistý“ zisk z prodeje je ve srovnání se ziskem, které generují jí poskytované služby, řádově nižší. Tím se stěžovatelka zřejmě snažila dovodit, že její podnikání na prodeji zboží nestojí, proto nemusí při prodeji zboží nasazovat takové marže jako její soutěžitelé. Na tuto okolnost bylo třeba nahlížet ve spojení s druhým podstatným tvrzením (byť neověřeným), a to, že ve sporném období nakupovala více zboží, protože předpokládala, že v důsledku změny adresy provozovny bude i více prodávat. Tato tvrzení daňové orgány nemohly sice plně zohlednit při posuzování prvních dvou podmínek pro přechod na pomůcky (bod [12] shora), byly však povinny vzít je v potaz při konstrukci pomůcek, zejm. při výběru srovnatelných subjektů, jejichž efektivita se výrazně vymykala zbylým srovnatelným subjektům v množině. K tomu navíc přistupuje tvrzení o tom, že částky daně z příjmů vyměřené dle pomůcek (2013, 2014) řádově přeskočily částku této daně vykázanou v předcházejících i následujících zdaňovacích obdobích. Tato poslední okolnost jen podtrhuje, že daňové orgány v tomto případě vybočily z mezí uvážení, které jim poskytuje daňový řád, jelikož výše stanovené daně rozhodně nebyla přiměřená dosaženým hospodářským výsledkům, a daň tedy nebyla stanovena spolehlivě (§ 114 odst. 4 a § 98 odst. 4 daňového řádu). Lze jen zopakovat mantru, že cílem daňové správy musí být vybrání daně stanovené ve správné (či v případě stanovení daně dle pomůcek přiměřeně správné) výši [nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (N 85/41 SbNU 105)].

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Kasační stížnost je důvodná. Proto NSS rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. S ohledem na důvody zrušení rozsudku přistoupil také ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s. pak vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[52] NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl. Proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů řízení rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s.).

[53] Náklady v řízení o žalobě spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v odměně advokátky za dva úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], tj. v této věci 2 × 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], plus paušální částka

ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), tedy 2 × 300 Kč. Protože je advokátka plátcem DPH (§ 14a advokátního tarifu), její odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o 21 % z částky 6 800 Kč, tedy o 1 428 Kč. Odměna v řízení před krajským soudem tak činí 8 228 Kč. Náklady řízení před krajským soudem tedy celkově představovaly 11 228 Kč.

[54] Náklady v řízení o kasační stížnosti spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5 000 Kč a v odměně advokátky za dva úkony právní služby, a to další porada advokátky s klientkou a sepsání kasační stížnosti, tzn. 2 x 3 100 Kč + 2 x paušální částka 300 Kč. K tomu je třeba připočíst DPH z 6 800 Kč ve výši 1428 Kč. Celkově tedy náklady řízení před NSS představovaly 13 228 Kč.

[55] Žalovaný je tedy povinen stěžovatelce k rukám její zástupkyně uhradit náhradu nákladů ve výši 24 456 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. prosince 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu