



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: J. Č., IČO X  
sídlem X  
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 6. 2020, č. j. 24781/20/5200-10423-705778 a 24787/20/5200-10423-705778, ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

**A. Vymezení věci, žaloba, vyjádření žalovaného a replika žalobce**

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora specifikovaných rozhodnutí žalovaného, kterými žalovaný změnil platební výměry vydané Finančním úřadem pro Olomoucký kraj ze dne 9. 10. 2018, č. j. 1849193/18/3101-51524-800603 a ze dne 12. 10. 2018, č. j. 1849215/18/3101-51524-800603, a to tak, že doměřenou výši daně z příjmů za zdaňovací období let 2013 a 2014 ponechal beze změny, avšak upustil od uložení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

povinnosti zaplatit penále z doměřené daně. V posuzované věci tvoří jádro sporu otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek a pokud ano, zda byla daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě.

2. Žalobce předně namítal, že **nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek**. Za tímto účelem poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“; srov. např. rozsudky ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75 nebo ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35), ze které podle žalobce vyplývá, že ne každá chyba v účetnictví bude mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Žalobce namítal, že správce daně dostatečně nevysvětlil, co požaduje předložit, když vyzval žalobce k předložení přečtenovacích protokolů. Tento termín není žádným právním předpisem definován, proto jej správce daně ani nemohl žádat. Žalobce ani jeho zástupce se s ním nikdy nesetkali, proto netušili, co mají správci daně předložit. Pokud jimi měla být prokázána změna cen zboží, pak si ji mohl správce daně zjistit z žalobcem předložených daňových dokladů. Žalobce dále namítal, že daňovými doklady prokázal, že v daňové evidenci uvedené platby bez vlivu na zisk představují ve skutečnosti vklady jednotlivých společníků. Žalovaný se s tím vypořádal tak, že tyto doklady jsou v rozporu s obsahem daňové evidence, o které ale současně tvrdí, že je neprůkazná. Takový způsob vypořádání je nepřekoumatelný. Stejně nezákonně se žalovaný vypořádal s doklady, které žalobce spároval s podklady od společností E. a P. Žalobce je popřel, aniž by si vůbec u zmíněných společností ověřil jejich správnost. Navíc se žalovaný dopustil závažné procesní vady, když žalobce požádal o identifikaci nečitelných dokladů, aby je mohl znovu nascenovat a předložit. Žalovaný však bez dalšího uzavřel, že jsou nečitelné. Z těchto dokladů přitom jasně vyplývala žalobcem uplatňovaná výše obchodní přírážky. Dále žalovaný poukázal na to, že správci daně předložil inventurní seznamy vypracované vždy k 31. 12. daného zdaňovacího období. V rámci nich pak spároval jednotlivé položky a doklady. Žalovaný se k tomu ani nevyjádřil. Jedná se tak o opomenutý důkaz.
3. Další námitka žalobce spočívala v tom, že **daň byla stanovena částečně dokazováním a částečně pomocí pomůcek**. Tento způsob stanovení daně je však zapovězen. Žalobce konkrétně vycházel z toho, že je nepřipustné, aby správce daně vycházel při stanovení výdajů z daňových dokladů, které nezpochybnil, avšak příjmy stanovil pomocí pomůcek (z údajů poskytnutých subjekty A, B a C). Jestliže tedy správní orgány vycházely u výdajové stránky z účetnictví žalobce, prováděly fakticky dokazování.
4. Žalobce dále namítal, že subjekty A, B a C jsou z hlediska jejich ekonomické činnosti **nesrovnatelné s žalobcem**. Z údajů poskytnutých uvedenými subjekty o jejich obratu není zřejmé, zda jsou to částky uvedené bez DPH nebo s DPH. U zaměstnanců zase není patrná jejich skladba. U jednoho ze subjektů není poskytnutá adresa. Navíc údaje poskytnuté jedním ze subjektů nejsou procesně použitelné, neboť tento měl dle výzvy správce daně zaslat informaci o průměrné výši obchodní přírážky, namísto toho zaslal údaje o výši marže. Žalobcova provozovna v P. se nacházela v bývalé skladovací hale, která nebyla vytápěná a neprošla rekonstrukcí. V provozovně v P. zase vytápěl jen kanceláře. Také provozovna v O. nebyla vytápěná ani klimatizovaná. Tyto skutečnosti měl znát žalovaný z úřední činnosti. K tomuto účelu navrhl žalobce jako důkaz fotografie jeho provozoven a e-mailovou komunikaci.
5. Předně žalobce nesrovnatelnost subjektů spatřoval v rozloze provozoven. Provozovny žalobce neměly celkovou plochu 5 019 m<sup>2</sup>, jak uvedl správce daně, nýbrž jen 4 219 m<sup>2</sup>. To podle žalobce zcela jasně vyplývá z nájemních smluv (provozovna O. 1 199 m<sup>2</sup>, P. 900 m<sup>2</sup>

a P. 1 370 m<sup>2</sup>). Jeden subjekt má provozovnu o ploše 6 394,29 m<sup>2</sup>, přičemž má pouze tuto provozovnu v O. Žalobce však ani součtem ploch u všech svých provozoven nedosahuje takové podlahové plochy. Druhý subjekt měl podlahovou plochu provozovny 3 670 m<sup>2</sup>. Ani to se neshoduje s žádnou z provozoven žalobce. Jelikož je notorietou, že větší podlahová plocha umožňuje nabízet větší množství zboží, nejedná se o srovnatelné subjekty s žalobcem.

6. Dalším důvodem, pro který nelze vybrané subjekty považovat za srovnatelné je skladba a druh prodávaného zboží. Pouze fakt, že srovnávané subjekty podnikají na stejném trhu, neznamená, že jsou srovnatelné. Z odpovědi 2 subjektů nelze seznat skladbu a druh zboží jimi prodáváných. Jeden srovnávaný subjekt ji uvedl, ale ta se liší od druhu zboží prodáváného žalobcem. Ten se totiž zabýval především nákupem a prodejem zboží druhé jakosti s občasným prodejem zboží první jakosti. Žalobce neprodával žádné doplňky. V této souvislosti žalobce namítal, že se správní orgány dostatečně nevypořádaly s tabulkou obsahující nákupní a prodejní daňové doklady, výpočet marže, osud zboží (zda bylo prodáno nebo zlikvidováno). Úvahy správce daně o výši režijních výdajů žalobce jsou účelové.
7. Podle žalobce jsou vybrané subjekty nesrovnatelné také z hlediska počtu zaměstnanců. Jeden ze subjektů měl v jedné provozovně 31 zaměstnanců v roce 2013 a 32 v roce 2014. Žalobce disponoval celkem 17 zaměstnanci ve třech provozovnách (v průměru 5,7 zaměstnanců na provozovnu). Jedná se o zjevný exces správce daně. Totéž pak lze říct o druhém ze subjektů, který měl 17, resp. 15 zaměstnanců v jedné provozovně. Žalobci též není jasné, proč správce daně u jednoho ze subjektů vyloučil zaměstnance na rodičovské a mateřské dovolené. Podle žalobce bylo nutné zjistit, kdy přesně a na jakou „dovolenou“ nastoupili. Nelze si představit, že by všichni nastoupili na rodičovskou či mateřskou 1. 1. daného roku. Proto došlo ke zkreslení výpočtu. Podle žalobce není seznatelná skladba zaměstnanců. Správce daně tak nezohlednil, zda mezi nimi byli např. řidiči, kteří byli schopni nábytek rozvážet a daný subjekt tak nemusel využívat expedičních služeb. Závěrem žalobce zdůraznil, že jeho zaměstnanci měli rozdílný fond pracovní doby (4 hodiny – 1 zaměstnanec, 5 hodin – 7 zaměstnanců, 6 hodin – 1 zaměstnanec, 8 hodin 8 zaměstnanců). Všechny tyto skutečnosti pak podle žalobce mají za následek, že daň stanovená podle pomůcek neodpovídala realitě.
8. Poslední žalobní námitka směřovala vůči samotné **daňové povinnosti**. Podle žalobce je v **hrubém nepoměru** s tou, která mu měla být správnou aplikací pomůcek stanovena. Subjekty A, B a C sdělily správci daně průměrné obchodní přírážky (jeden z nich marži) ve výši 59,5 %, 58,5 %, 54,6 % a 42 %. V důsledku zvolené aplikace pomůcek byla správcem daně stanovena žalobci obchodní přírážka ve výši 119 % v roce 2013 a ve výši 160 % v roce 2014. To zjevně odporuje standardům na trhu. Podle Českého statistického úřadu byla v maloobchodu uvedeném pod kódy CZ-NACE 46.4 a CZ-NACE 47.5 průměrná marže v roce 2013 ve výši 22,7 %, v roce 2014 ve výši 22,8 %. Podle žalobce nemůže obstát úvaha žalovaného, že žalobce musí dosahovat zisku. Podnikatelem je totiž i ta osoba, která provádí určitou činnost za účelem zisku, ale nedosáhne na něj. Této přírážky nebyl s to žalobce dosáhnout. To také doložil spárovanými nákupními a prodejními daňovými doklady. Z nich vyplývá, že se obchodní přírážka žalobce nijak nevychylovala od přírážek uvedených tvrzenými srovnatelnými subjekty A, B a C. Excesivní výše obchodní přírážky stanovení správcem daně byla způsobena tím, že správce daně nezohlednil povahu a

skladbu výdajů srovnávaných subjektů. Podle žalobce měl správce daně zohlednit i výdaje srovnávaných subjektů a porovnat je s výdaji žalobce tak, jak to učinil u příjmové stránky.

9. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl v zásadě totožnou argumentaci jako v napadeném rozhodnutí. Z tohoto důvodu krajský soud argumentaci žalovaného zmíní při konstatování obsahu správního spisu.
10. Žalobce v replice žalobce zopakoval svou argumentaci uplatněnou již v žalobě. V doplnění repliky uvedl, že mezi srovnávanými subjekty se dle žalobce nachází společnosti C. n. M. O., s.r.o. a N. n. s.r.o. Zejména pak posledně jmenovaný subjekt je zcela nesrovnatelný s žalobcem, a to s ohledem na jeho tržby, výsledek hospodaření, počet zaměstnanců a mzdové náklady. Tato společnost má na území ČR 19 provozoven ve 12 městech, přičemž některé se úzce specializují na konkrétní typ nábytku. Ani společnost M. O., s.r.o. není s žalobcem srovnatelná, neboť disponuje provozovnami ve městech O., P., P., M., M. B., Š., U., L. a Li. N. B.

### **B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu**

11. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že žalobce podniká v rámci sdružení 3 fyzických osob. Předmětem jeho podnikání je prodej nábytku. V rámci této činnosti disponuje provozovnami v O., P. a P. Dne 30. 8. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014. Žalobce ve sdružení podniká mj. společně s J. M., který byl pověřen vedením daňové evidence. Jelikož daňové řízení s J. M. probíhalo nejdříve, vycházel správce daně primárně ze zjištění učiněných v tomto daňovém řízení.
12. Po provedené kontrole dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil povinnost při dokazování jím uváděných skutečností a nepředložil důkazní prostředky, kterými by prokázal své tvrzení o tom, že veškeré příjmy byly zahrnuty do daňové evidence a do základu daně z příjmů. Daňová evidence vedená za žalobce společníkem J. M. za zdaňovací období let 2013 a 2014 neposkytuje dostatečně věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz hospodaření. Správce daně dospěl k závěru, že daň nelze stanovit na základě dokazování, proto ji stanovil podle pomůcek. Konkrétní nesrovnalosti spočívaly zejména v tom, že:
  - a. žalobce nepředložil daňové doklady, které vystavil svým zákazníkům při odběru zboží přes e-shop, které bylo přepravované a hrazené prostřednictvím společnosti P.; současně nedokázal předložit ucelenou řadu paragonů a neprokázal, proč v měsících říjen 2013, leden 2014 a červen až prosinec 2014 neevidoval žádnou tržbu za hotové,
  - b. žalobce neprokázal, že záloha ve výši 10 000 Kč a příjem ve výši 12 990 osvědčený paragonem č. 018232 byly evidovány v daňové evidenci a zahrnuty do základu daně z příjmů,
  - c. v průběhu let 2013 a 2014 byly v daňové evidenci evidovány jako ostatní příjmy - ostatní platby bez vlivu na zisk (za rok 2013 v celkové výši 6 163 897 Kč, za rok 2014 v celkové výši 6 297 237 Kč), u kterých nebylo prokázáno, že byly zdaněny daní z příjmů, byly od daně osvobozeny, nebyly předmětem této daně, nebo že byly zdaněny jinou daní,

- d. dle daňové evidence za zdaňovací období 2013 činily platby s vlivem na zisk – příjmy celkem 8 735 551,14 Kč, výdaje celkem 14 362 937,24 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 6 111 002 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů byla uplatněna DPH na vstupu,
  - e. dle daňové evidence za zdaňovací období 2014 činily platby s vlivem na zisk – příjmy celkem 9 108 750, 09 Kč, výdaje celkem 14 154 193, 21 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 5 618 500 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů byla uplatněna DPH na vstupu,
  - f. žalobce nepředložil žádné ceníky prodávaného zboží, přeceňovací protokoly ani neprokázal způsob tvorby prodejní ceny včetně výše obchodní přírážky a její výpočet k jednotlivým druhům zboží,
  - g. žalobce za žádné ze zdaňovacích období let 2013 a 2014 nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu od dodavatele H. (v roce 2013 v částce 1 842 355 Kč, v roce 2014 v částce 1 793 150 Kč) a ani jej nevedl v rámci daňové evidence a současně neprokázal, že by příjem z prodeje tohoto zboží zanesl do daňových evidencí, do základu daně z příjmů a že z prodeje tohoto zboží odvedl DPH.
13. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně z příjmů pomocí pomůcek. Jako pomůcky při určení výše výdajů zvolil daňové doklady předložené žalobcem, které nebyly správcem daně zpochybněny. Oproti přiznané výši výdajů ponížil správce daně výši výdajů o částky uplatněné duplicitně. Správce daně naopak nepřihlédl k výdajům, které byly z jeho strany v řízení zpochybněny (nákup pneumatik, sušičky AEG). Dále správce daně využil důkazy získané z mezinárodní výměny informací týkající se dodavatele společnosti H. a náklady za nákup zboží od tohoto dodavatele zanesl do výdajů žalobce, ačkoliv ten je neuplatnil. Při určení příjmů vycházel správce daně z informací poskytnutých srovnatelnými subjekty A, B a C, které správci daně sdělily mj. výši ročních příjmů a počet zaměstnanců. Konstrukci pomůcky vystavěl správce daně tak, že zjistil čistý roční příjem srovnatelných subjektů na jednoho zaměstnance a tento vynásobil přepočteným počtem zaměstnanců žalobce (přepočet provedl správce daně z důvodu nízkých průměrných mzdových nákladů žalobce na jednoho zaměstnance oproti srovnatelným subjektům).
14. Tímto způsobem správce daně zjistil daňový základ sdružení, resp. jednotlivých jeho členů a na základě něj doměřil žalobci shora označenými platebními výměry daň z příjmů za zdaňovací období let 2013 a 2014. Proti těmto platebním výměrům brojil žalobce odvoláními.
15. V průběhu odvolacího řízení žalovaný zjistil, že správce daně vycházel ze skutečností, které byly zjištěny v daňovém řízení s J. M. a že správce daně prostřednictvím výzvy podle § 92 odst. 4 daňového řádu nevyzval žalobce k prokázání rozhodných skutečností. Jelikož žalobce nedostal možnost unést své důkazní břemeno, byl na základě pokynu žalovaného správcem daně vyzván k tomu, aby tak učinil. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že ani na tuto výzvu žalobce neprokázal, že by veškeré příjmy zanesl do daňové evidence a do základu daně z příjmů, rozhodl o podaném odvolání tak, že potvrdil výši doměřené daně a současně upustil od uložení povinnosti zaplatit penále z doměřené částky.
16. Žalovaný se ve svém rozhodnutí předně zabýval naplněním zákonných podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek a dospěl k závěru, že tyto po učinění výše uvedené výzvy naplněny byly. Předně bylo spolehlivě zjištěno (viz popis zjištěných nesrovnalostí výše), že

žalobce neprokázal, že byly veškeré příjmy zahrnuty do základu daně z příjmů a současně byly evidovány v daňové evidenci vedené podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“; pozn. krajského soudu: krajský soud si je vědom toho, že znění § 7b uvedeného zákona bylo ve znění účinném v roce 2013 odlišné, nicméně se jednalo pouze o odlišnost terminologickou způsobnou změnou soukromoprávních předpisů, nikoliv věcnou, proto krajský soud pracuje pro obě zdaňovací období se zněním účinným od 1. 1. 2014). Žalovaný zdůraznil, že s ohledem na správce daně zjištěná pochybení a s přihlédnutím k chybějící evidenci zásob a neprokázanému způsobu tvorby cen nelze vysledovat tok zboží od jeho nákupu až po prodej, nelze ověřit, zda byl žalobcem přiznán veškerý prodej zboží, zda byl veškerý prodej zboží zanesen do daňové evidence a nelze ani stanovit cenu, za kterou bylo zboží prodáváno. Celkově je tak hospodaření žalobce významně zatemněno. Proto také nebylo možné stanovit daň dokazováním.

17. Žalovaný konkrétně ke zboží od dodavatele H. uvedl, že pochybnosti správce daně o tom, že nákup a prodej zboží od uvedeného dodavatele nebyl zanesen do daňové evidence a tedy i do základu daně, jsou zcela správné. Správcem daně vypočtená obchodní přírážka (v případě, že by bylo tvrzení žalobce pravdivé a toto zboží do základu daně skutečně zanesl) by činila jen 0,58 % v roce 2013 a 18,19 % v roce 2014. Doklady předložené žalobcem byly mnohdy nečitelné nebo bez označení a nebylo možné z nich dovodit, že se týkají právě zboží od dodavatele H. U některých se sice shodoval název zboží, nicméně u nich vyvstaly další pochybnosti, protože obchodní přírážka se u těchto prodejů pohybovala okolo 60 %, což je zcela v rozporu s tím, co vypočetl správce daně. Navíc již sama popsána neprůkaznost daňové evidence a absence evidence zásob způsobují, že není možné ověřit, zda žalobce nenakoupil či neprodal také další zboží od tohoto dodavatele. Další pochybnost vyvstala podle žalovaného i u zboží od dodavatele E. Žalobce v řízení uvedl, že od něj nakoupil blíže nespecifikovaný mix zboží za 11 172, 94 EUR. Bez evidence zásob a doloženého způsobu tvorby cen však nelze určit, kolik kusů nábytku bylo z této dodávky vyrobeno a nakolik ohodnoceno, kolik zlikvidováno, kolik skutečně prodáno apod. Ani žalobcem předložené tabulky s uvedením způsobu, jak bylo s jednotlivým zbožím naloženo, nemohou prokázat, že se jedná o veškeré zboží, které žalobce od dodavatele E. nakoupil a posléze prodal (srov. str. 12-21 napadených rozhodnutí).
18. Žalovaný se též vyjádřil k dokladům, které podle žalobce měly prokázat, že částky ve výši 6 163 897 Kč za rok 2013 a 6 297 237 Kč za rok 2014, které byly evidovány jako ostatní příjmy - ostatní platby bez vlivu na zisk, byly ve skutečnosti vklady společníků. Podle žalovaného jsou sice předložené doklady formálně správné, avšak tvrzení žalobce o tom, že se jednalo o vklady společníků, neodpovídá jednak daňové evidenci a jednak je v rozporu s tvrzením J. M. učiněným v průběhu jeho daňového řízení, když uvedl, že se jedná o platby kartou a platby zaslané společnostmi E. a P. Nekonzistentnost tvrzení tak jen podporuje pochybnosti vyslovené správcem daně.
19. Podle žalovaného tak žalobce jednoznačně porušil povinnost stanovenou mu zákonem při dokazování, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalovaný závěrem dospěl k závěru, že správce daně využil adekvátní pomůcky, na základě kterých stanovil daň tak, aby se v maximální možné míře blížila realitě.

### C. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud rozhodl bez nařízení ústního jednání podle § 51 s.ř.s.
21. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *„nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“*.
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“*.
23. Podle § 7b odst. 1 zákon o daních z příjmů platí, že *„daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení platí, že *„zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25“*.
24. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
25. Žalobce k problematice přechodu na pomůcky (podmínky 1 a 2) předně namítal, že ne každá chyba v daňové evidenci bude mít a následek nemožnost stanovení daně dokazováním.
26. Žalobce správně poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, ve kterém NSS dospěl k závěru, že *„pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, 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 na jejich obsahu“*.
27. Dále však již názor žalobce správný není. Správní orgány své pochybnosti ohledně neprůkaznosti daňové evidence podle § 7b zákona o dani z příjmů založily zejména na tom, že žalobce nezanesl do daňové evidence plnění přijatá od dodavatele H. Totéž pak platí ohledně příjmů z prodeje tohoto zboží (což správce daně prokázal výpočtem obchodní přírážky, srov. str. 10 a 11 zprávy o daňové kontrole). Žalobce dále nepředložil ucelenou řadu vystavených paragonů, žalobce nepředložil daňové doklady, které vystavil svým zákazníkům při koupi zboží přes e-shop, neprokázal, proč v měsících říjen 2013, leden 2014 a červen až prosinec 2014 neevidoval žádnou tržbu za hotové, neprokázal zdanění příjmů za roky 2013 a 2014 ve výši přesahující 12 mil Kč, neprokázal způsob

tvorby obchodní přírážky, nepředložil ceníky ani evidenci zásob (blíže viz výše a str. 2 až 13 zprávy o daňové kontrole).

28. Pokud jde o žalobcem předložené doklady, krajský soud se neztotožňuje s tím, že by se s nimi žalovaný nevypořádal nebo že by dostatečně vyvrátily pochybnosti správce daně o správnosti, úplnosti, průkaznosti a věrohodnosti žalobcem vedené daňové evidence. Doklady týkající se dodavatele H. byly žalovaným vypořádány na str. 15 až 18 a 21 napadených rozhodnutí, doklady týkající se dodavatele E. pak na str. 14 a 15 napadených rozhodnutí. Žalovaný v podstatě dospěl k závěru, že s ohledem na neprůkaznost daňové evidence není možné zkontrolovat, zda žalobcem předložené doklady jsou kompletní. Rovněž obchodní přírážka, která ze soupisu dokladů vyplývala, byla v hrubém nepoměru s tou, kterou rámcově svým výpočtem stanovil správce daně, což nasvědčuje závěru, že předložené doklady rozhodně kompletní nebyly. Navíc u dokladů týkajících se dodavatele H. nebylo možné ani učinit jednoznačný závěr o tom, že se skutečně jedná o doklady ke zboží od tohoto dodavatele (viz např. paragon 18245). Doklady, které měly prokázat vklady společníků se žalovaný zabýval na str. 18 a 19 napadených rozhodnutí a dospěl k závěru o jejich nevěrohodnosti.
29. S úvahami žalovaného se krajský soud plně ztotožňuje. Krajský soud má s ohledem na uvedené ve shodě s žalovaným za to, že žalobce skutečně porušil povinnost stanovenou v § 7b zákona o dani z příjmů, když nevedl řádně daňovou evidenci v rozsahu stanoveném uvedeným ustanovením. Nejenže samotná evidence příjmů a závazků nebyla vedena věrohodně, ale skladová evidence, kterou byl povinen daňový subjekt vést na základě § 7b odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nebyla správci daně předložena vůbec (srov. protokol č. j. 310873/16/3101-61562-800606 a protokol č. j. 416985/16/3101-61562-800606). Povinnost vést správně daňovou evidenci je pro účely daňové kontroly zcela zásadní, neboť tato evidence musí obsahovat přehledný souhrn všech plnění relevantních pro stanovení základu daně. Pravděpodobně nejdůležitějším podkladem pro správce daně pak je skladová evidence, která je součástí evidence daňové. Z ní je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu bylo zboží naskladněno a vyskladněno a ve spojení s označením pořizovacích a prodejních dokladů je možné dohledat osud vyskladněného zboží. Daňový subjekt musí vést stav zásob tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu zdaňovacího období stav zásob a jejich ocenění prokázat. Bez toho nemůže správce daně při daňové kontrole ověřit tok zboží a v návaznosti na to také správnost tvrzeného základu daně (k významu daňové evidence a skladové evidence při kontrole základu daně srov. rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS). Žalobce sice správci daně předložil inventurní seznamy vyhotovené vždy k 31. 12. daného roku, nicméně ty nemají totožnou vypovídací hodnotu jako skladová evidence. Lze to demonstrovat na situaci, ve které žalobce nakoupí zboží v únoru a v listopadu jej prodá. Z prodeje takového zboží má zdanitelný zisk, nicméně v inventuře zpracované k poslednímu dni roku se již neprojeví. Žalobce má pravdu v tom, že žalovaný se k inventurním seznamům výslovně nevyjádřil, nicméně z odůvodnění jako celku zřetelně vyplývá, proč nebylo možné považovat předložené doklady za úplné a stanovit daň dokazováním. Na tomto závěru předložení inventurních seznamů nic nemůže změnit.
30. Stejně tak se krajský soud ztotožňuje s úvahami žalovaného ohledně dokladů, které měly prokázat vklady společníků. Působí totiž zcela nevěrohodně, když žalobce tvrdí, že se



jedná o vklady a současně J. M. v rozporu s tím tvrdil, že se jedná o platby kartou a platby od společností P. a E. Nadto s ohledem na vady daňové evidence a chybějící skladovou evidenci by tvrzení žalobce o vkladech (za předpokladu, že by bylo pravdivé) nemohlo nic změnit na tom, že daň nebylo možné stanovit dokazováním.

31. Podle názoru krajského soudu shora vyjmenovaná zjištění prokazují ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobcem vedené daňové evidence. Žalobce pak v průběhu řízení na výzvu správce daně neprokázal, že by jím vedená daňová evidence poskytovala věrohodný a kompletní obraz o stavu jeho hospodaření. V této souvislosti krajský soud uvádí, že požadavek správce daně na doložení přeceňovacích protokolů nebyl nezákonný. Jak trefně vysvětlil žalovaný na str. 17 napadených rozhodnutí, tímto požadavkem chtěl správce daně prokázat, jakým způsobem tvoří cenu prodávaného zboží, tj. jak zohledňuje ostatní náklady, jakou výši marže si započte apod., když správcem daně vypočtená marže byla nereálně nízká. Skutečnou výši obchodní přírážky se totiž správci daně nepodařilo rozklíčovat v důsledku porušení zákonných povinností žalobcem. Ačkoliv se tvrzení žalobce o tom, že se nikdy nesetkal s požadavkem na doložení přeceňovacích protokolů, nejeví jako pravděpodobné, musí soud konstatovat, že smyslem výzvy správce daně bylo zjistit způsob tvorby ceny zboží. Žalobce proto mohl k prokázání způsobu tvorby ceny použít jakýchkoliv důkazních prostředků (srov. § 93 odst. 1 daňového řádu) a nemusel se omezit jen na přeceňovací protokoly.
32. V případě žalobce se s ohledem na vyjmenovaná zjištění správce daně nejednalo o běžná pochybení, nýbrž o zcela zásadní vady evidence, které správci daně ve spojení s neunesením důkazního břemene v průběhu daňové kontroly podle § 92 odst. 3 daňového řádu neumožnily provést řádné dokazování. Krajský soud se proto zcela ztotožňuje s žalovaným v tom, že z důvodu chybějící skladové evidence nebylo možné zjistit nákup a prodej zboží a v návaznosti na to také ověřit správnost základu daně (zejména přiznaných příjmů). Na tom nemohou nic změnit ani žalobcem předložené doklady. S ohledem na chybějící skladovou evidenci totiž nelze učinit závěr o tom, že jsou kompletní. Výpočet správce daně o přibližné výši obchodní přírážky navíc zjevně svědčí o tom, že kompletní rozhodně nejsou.
33. Lze proto uzavřít, že žalobce nesplnil svou povinnost při dokazování a v důsledku toho, nebylo možné stanovit daň dokazováním.
34. K námitce týkající se kombinace dokazování a pomůcek krajský soud uvádí, že správce daně při stanovení výdajů vycházel zejména z daňových dokladů předložených samotným žalobcem, které nebyly zpochybněny (s výjimkou dokladů, u kterých došlo k jejich duplicitnímu uplatnění). Daňové doklady týkající se výdajové stránky, které byly správcem daně zpochybněny, logicky správce daně jako pomůcku nevyužil (nadto se jednalo o zcela marginální část výdajů žalobce). Při určení příjmů vycházel správce daně z vypočtené výše příjmů srovnatelných subjektů na jednoho jejich zaměstnance (viz dále), kterou následně promítl do poměrů žalobce. Podle žalobce tímto došlo při stanovení výdajů k zastřenému dokazování.
35. Tak tomu ale podle krajského soudu nebylo. Podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu platí, že jako pomůcky mohou sloužit důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Správce daně proto nepochybil, když jako pomůcky použil získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny. Koneckonců mají-li se pomůcky blížit co možná

nejvíce reálné daňové povinnosti, pak není nijak překvapivé, když správce daně využije část získaných údajů, které mají nespornou vypovídací hodnotu o daňové povinnosti daňového subjektu. Nepřípustné by bylo, pokud by takto správce daně stanovil celou daňovou povinnost (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87), nicméně tak tomu v projednávané věci nebylo. Při určení výdajů totiž správce daně vycházel nejen z nezpochybněných důkazů, ale i z jiných poznatků správce daně [srov. § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu] – např. výdaje za nákup zboží od dodavatele HANMAR, které žalobce v daňovém tvrzení vůbec neuplatnil. Příjmovou stránku pak správce daně vůbec z nezpochybněných dokladů nestanovil vůbec. Ani tato námitka proto není důvodná.

36. Obecně k námitkám ohledně doměřené výše daně krajský soud uvádí, že NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2020 č. j. 1 Afs 174/2019-34 vhodně shrnul, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je totiž nutné vycházet z předpokladu, 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. 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 leží na daňovém subjektu. Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Žalobce pro zpochybnění výsledné daňové povinnosti musí konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo rozsudky ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29, ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, a ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013-72).
37. Daňový subjekt za tím účelem může především, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat; jako jednoznačný exces je možno např. 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 vystihovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třeba autoškolu). 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 ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Taková situace však v nyní projednávané věci nenastala.

38. Žalobce vznesl vůči samotné daňové povinnosti pouze jednu námitku, a to že je v hrubém nepoměru s tou, která měla být správnou aplikací pomůcek stanovena. Tuto námitku odůvodnil tím, že v důsledku výpočtu provedeného správcem daně by činila výše obchodní přírážky u prodávaného zboží 119 % v roce 2013 a 160 % v roce 2014. Takové zboží by bylo neprodejně.
39. K tomu krajský soud uvádí, že správce daně jako pomůcku pro stanovení příjmů využil srovnávaných subjektů A, B a C. Správce daně zjistil počet jejich zaměstnanců v letech 2013 a 2014 a jejich čistý roční obrát za tato období. Na základě těchto údajů správce daně vypočetl aritmetickým průměrem výši příjmů na jednoho zaměstnance s odůvodněním, že lze předpokládat, že podnikatel nebude zaměstnávat zaměstnance, kteří se nepodílí na dosažení příjmu. Dále správce daně z údajů o počtu zaměstnanců a výši mzdových nákladů na ně zjistil průměrnou výši mzdových nákladů na jednoho zaměstnance. Jelikož průměrná výše mzdových nákladů na zaměstnance u žalobce byla podstatně nižší, než u srovnávaných subjektů, provedl správce daně přepočtení zaměstnanců žalobce tak, aby byly výše mzdových nákladů srovnatelné. Poté správce daně vynásobil průměrný příjem na zaměstnance a přepočtený počet zaměstnanců žalobce, čímž zjistil příjem na daný rok. Výsledné číslo vydělil číslem 3 a určil tak podíl žalobce ve sdružení (podrobně viz str. 12-14 a 19-21 zprávy o daňové kontrole). S námitkou týkající se nepřiměřené obchodní přírážky se zabýval i správce daně na str. 33 až 35 zprávy o daňové kontrole a uvedl k ní, že z údajů poskytnutých žalobcem tato nešla přesně stanovit a správce daně nemohl vycházet z průměrné přírážky, kterou mu sdělily srovnatelné subjekty, neboť při této výši přírážky by žalobce s ohledem na velmi vysoké režijní výdaje (mzdy, nákup materiálu, pojistné, provozní režie) nedosáhl zisku (ztráta by činila 3,4 mil Kč, resp. 4,2 mil Kč), který je hlavním cílem podnikání. Poměr režijních výdajů vůči výdajům na nákup zboží u žalobce činil 90,2 %, resp. 107,4 %. Správce daně se pokusil stanovit příjmy skrze průměrnou výši příjmu na 1 m<sup>2</sup> podlahové plochy provozovny, nicméně takto vypočtený příjem byl pro žalobce značně nevýhodný. Proto správce daně zvolil výpočet skrze příjem na 1 zaměstnance. Toto kritérium se podle něj blíží nejvíce realitě. S těmito úvahami se žalovaný ztotožnil.
40. Podle názoru krajského soudu nebyla daňová povinnost ve výsledku stanovena v hrubém nepoměru. Žalobce poukazuje toliko na výši obchodní přírážky u zboží, která vznikla v důsledku výpočtu provedeného správcem daně. Obchodní přírážka značí procentuální vyjádření navýšení prodejní ceny vůči nákupní ceně. Jedná se o jeden ze základních způsobů, jakým si podnikatelé tvoří ceny za nabízené zboží. Aby vůbec mohl být naplněn cíl podnikání tedy zisk, musí podnikatel při tvorbě ceny (resp. při stanovení obchodní přírážky) z logiky věci zohlednit nejen nákupní cenu zboží, ale i další své výdaje spojené s podnikáním (náklady na mzdy, pojistné, splátky úvěrů, daně, nájemné apod.). Konkrétně u žalobce je zcela logická úvaha, že vedle uvedených výdajů zahrnul do výpočtu cen prodávaného zboží také náklady na opravy zboží a také náklady vynaložené na koupi zboží, které však musel zlikvidovat. Obchodní přírážka samozřejmě musí být stanovena tak, aby podnikatel i při zohlednění všech těchto ostatních nákladů dosáhl určitého zisku. Samotná obchodní přírážka se vypočte tak, že se od prodejní ceny odečte nákupní cena. Takto získané číslo se vydělí nákupní cenou a následně vynásobí číslem 100. Dále je vhodné upozornit na to, že vedle obchodní přírážky existuje též marže, která vyjadřuje, jak velký podíl tvoří hrubý zisk z prodejní ceny. I marže tak musí zohlednit ostatní výdaje podnikatele a jeho přiměřený zisk. Spočte se tak, že se od prodejní ceny odečte cena nákupní. Získané číslo se vydělí výší prodejní ceny a následně se vynásobí číslem 100.

41. Výdaje za nákup zboží v roce 2013 činily 8 684 889 Kč (str. 10 zprávy o daňové kontrole). Za prodej zboží celkem měl dle výpočtu správce daně žalobce získat 18 437 373 Kč (str. 14 zprávy o daňové kontrole). Obchodní přírážka tak za rok 2013 činila 112 %. Takové číslo je vskutku vysoké, nicméně je nutné při jeho hodnocení vzít v potaz, že režijní výdaje žalobce (nájemné, mzdy, materiál apod.) dosahovaly téměř výše výdajů za nákup zboží. Ve světle toho se potom nejeví výsledná přírážka ve výši 112 % jako excesivní či nereálná. O tom svědčí také marže, která by činila zcela reálných 52 %. Totožné pak platí i o roku 2014, ve kterém činily výdaje na nákup zboží 7 706 409 Kč (str. 11 zprávy o daňové kontrole). Za prodej zboží celkem měl dle výpočtu správce daně žalobce utržit 19 927 490 Kč (str. 21 zprávy o daňové kontrole). Obchodní přírážka za rok 2014 činila 158 %. Marže za rok 2014 činila 61 %. Ani zde se s ohledem na enormní režijní výdaje žalobce, které je nutné rovněž zohlednit, nejedná o nereálná čísla, měl-li žalobce vůbec kdy dosáhnout zisku.
42. Podle názoru krajského soudu je potom zcela logický a správný názor správních orgánů, že nebylo možné využít průměrné výše obchodních přírážek sdělené srovnatelnými subjekty. Žalobce by totiž při jejich použití v žádném případě nemohl nikdy dosáhnout zisku. V poměrech žalobce by byly tyto obchodní přírážky nereálně nízké. Závěrem k této námitce je nutné uvést, že byl to žalobce, kdo neprokázal způsob tvorby ceny u jednotlivých druhů zboží, což v návaznosti na porušení povinnosti vést řádně daňovou evidenci neumožnilo správci daně bezpečně určit výši průměrné obchodní přírážky.
43. Jakkoliv uvedené výše obchodní přírážky nepovažuje krajský soud za excesivní, musí také reagovat na námitku ohledně excesivní výše daňové povinnosti v důsledku toho, že správce daně nestanovil rovněž výdaje žalobce srovnáním se srovnatelnými subjekty. Jádrem této námítky je poukázání na propojenost mezi příjmy a výdaji srovnatelných daňových subjektů, tedy že každý příjem má i svůj výdaj a nelze je jakožto spojité nádoby hodnotit odděleně.
44. K takto nepřijatelnému a nelogickému stanovení daně pomocí pomůcek by nepochybně došlo v situaci, ve které by správce daně toliko mechanicky přenesl příjmy srovnatelných subjektů a stanovil je žalobci (došlo by tak k situaci, ve které by žalobce disponoval výdaji např. 17 mil. Kč, avšak příjmy 40 mil. Kč). Nicméně k ničemu takovému v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce totiž zcela opomíjí skutečnost, že správce daně použil zjištěný příjem srovnatelných subjektů toliko jako základ svých úvah při stanovení příjmu žalobce. Rozhodujícím bylo zjištění výkonnosti zaměstnanců u srovnatelných subjektů (průměrný příjem na jednoho zaměstnance). Teprve tento údaj přenesl do poměrů žalobcova podnikání (přepočtením zaměstnanců žalobce). Nelze tak souhlasit s žalobcem, že by správce daně vycházel jen z příjmů srovnatelných subjektů. Nutno také dodat, že průměrný příjem na zaměstnance, byl u všech srovnatelných subjektů podobný bez ohledu na rozlohu provozoven, počet zaměstnanců a zejména pak výši obrátu (viz níže). Při aplikaci této úvahy potom nebylo nutné hodnotit náklady srovnatelných subjektů, když ty byly u žalobce zjištěny v dostatečném rozsahu z nesporných daňových dokladů. Daňový subjekt pak nemá právo na užití konkrétní pomůcky. Podle názoru krajského soudu jsou úvahy správce daně přiměřené, přezkoumatelné a odpovídají zásadám logického myšlení. V celkovém důsledku tedy žalobce neprokázal, že by mu byla stanovena zjevně nereálná daňová povinnost.
45. Pro úplnost pak krajský soud uvádí, že ani námitky týkající se nesrovnatelnosti porovnávaných subjektů nejsou důvodné. Předně je nutné si uvědomit, že mezi

srovnávanými subjekty vždy budou existovat rozdíly, neboť nalézt zcela totožné subjekty není úplně možné. Také je namístě opětovně připomenout, že pomůcky představují toliko kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, ke kterému správce daně přistoupí v důsledku porušení povinností daňovým subjektem. Ten tak musí nést negativní následky spojené s užitím pomůcek.

46. Z nájemních smluv založených ve spise vyplývá, že provozovny žalobce dosahovaly rozlohy celkem 4 219 m<sup>2</sup> (O. 1 949 m<sup>2</sup>, P. 900 m<sup>2</sup> a P. 1 370 m<sup>2</sup>). Subjekt A dosahoval prodejní plochy přibližně 4 190 m<sup>2</sup> (2 provozovny v O. a P.), subjekt B 3 670 m<sup>2</sup> (1 provozovna v O.) a subjekt C 6 394 m<sup>2</sup> (1 provozovna v O.). Podle názoru soudu nejsou v tomto ohledu mezi srovnávanými subjekty žádné podstatné rozdíly. Totéž pak lze říci o počtu zaměstnanců. Žalobce disponoval celkem 17 zaměstnanci (z toho většina na částečný úvazek), subjekt A 6, subjekt B 17 a subjekt C 31 zaměstnanci. Ani zde nejsou podstatné rozdíly. Navíc správce daně zohlednil, že žalobce měl mnohem nižší mzdové náklady na zaměstnance (patrně v důsledku zkrácených úvazků). Úvahy žalobce o nástupu na rodičovskou či mateřskou dovolenou nebo o rozložení velikosti jednotlivých prodejních ploch na provozovny jsou zcela scestné. Jak již bylo několikrát zdůrazněno, pomůcky představují odhad daňové povinnosti, který nesmí být zjevně excesivní, nikoliv exaktní výpočet daňové povinnosti. Bez významu je i skutečnost, že jeden ze srovnatelných subjektů správci daně namísto průměrné výše obchodní přírážky sdělil průměrnou výši marže. Ani jednu z těchto ekonomických veličin totiž správce daně při výpočtu příjmů nevyužil. Všechny srovnávané subjekty pak působí na trhu s nábytkem. Na srovnatelnost nemá žádný zásadní vliv skutečnost, že žalobce zčásti prodával nábytek druhé jakosti (drtivá většina žalobcem doložených faktur vydaných dodavatelem E. nevypovídá o tom, že by byl žalobci dodán nábytek druhé jakosti, totéž pak nevyplývá ani z dokladů od dodavatele H.). Podstatou pomůcek totiž byla výkonnost zaměstnanců při prodeji nábytku. Jediným větším rozdílem byl ten, že subjekt C měl průměrný roční obrát ve výši 82 mil. Kč, resp. 86 mil. Kč. Nicméně správce daně výpočtem prokázal (č. l. 86 správního spisu), že v důsledku jim zvolené metody výpočtu příjmu bylo zahrnutí subjektu C mezi srovnávané subjekty pro žalobce výhodnější. Ani zde tedy nebyl žalobce výběrem srovnatelných subjektů zkrácen na svých právech. Navíc lze uvést, že zjištěné rozdíly mezi srovnávanými subjekty a žalobcem byly eliminovány způsobem výpočtu daňové povinnosti. Jde v něm totiž o průměrný příjem na zaměstnance. Srovnávané subjekty s vyšším obrátem, větší prodejní plochou apod. nutně musí mít oproti žalobci i více zaměstnanců a větší náklady na ně. Průměrný čistý roční příjem na zaměstnance byl však u všech (bez ohledu na výši obrátu či velikost prodejní plochy) podobný (subjekt A 2 911 368 Kč, subjekt B 2 521 764 Kč a subjekt C 2 665 272 Kč).

47. Jako nedůvodné proto soud vyhodnotil i námitky týkající se samotné daňové povinnosti.

#### **D. Závěr a náhrada nákladů řízení**

48. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
49. Žalobcem navržené důkazy v podobě fotografií a e-mailové komunikace jeho obchodních prostor, kterými mělo být prokázáno, že provozovny žalobce nebyly vytápěny, jsou pro posouzení daňové povinnosti stanovené pomocí pomůcek, zcela irelevantní.

50. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 1. prosince 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.  
předseda senátu