



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **KLEE s.r.o.**, IČO 29259312
sídlem Skalecká 350/3, 170 00 Praha
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5808/19/5200-11432-711778,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) vydal ve věci žalobce následující rozhodnutí:

- dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2017, č. j. 1520821/17/2912-50521-703184, kterým žalobci doměřil dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo též „ZDP“) a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 o 461 130 Kč vyšší, stanovenou podle pomůcek, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 92 226 Kč
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2017, č. j. 1520915/17/2912-50521-703184, kterým žalobci doměřil dle zákona o daních z příjmů a dle daňového řádu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 o 216 980 Kč vyšší, stanovenou podle pomůcek, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 43 396 Kč
 - dodatečný platební výměr ze dne 22. 9. 2017, č. j. 1520946/17/2912-50521-703184, kterým žalobci doměřil dle zákona o daních z příjmů a dle daňového řádu daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 o 304 760 Kč vyšší, stanovenou podle pomůcek, a současně uložil zákonnou povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 60 952 Kč.
2. Správce daně přitom vycházel ze skutečnosti, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období byla u žalobce zahájena dne 25. 2. 2016. Správci daně vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o průkaznosti a správnosti předloženého účetnictví žalobce za daná zdaňovací období, a taktéž o tom, zda všechny výdaje zaúčtované žalobcem v dotčených zdaňovacích obdobích lze považovat za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 ZDP. Vzhledem k tomu, že žalobce tyto pochybnosti dle názoru správce daně neodstranil, dospěl správce daně k závěru, že nebylo možno ověřit správnost výše daňově účinných výnosů ve smyslu § 18 ZDP, a správnost výše daňově účinných nákladů dle § 24 odst. 1 téhož zákona. Proto správce daně konstatoval, že žalobce nesplnil zákonem stanovené povinnosti při dokazování svých tvrzení v takovém rozsahu, že nebylo možno spolehlivě stanovit daň dokazováním ve smyslu § 92 daňového řádu, a přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu; to vyústilo ve vydání shora uvedených dodatečných platebních výměrů.
3. Proti předmětným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Odvolání žalovaný zamítl a předmětná rozhodnutí správce daně potvrdil rozhodnutím ze dne 11. 2. 2019, č. j. 5808/19/5200-11432-711778, které nyní žalobce napadá žalobou. Žalovaný byl mj. toho názoru, že v důsledku nevedení skladové evidence bylo možné daň stanovit podle pomůcek, přičemž správce daně v tomto směru postupoval správně.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
5. Obecně žalobce v žalobě vymezil, že rozhodnutí žalovaného napadá zejména pro jeho nepřezkoumatelnost (pro nedostatek důvodů tohoto rozhodnutí), z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, pro rozpor skutkových zjištění s obsahem spisu, pro podstatné porušení ustanovení o daňové kontrole a daňovém (odvolacím) řízení a také pro nesprávné posouzení právních a skutkových otázek.

6. Pokud jde o nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, není podle žalobce zřejmé, co je skutečně důvodem závěrů žalovaného, kterou skutečnost žalovaný považuje za pravdivou, proč a z jakého důvodu ji hodnotí právě zvoleným způsobem. Žalobce má za to, že pokud měl žalovaný pochybnosti o daňové účinnosti nákladů, měl v souladu se základním cílem správy daní případně snížit i výši výnosů, které jsou předmětem zdanění. Žalobce se také domnívá, že žalovaný neuvádí a nehodnotí skutečnosti svědčící v jeho prospěch, a z možných variant vždy volí tu pro žalobce méně příznivou, což představuje flagrantní porušení zásad daňového řízení. Zásadní vadou je dle žalobce rovněž to, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisech, resp. je s nimi dokonce v rozporu. Závěry žalovaného pak nejsou dostatečně „*důkazně podloženy*“, přičemž tyto zjevně formální závěry stran formy a struktury skladové evidence jsou rozporné se zákonem i judikaturou Nejvyššího správního soudu.
7. V případě tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí a dodatečných platebních výměrů uvádí žalobce, že s ohledem na velké množství předložených důkazních prostředků bylo možné stanovit daň na základě dokazování, kterýžto způsob stanovení daně má mít přednost před stanovením daně na základě pomůcek. Žalobce podrobně uvádí, jaké důkazní prostředky předložil. Například z přijatých a vydaných faktur, dodacích listů, inventurních soupisů, výpisů z hlavní knihy či účetního deníku, přehledu účtů, položkových rozpočtů, pokladny, výpisů z bankovních účtů atd. bylo možné vypočítat případné rozdíly, tj. že bylo možné stanovit daň na základě dokazování. V této souvislosti žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 29. 3. 2007, č. j. 9 Afs 4/2007-92 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), a usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publikované pod č. 3418/2016 Sb. NSS. Tím žalobce vyjádřil nesouhlas se závěrem žalovaného, že žalobcovo účetnictví vykazovalo takové zásadní nedostatky, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce je toho názoru, že jedinou pochybností žalovaného je ryze formální účetní aspekt (tok plnění a finančních prostředků nebyl zpochybňován), který při existenci dalších nezpochybněných důkazů nemůže mít vliv na způsob stanovení daně; maximálně se mohou tyto pochybnosti projevit v rámci zahájení správního řízení ve věci možného uložení sankce za porušení účetních předpisů, přičemž takové řízení u žalobce zahájeno nebylo. Žalobce tak namítá, že žalovaný dospěl bez jakéhokoliv odůvodnění k závěru, že nebyly splněny formální účetní podmínky inventarizace, ačkoliv nezpochybnil způsob a výsledek provedené inventury, počáteční a konečné stavy zásob, či obsah faktur a dodacích listů. Žalobce se domnívá, že žalovaný postupuje rozporně, pokud hodnotí skutkové okolnosti tak, že uzná nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), ale u stejných plnění z hlediska daně z příjmů právnických osob hodnotí skutkové okolnosti odlišně.
8. V podrobnostech žalobce zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly správci daně opakovaně vysvětloval, jakým způsobem je u něj evidován materiál, jak probíhají jednotlivé zakázky a jaká je vazba mezi nakoupeným materiálem a předmětnými zakázkami. Zároveň žalobce k požadavku správce daně připravil podrobný přehled největších zakázek realizovaných v roce 2012 tak, že ke každé zakázce správci daně doložil krycí list s uvedením názvu zakázky, časového období, objednatele, faktur přijatých a faktur vydaných, dále i část smluvní dokumentace (daňový subjekt připomíná, že na přijatých fakturách eviduje materiál použitý ke konkrétním zakázkám; nahlédnutím do příslušných faktur tedy bylo snadno zjištělné, jaký materiál byl pořízen a na jakou zakázku byl použit).

9. Správce daně a žalovaný tak vůbec nezhodnotili a přezkoumatelně nezdůvodnili, zda a jakým způsobem se údajné dílčí porušení povinností při vedení skladové evidence, resp. při provádění inventarizace, projevilo v nemožnosti stanovit daň dle dokazování, resp. v naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Orgány finanční správy totiž pouze deklarovaly, že jelikož nebyly splněny zákonné podmínky pro vedení skladové evidence (provádění inventarizace), jedná se o zásadní porušení účetních předpisů, a proto není možné stanovit daň dle pomůcek. Takový postup orgánů finanční správy při přechodu z jednoho způsobu stanovení daně na jiný, tj. z dokazování na pomůcky, je ovšem v rozporu se zákonem i rozhodovací soudní praxí.
10. Pro úplnost žalobce zmínil, že skladová evidence se vede tehdy, účtuje-li účetní jednotka o zásobách způsobem „B“, a to tak, aby bylo možné v průběhu účetního období zjistit a prokázat stav zásob a složky pořizovací ceny těchto zásob. Pokud by se jej správce daně kdykoliv v průběhu zdaňovacího období zeptal, zda je schopen sdělit a prokázat stav zásob (tj. množství) a jejich cenu, tak by tak žalobce vždy byl schopen učinit, a to obdobným způsobem jako při realizaci inventury; zejména z jednotlivých souhrnně zpracovaných podkladů (viz dodací listy, položkové rozpočty, faktury, apod.). Nadto ze zákona ani judikatury vůbec nevyplývá, že by skladová evidence měla být představována jediným dokumentem, jak se snaží tvrdit žalovaný v bodě [89] napadeného rozhodnutí
11. Žalovaný a správce daně také nezhodnotili, zda a v jaké míře jsou či nejsou žalobcem předložené materiály schopny nahradit účetnictví. Zároveň z konstantní judikatury správních soudů jednoznačně vyplývá, že nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil nějakou svou zákonnou povinnost, automaticky dovodit závěr o nemožnosti stanovení daně a základu daně dokazováním, neboť i v takovém případě se správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním. Z judikатурní praxe je rovněž zřejmé, že ani účetnictví vedené v rozporu s platnými předpisy není vždy důvodem pro přechod způsobu stanovení daně z dokazování na pomůcky, resp. dokonce ani v případě ztráty či zničení účetnictví nelze automaticky uzavřít, že je nutné stanovit daň toliko dle pomůcek. Z judikatury správních soudů například vyplývá, že skutečnost, že daňovému subjektu je zcizeno veškeré účetnictví, sice ztěžuje důkazní situaci, avšak neznemožňuje správci daně stanovit daň dokazováním. Je totiž možné využít dostupných údajů získaných v rámci dožádání od odběratelů (či dodavatelů) daňového subjektu, kteří pro účely plnění vlastní daňové povinnosti při správě daně musí vést např. evidenci vydaných a přijatých daňových dokladů, tedy i stejnopisu či kopií dokladů, jež tvoří součást účetnictví daňového subjektu. Samozřejmě je možné využít i jiné důkazní prostředky předložené daňovým subjektem. Potřebné daňové doklady, informace, podklady a jiné skutečnosti si tak správce daně může opatřit od odběratelů a dodavatelů, jejichž seznam v konkrétním případě žalobce vyplývá z již předložených podkladů a může se rovněž vycházet z bankovních výpisů či pokladních dokladů (údajů o uskutečněných platbách), které byly správci daně rovněž doloženy.
12. Žalobce brojí rovněž proti samotnému použití pomůcek a jejich spolehlivosti, neboť správce daně při využití informací a údajů o „srovnatelných“ subjektech postupoval nepřiměřeně a netransparentně; v případě existence několika variant totiž musí zvolit variantu pro žalobce nejpriznivější.
13. Konečně se žalobce věnuje absenci výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí je dle jeho názoru nezákonné i z toho důvodu, že žalobce nebyl před

zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě vyslovil tak, že dle jeho názoru je žaloba nedůvodná a soud by ji měl zamítnout.
15. Předně vyjádřil žalovaný přesvědčení, že jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Nelze požadovat reakci na každý dílčí argument. Požadavky, které klade na přezkoumatelnost rozhodnutí judikatura, žalovaný naplnil.
16. Žalovaný se neztotožňuje s námitkou, že je jeho rozhodnutí vnitřně rozporné, neboť sice na jednom jeho místě nezpochybňuje žalobcovy výnosy, na jiném však uvádí, že správnost výše daňově účinných výnosů nemohl ověřit. Tato argumentace se totiž dle žalovaného zakládá na vytrhávání jednotlivých formulací z jejich souvislostí. Je zřejmé, že žalovaný neměl pochybnosti o realizaci vykázaných výnosů, ale z důvodu nepředložení úplné skladové evidence vznikly pochybnosti, zda se jedná o veškeré žalobcovy výnosy, tedy zda tu nejsou ještě jiné výnosy, které nebyly podrobeny zdanění; takové výnosy by žalobcovi odběratelé potvrdit nemohli. Z povinností správce daně pak dle judikatury nevyplývá, že by měl při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů – to žalovaný uvádí k argumentu, že pokud měl žalovaný pochybnosti o daňové účinnosti nákladů, měl v souladu se základním cílem správy daní snížit i výši výnosů, které jsou předmětem zdanění.
17. Obecně žalovaný souhlasí s tím, že stanovení daně na základě dokazování má přednost před jinými způsoby. Zároveň v situaci, kdy daňový subjekt neunese důkazní břemeno, a v důsledku toho nelze tedy daň stanovit na základě dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu, je správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň s využitím pomůcek, jimiž disponuje nebo které si sám obstará. Stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu nelze aplikovat na veškerá porušení povinností při dokazování, ale jen na porušení povinností tak zásadního charakteru, které objektivně vylučuje stanovení daně dokazováním. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, vymezil podmínky, při jejichž naplnění lze stanovit daň podle pomůcek, tak, že v důsledku nesplnění povinností daňového subjektu (žalobce) při dokazování není možno stanovit daňovou povinnost na základě důkazů, přičemž základ daně a daň mohou být pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě. Jakkoli je obtížné vymezit toto „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, judikatura správních soudů se ustálila na závěru, že dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž i daňový subjekt může polemizovat jen s jejím výsledným určením. Daňový subjekt je tedy ve svých námitkách povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za nepřiměřené, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy; důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti spočívá výhradně na daňovém subjektu.
18. Žalovaný se také vyjádřil k okruhu námitek, které může daňový subjekt při stanovení daně dle pomůcek uplatnit, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57. Dle tohoto rozhodnutí může daňový subjekt při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: 1) proti zvolenému způsobu stanovení daně tvrzením, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování (toto tvrzení musí opírat o patřičné důkazy); 2) proti kvalitě použitých pomůcek (zda pomůcky byly

adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně. Žalovaný se domnívá, že z tohoto pohledu jeho postup, stejně jako postup správce daně, obstál.

19. Podle žalovaného žalobcovy námitky, principiálně vystavěné na argumentaci, že veškerá v napadeném rozhodnutí popsaná porušení účetních předpisů jsou pouze formálními a dílčími pochybeními, na jejichž základě nelze dospět k závěru o neprůkaznosti účetnictví žalobce a nemožnosti stanovit daň podle pomůcek, nelze považovat za důvodné. Jednotlivá v napadeném rozhodnutí popsaná pochybení jsou vzájemně provázaná, přičemž v případě žalobce nelze jeho účetnictví bez správné a úplné skladové evidence zásob považovat za účetnictví průkazné. Žalovaný setrvává na svém názoru, že žalobce nepředložil skladovou evidenci, kterou dle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele (dále jen „prováděcí vyhláška“), musí účetní jednotky účtující o zásobách způsobem B vést tak (v průkazné podobě), že budou schopny v průběhu účetního období prokázat stav zásob (včetně ocenění), a bez jejíhož průkazného vedení nelze provést inventarizaci zásob v souladu se zákonem. Dle názoru žalovaného však za průkaznou skladovou evidenci není možné z povahy věci považovat pouhé poznámky na fakturách a pokladních dokladech, spočívající v uvedení kam a na jakou zakázku je zboží spotřebováno, neboť by se mělo jednat o ucelený dokument (nikoliv však nezbytně jediný dokument např. ve smyslu § 34c odst. ZDP, jak účelově dovozuje žalobce) podávající přehled o stavu zásob a jejich pohybu, jehož prostřednictvím je možno v situaci, kdy je tento dokument souladný s účetními doklady, dojít k závěru o jeho průkaznosti, a také zjistit v průběhu účetního období jeho prostřednictvím aktuální stav zásob.
20. Vzhledem k tomu, že žalobce předložil neúplnou evidenci zakázek (žalovaný nemá pochybnosti o zakázkách v této evidenci uvedených, avšak o její kompletnosti), nemohl správce daně „poznámky“ na fakturách porovnat s úplnou evidencí zakázek, a takto případně dodatečně potvrdit jejich úplnost. Žalobce nepředložil skladové karty, z nichž by bylo zřejmé, v jakém množství, druhu a ocenění byl materiál přijat na sklad, a současně v jakém množství, druhu a ocenění byl materiál vydán do spotřeby v návaznosti na vydané faktury. Rovněž tak nebylo možno ověřit, který materiál (nakoupený či převedený z minulých účetních období), v jakém množství a ceně, byl fakturován. Také nebylo možné ověřit, zda údaje vykázané na příslušných účtech za předmětná účetní období byly uvedeny ve správné výši, a tudíž nebylo možné ověřit správnost účetních závěrek za dotčená účetní období a základ daně žalobce, neboť počáteční a konečné stavy zásob v jednotlivých účetních obdobích, spotřebu zásob, vykázaný nákup zásob, jejich zaúčtování do nákladů (tedy přímo do spotřeby), a tržby za prodej těchto zásob, nebylo možné vzájemně verifikovat. Žalobce tedy nepředložil skladovou evidenci s konkretizací cen, v jakých je evidence vedena (§ 9 prováděcí vyhlášky), ani důkazy ji nahrazující.
21. Žalovaný má za to, že žalobcem uváděná judikatura Nejvyššího správního soudu není v nyní posuzované věci přílehlavá, neboť ačkoliv z uvedených rozsudků vyplývá, že i v případě ztráty účetnictví je možno stanovit daň dokazováním, jednalo se o případy, kdy byly důkazní prostředky v podobě účetnictví nahrazeny jinými, přičemž v případě žalobce absence skladové evidence jinými důkazními prostředky nahrazena nebyla, a to ve vztahu k nákladům, jež tvořily 56 % celkových nákladů za zdaňovací období 2012, 61 % celkových nákladů za zdaňovací období 2013, resp. 70,5 % celkových nákladů za zdaňovací období 2014. Předmětné náklady tak zůstaly neprokázány, přičemž tyto tvoří podstatnou část veškerých uplatněných nákladů, takže tuto skutečnost nelze považovat jen za dílčí

nesprávnost. Rovněž popsané nedostatky skladové evidence zásob, kdy z předložených částí evidence nelze ověřit provázanost nákupu materiálu, jeho naskladnění, výdej ze skladu a použití na konkrétní stavbu, nelze označit jako formální a dílčí pochybení. Při zjištěné neúplnosti, nevěrohodnosti a neprůkaznosti dotčených evidencí by žalobce musel v rámci důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu snést takové důkazy, které by v plném rozsahu neprůkaznost, nevěrohodnost a neúplnost těchto evidencí nahradily. Taková situace však v daném případě nenastala, a s přihlédnutím k charakteru a rozsahu neprokázaných skutečností tak byla dle názoru žalovaného naplněna první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, neboť vypovídací schopnost účetnictví žalobce byla z podstatné části zpochybněna [byla zpochybněna jeho průkaznost a správnost dle § 8 odst. 1 a 4 ve spojení s § 33a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“)], v důsledku čehož nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě dokazování. Ve věci také žalovaný neshledal důvodnou námitku, že by žalobce byl schopen sdělit a prokázat stav zásob a jejich cenu, pokud by se jej správce daně kdykoli v průběhu zdaňovacího období zeptal.

22. Žalovaný neshledal důvodnými ani námitky stran „nepřiměřenosti a netransparentnosti“ použitých pomůcek. Taktéž se žalovaný neztotožnil se závěrem žalobce, který s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, publikovaný pod č. 2548/2012 Sb. NSS, namítá, že v případě existence několika variant musí správce daně zvolit variantu pro žalobce nejprůzračnější. Závěry tohoto rozsudku nejsou na nynější případ aplikovatelné a v tomto smyslu je žalobcova argumentace nepřijatelná. To se týká i posuzování údaje o „referenčních“ subjektech, z nichž správce daně vycházel při stanovení daně dle pomůcek. Tyto subjekty byly s žalobcem srovnatelné.
23. Žalovaný nesdílí ani názor žalobce, jenž s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, namítá, že podmínka postupovat při posuzování DPH a daně z příjmů právnických osob odlišně v jeho případě nenastala. Dle judikatury totiž principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou odlišné a jakkoli se jedná o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Žalovaný má za to, že postup správce daně byl souladný s výše citovanými závěry Nejvyššího správního soudu, přičemž ze skutečnosti, že žalobci byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2014 toliko ve výši 800 Kč, nelze bez dalšího dovozovat nezákonnost postupu správce daně. Pokud žalobce splnil formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), avšak vzhledem k již konstatovaným vadám účetnictví, z něhož se pro účely daně z příjmů právnických osob vychází [dle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, který se zjistí z účetnictví], nebylo možno vyjít při stanovení základu daně žalobce z jeho účetnictví, přičemž žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, jež by vady účetnictví zhojily a *de facto* jej nahradily, je dle žalovaného nutno shledat postup správce daně souladným s relevantní judikaturou.
24. Pokud jde o poslední žalobní námitku, uvádí žalovaný, že správce daně u žalobce prováděl „namátkovou“ kontrolu celého účetnictví, nikoli pouze jeho určité části se zaměřením na konkrétní skutečnosti, o nichž by měl pochybnosti, či měl jakékoliv informace z předcházející vyhledávací činnosti. Proto správce daně neměl před zahájením daňové kontroly povinnost zaslat žalobci výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

IV. Posouzení věci soudem

25. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. s. ř. s.
26. Ve věci se v podstatě nabízí dvě klíčové otázky: Jednak zda správce daně postupoval správně, pokud překročil ke stanovení daně podle pomůcek, jednak zda institut pomůcek aplikoval řádně. V těchto souvislostech je třeba zvážit námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterážto se dotýká obou zmíněných aspektů případu (podobně jako namítaná procesní pochybení). Zbývá také zvážit, nakolik postupoval správce daně nesprávně, pakliže před zahájením daňové kontroly nezaslal žalobci výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu.

IV. a) Otázka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

27. Předně se soud zabýval žalobní námitkou o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Napadené rozhodnutí je však dle soudu srozumitelné, strukturované a dostatečně odůvodněné. Žalovaný potřebným způsobem reagoval na všechny odvolací námitky; ve smyslu ustálené judikatury, na kterou žalovaný odkazoval, a kterou soud nepovažuje za nutné podrobně reprodukovat, přitom není třeba detailně reagovat na každou dílčí námitku, rozhodné je, aby se správní orgán s obsahem a smyslem argumentace vypořádal a v tomto ohledu vůči ní vystavěl vlastní ucelený argumentační systém. Napadené rozhodnutí v daném smyslu soud nepovažuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nakonec sama rozsáhlá polemika žalobce se závěry žalovaného naznačuje, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné a žalobce zpochybňuje spíše konkrétní závěry žalovaného. Otázka věcné správnosti závěrů žalovaného (popř. procesní cesty, jak k těmto závěrům dospěl) je pak již věcí druhou, kterou se soud zabývá níže.
28. K předchozímu odstavci soud uvádí, že námitku nepřezkoumatelnosti žalobce formuloval relativně obecně, takže v tomto gardu se s ní soud také vypořádal. Pakliže žalobce v této souvislosti sděluje dvě další dílčí námitky a to sice, že si žalovaný protirečí (žalobcovy výnosy nezpochybňuje i zpochybňuje), popř. že žalovaný ignoruje předložené důkazy a trvá toliko na formálních závěrech stran struktury a formy skladové evidence, shoduje se soud s konstatováními, která žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě.
29. Žalobce poukazuje na rozpory mezi body [110], [133] a [139] napadeného rozhodnutí. Podle Krajského soudu v Brně je však z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí seznatelné, že žalovaný neměl pochybnosti o tom, že vykázané výnosy byly skutečně realizovány, avšak žalovanému (potažmo správci daně) vzhledem k tomu, že nebyla předložena úplná skladová evidence, vznikly pochybnosti o tom, zda se jedná o veškeré výnosy žalobce, jinak řečeno, zda neexistují ještě nějaké další výnosy, které (však) nebyly podrobeny zdanění. Takové výnosy by ovšem žalobcovi odběratelé „potvrdit“ nemohli. Pakliže žalobce v tomto kontextu s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013-33, publikovaný pod č. 3015/2014 Sb. NSS, namítá, že pokud měl žalovaný pochybnosti o daňové účinnosti nákladů, měl v souladu se základním cílem správy daní případně snížit výši výnosů, jež jsou předmětem zdanění, nelze s tím souhlasit. Odkazovaný rozsudek řeší odlišnou problematiku: „procesní postup, jakým může

daňový subjekt uplatnit ztrátu vyměřenou za předcházející zdaňovací období a tím i postup či řízení, v rámci kterého tak lze učinit“ (viz bod [21] citovaného rozsudku). Jak přitom žalovaný uvedl, neprokáže-li daňový subjekt své (veškeré) výdaje (neunese důkazní břemeno), nemohou být tyto výdaje zohledněny při výpočtu základu daně, a daňový subjekt musí přijmout následky s tím spojené. Zároveň z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, plyne právní závěr, že neunese-li daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu k výdajům zahrnutým do základu daně, nelze považovat tyto výdaje za prokázané, a proto nemohou být pro účely stanovení základu daně odečteny od příjmů. Z povinnosti správce daně přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, nevyplývá, že by měl správce daně při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů. Tato otázka, stejně jako žalobcem zmiňovaná problematika formy skladové evidence a jejího posuzování, se však netýká ani tak nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, jako spíše správnosti závěrů žalovaného a soud se jimi také zabývá níže.

IV. b) Otázka nemožnosti stanovit daň na základě dokazování

30. Ve vztahu k otázce (vedení) skladové evidence panuje mezi žalovaným a žalobcem spor do jisté míry v tom, zda tuto evidenci žalobce vůbec vedl. Žalobce se domnívá, že ji vedl – sice ne ve formální podobě požadované žalovaným, ale jakýmsi „rozptýleným“ způsobem (nikoli tedy v jednom dokumentu, nýbrž na jednotlivých účetních a dalších dokumentech k nim se vztahujícím), který ve svém souhrnu danou evidenci představoval či přinejmenším nahrazoval.
31. Zároveň žalobce zdůraznil, že skladová evidence se vede tehdy, účtuje-li účetní jednotka o zásobách způsobem B, a to tak, aby bylo možné v průběhu účetního období zjistit a prokázat stav zásob a složky pořizovací ceny těchto zásob (pokud by žalobce správce daně kdykoliv v průběhu zdaňovacího období zeptal, zda je schopen sdělit a prokázat stav zásob a jejich cenu, tak by tak vždy byl schopen učinit, a to obdobným způsobem jako při realizaci inventury; zejména z jednotlivých souhrnně zpracovaných podkladů). Žalovaný a správce daně však dle žalobce bohužel vůbec nerozlišují pravidla způsobu vedení skladu, neboť pravidla aplikující se pro vedení skladu způsobem A aplikují automaticky bez dalšího na vedení skladu způsobem B. Ač se např. u vedení skladu způsobem B nevyžaduje zpracování skladových karet (ačkoliv i ty žalobce nad rámec svých povinností vedl) nebo zpracování příjmemek a výdejek, neboť z právní úpravy a způsobu účtování vyplývá, že pro účely vedení skladu způsobem B nejsou tyto skutečnosti potřebné, tyto byly v rámci daňového řízení požadovány.
32. K tomu soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, publikovaný pod č. 4140/2021 Sb. NSS, uvádí, že „[d]le § 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).“ (pozn.: zvýraznění původní)

33. Na tyto závěry, uvedené v bodě [14] citovaného rozsudku, Nejvyšší správní soud navázal v bodě [15], kde dodal, že „[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 evidenc. 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. [...] 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“. (pozn.: zvýraznění provedl KS v Brně)
34. K těmto konstatováním, vedeným konkrétně k problematice podoby a vedení skladové evidence, zdejší soud doplňuje, že obecně 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 případě 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 případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností evidence, i když na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných plněních. V tomto ohledu měli správce daně a žalovaný za to, že žalobcem předkládané podklady jsou neúplné či nedostatečné, a to také proto, že podklady, které žalobce dodal, nejsou bezmezerovité a neumožňují ani na konci zdaňovacího období, ani v jeho průběhu zjistit stav zásob a jejich „tok“.

35. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje. V první řadě tak soud ve svém důsledku souhlasí s žalovaným, že za průkaznou skladovou evidenci v pravém slova smyslu není možné z povahy věci považovat „pouhé“ poznámky na fakturách a pokladních dokladech spočívající v uvedení kam a na jakou zakázku je zboží spotřebováno (viz body [74] a [89] napadeného rozhodnutí). Lze s žalovaným do značné míry souhlasit, že ze samotného významu slova evidence (shromažďování údajů o existenci a vlastnostech určitých entit jednoho druhu) je zřejmé, že se má jednat o určitý ucelený dokument podávající přehled o stavu zásob a jejich pohybu té které účetní jednotky, prostřednictvím kterého je možno právě za situace, kdy je souladný s účetními doklady, dojít k závěru o jeho průkaznosti a zjistit jeho prostřednictvím kdykoliv během účetního období stav zásob včetně jeho ocenění k určitému datu, resp. zjistit aktuální stav zásob.
36. Za velmi důležitý v tomto směru považuje soud fakt, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil úplnou evidenci zakázek; i kdyby totiž způsob, jakým žalobce skladovou evidenci vedl, představoval jakousi neformální „náhradní“ podobu vedení skladové evidence, popř. šlo o jiný důkaz, který je s to skladovou evidenci nahrazovat, bylo by třeba trvat na úplnosti takového souboru informací. Jak však vyplývá z napadeného rozhodnutí (a v podstatě i z žalobcovy argumentace), předkládal žalobce správci daně seznamy „jednotlivých největších zakázek“, nikoli tedy všech (v podrobnostech viz bod [75] a [89] napadeného rozhodnutí). I proto tudíž nebylo možné, aby správce daně dané poznámky na fakturách porovnal s úplnou evidencí zakázek, a takto případně dodatečně potvrdil jejich úplnost.
37. Pokud žalobce předkládal skladové karty, pak z nich je patrný pouze stav materiálu ke konci toho kterého účetního období vykázaný ve vazbě na předložené inventurní soupisy. Stejně tak předložené dodací listy se vztahovaly pouze k materiálu vykázanému na konci účetního období. V podrobnostech ohledně skutkového stavu týkajícího se k vykázaní stav zásob na účtu 112 000 – Materiál na skladě a účtování o nákupech materiálu na vrub účtu 501 000 – Spotřeba materiálu za jednotlivá zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 soud odkazuje na body [92] až [94] napadeného rozhodnutí. Lze přitom ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím souhlasit s žalovaným, že k předmětnému materiálu, který žalobce v jednotlivých letech nakoupil a v těchto jednotlivých letech jej spotřeboval, nebyly předloženy skladové karty, ze kterých by bylo zřejmé, v jakém množství, druhu a ocenění byl materiál přijat na sklad a současně v jakém množství, druhu a ocenění byl tento materiál vydán do spotřeby v návaznosti na vydané faktury. Taktéž nelze ověřit, který materiál (nakoupený či převedený z minulého účetního období) byl v jakém množství a ceně fakturován.
38. Dle názoru soudu tedy žalobce nepředložil řádně vedené skladové evidence v rozsahu za celá účetní období 2012, 2013 a 2014, z nichž by bylo patrné, v jakém množství, druhu a ocenění byl materiál přijat na sklad ve vazbě na přijaté faktury v průběhu účetních období a současně v jakém množství, druhu a ocenění byl tento materiál vydán do spotřeby, resp. nepředložil položkové evidence jednotlivých nakoupených a prodaných zásob materiálu vedené v souladu s § 9 prováděcí vyhlášky (tj. nebyly evidovány veškeré pohyby materiálu). Svým rozsahem a obsahem předložené skladové karty neúplnost a neprůkaznost evidencí nenahradily. Proto nelze ověřit ani základ daně, neboť stav zásob k 1. 1. a k 31. 12. toho kterého období, spotřeba zásob v jeho průběhu, vykázaný nákup zásob, jejich zaúčtování do nákladů (tj. přímo do spotřeby) a tržby za prodej těchto zásob

nelze vzájemně verifikovat. Tyto nedostatky nemohla zhojit ani provedená svědecká výpověď.

39. Jak rovněž vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43 (viz body [20] a [21]), tak navzdory nesplnění primární povinnosti řádně vést potřebné evidence daňový subjekt stále může 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. náleze 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“ (zvýraznění doplnil KS v Brně). V takové situaci je však třeba doložit relevantní důkazní prostředky, které by ve svém souhrnu mohly věrně ilustrovat pohyb jednotlivých druhů zboží – zde tedy materiálu.*
40. Obecně je pak ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, možné doplnit také to, že *„popsané postupy nejsou samoúčelné. Mají sloužit jak správci daně k ověření deklarovaneho 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 nabrazuje. 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 odpovídá skutečnosti (obdobně srov. rozsudek ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32, bod 54)“ (zvýraznění doplnil KS v Brně). Pokud přitom „evidence zásob“ umožňuje porovnání stavu faktického a účetního pouze na začátku a na konci roku, nelze ji považovat za průkaznou (viz bod [34] rozsudku ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45; k tomu srov. např. body [92] až [94] napadeného rozhodnutí, popř. vyjádření žalovaného k žalobě, jak je reprodukováno v bodě 19. a 20. tohoto rozsudku).*
41. Zdejší soud tedy s odkazem na výše popsané uvádí, že v daných souvislostech je skladová evidence zpravidla klíčovým důkazem (její nedostatky začasté vedenou ke stanovení daně podle pomůcek – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, ze dne 10. 1. 2013, č. j. 7 Afs 68/2011-57, ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29). Pokud není vedena či není vedena zcela průkazně, je na daňovém subjektu, aby prokázal svá daňová tvrzení jiným srovnatelně „kvalitním“ způsobem (viz např. bod [47] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46). Zároveň je však třeba, aby byl zachován smysl vedení evidence či její obdoby, kdy je třeba, aby taková „evidence“ odrážela stav zásob v průběhu času, tedy byla vedena přesně a průběžně a odrážela skutečný stav kdykoli v rámci příslušného zdaňovacího období (viz např. bod [30] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007-98). Za takový náhradní způsob prokázání daňových tvrzení lze považovat, např. na základě faktur či jiných důkazních prostředků, *„sestavení úplné rovnice“* mezi nakoupeným materiálem a materiálem poskytnutý v rámci plnění

odběratelům ve „vzájemně srovnatelných jednotkách“ při možnosti zjištění veškerých v příslušném zdaňovacím období nakoupeného a „dodaného“ materiálu, tedy prokázat rozhodné skutečnosti tak, aby za splnění shora uvedených zákonných a judikатурních požadavků bylo „možné úplnou rovnici vstupů a výstupů sestavit“ (viz body [48] až [50] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46).

42. Ačkoli tak soud považuje již shora přiblížené závěry správce daně a žalovaného za principiálně správné a do značné míry dostačující, zabýval se také tím, zda např. jednotlivé faktury, které žalobce v průběhu daňové kontroly předkládal, umožňují citované „sestavení úplné rovnice“ mezi vstupy a výstupy, a to průběžně, včetně případných úbytků.
43. Zde se Krajský soud v Brně domnívá, že předložené faktury nemohou skladovou evidenci nahradit. Plyne to již z žalobcem předložených vydaných faktur, neboť soupis zakázek, k nimž žalobce přiřazoval přijaté faktury, žalobce nepředložil úplný, takže nebylo možné k nim všechny přijaté faktury spárovat tak, aby vznikla ona „úplná rovnice“. Při jednání se správcem daně (protokol ze dne 3. 5. 2015, č. j. 854202/16/2912-60564-706071) žalobce nadto ani nepředložil všechny přijaté faktury. K vydaným fakturám navíc v mnoha případech není přiložen avizovaný položkový rozpočet, který by opět umožnil přijatý materiál přiřadit k vydanému materiálu.
44. Navíc se soud domnívá, že s ohledem na rozložení důkazního břemene v rámci daňového řízení bylo především na žalobci, aby prokázal možnost takového spárování faktur, jako by tomu bylo v případě řádného vedení skladové evidence (viz bod [37] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45: „Vzhledem k tomu, že v posuzované věci byla zpochybněna celá evidence zásob, přičemž právě na jejich prodeji jsou závislé stěžovatelovy tržby, musel by stěžovatel prokazovat v podstatě veškeré účetní případy.“). Jinak by důkazní břemeno bylo v podstatě přenášeno na správce daně a daňové subjekty by *de facto* mohly z nevedení skladové evidence (přínejmenším v přehledné podobě) těžit tím, že by předkládaly toliko soubory faktur, u nichž by správce daně byl nucen ke konkrétním datům přiřazovat konkrétní položky a tak sám zjišťovat a nahrazovat vedení skladové evidence. To by hrozilo zejména u větších subjektů či těch, přes které prochází větší množství zboží, materiálu apod. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v bodě [38] rozsudku ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, „povinnost [správce daně] zjistit rozhodné skutečnosti však rozhodně nesahá tak daleko, aby v případě zpochybnění evidence zásob sám stanovil daň za součinnosti se zákazníky a dodavateli daňového subjektu a namísto něj vyhledal veškeré důkazy a zjistil veškeré relevantní informace – za takové situace by zcela postrádala smysl prvotní povinnost tvrzení a důkazní tížící daňový subjekt.“ To lze vztáhnout i k žalobcově argumentaci, že správce daně mohl relevantní skutečnosti zjistit od obchodních partnerů žalobců, kdy nadto je třeba vzít v potaz, že žalovaný doplnil, že skutečnost, že žalobce nepředložil úplný přehled zakázek za jednotlivá zdaňovací období, v praktické rovině zpochybňuje relevanci takového dokazování.
45. K tomu soud dodává, že žalovaný v tomto směru identifikoval i nedostatky dodacích listů, které by dle žalobce rovněž mohly nahrazovat skladovou evidenci (či představovat její prvek), a to např. v bodě [143] napadeného rozhodnutí. Tam se věnoval jak otázce ručního doplňování údajů do dodacích listů, tak zejména skutečnosti „chybějících údajích o datu, kdy měl být příslušný materiál nakoupen, či údaje o dodavateli, neboť tyto skutečnosti dodacím listům rovněž nepřidávají na věrohodnosti. Pro daný případ je však stěžejní, že předložené dodací listy se vztahovaly pouze k materiálu na konci toho kterého zdaňovacího období,

zdokladovaly tak pouze konečný zůstatek účtu Materiál na skladě, tudíž takovéto dodací listy je třeba považovat za nedostatečné i za předpokladu, že jednotlivé listy jsou bezvadné.“

46. V dané situaci se tak soud ztotožňuje se závěry žalovaného uvedenými např. v bodech [100] a [101] napadeného rozhodnutí, dle kterých za situace, kdy účetní jednotka nevede průkaznou evidenci o zásobách, nelze na konci zdaňovacích období provést řádně inventarizaci zásob v souladu s § 29 a 30 zákona o účetnictví, na jejímž základě by mohl být ověřen skutečný stav a stav v účetnictví. Přitom v posuzovaném případě vzhledem ke skutečnosti, že nebyla předložena skladová evidence s konkretizací cen, v jakých je evidence vedena, dle § 9 prováděcí vyhlášky ani důkazy jí nahrazující, úplné skladové karty a pohyby na nich, a zároveň nebylo prokázáno provedení inventarizace dle § 29 a 30 zákona o účetnictví, nebylo možno zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně; současně tak žalobce neprokázal, že materiál zaúčtovaný na vrub účtu 501 000 – Spotřeba materiálu ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 v celkové výši 22 544 972,75 Kč, ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013 v celkové výši 30 184 804,95 Kč, ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 v celkové výši 33 805 491,34 Kč, byl skutečně spotřebován, na jaké realizované výkony a jakým způsobem sloužil k činnosti žalobce.
47. Za těchto podmínek lze v souladu s žalovaným konstatovat, že: ve vztahu ke zdaňovacímu období 2012 žalobce uplatnil náklady v celkové výši 40 036 000 Kč, přičemž správcem daně zpochybněná a v tomto smyslu neprokázaná spotřeba tak činí 56,31 % veškerých nákladů; ve vztahu ke zdaňovacímu období 2013 žalobce uplatnil náklady v celkové výši 49 728 000 Kč a „neprokázaná spotřeba“ tak činila 60,70 % veškerých nákladů; ve vztahu ke zdaňovacímu období 2014 žalobce uplatnil náklady v celkové výši 47 971 000 Kč, kdy „neprokázaná spotřeba“ tak činila 70,47 % veškerých nákladů. Výše uvedené – správcem daně zpochybněné – spotřeby jsou podstatnou částí celkově uplatněných nákladů, a tudíž danou skutečnost není možno považovat jen za dílčí nesprávnost. Proto byla vypovídací schopnost žalobcova účetnictví z podstatné části zpochybněna, resp. byla zpochybněna jeho průkaznost a správnost dle § 8 odst. 1 a 4 v návaznosti na § 33a zákona o účetnictví, a je tak akceptovatelná úvaha správce daně, že tak na jeho základě nelze stanovit daň primárním způsobem, tedy dokazováním.
48. Je potřeba v daných souvislostech připomenout, že dle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, konkrétně dle jeho bodu [11] *„pro použití pomůcek 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. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“*
49. Ve vztahu k žalobcově argumentaci to tedy skutečně znamená, že daň lze dle okolností případu stanovit na základě dokazování i při ztraceném či zničeném účetnictví, na druhou

stranu však ani podstatně „zachovalejší“ účetnictví samo o sobě neznamená, že nelze daň určit dle pomůcek a je nutné dokazovat. K tomu, jaké důsledky nezřídka vyplývají z nevedené či neprůkazné skladové evidence, viz judikatura Nejvyššího správního soudu citovaná v tomto rozsudku (bod 41.).

50. Soud tak v této rovině věci uzavírá, že přechod na pomůcky bylo možné ze strany správce daně považovat za oprávněný krok – ve smyslu § 98 daňového řádu „[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“, lze daň stanovit podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek pak nelze považovat ani za překvapivé, jak argumentuje žalobce, neboť na tuto možnost byl žalobce upozorněn minimálně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 15. 9. 2016, č. j. 1497411/16/2912-60564-706071, a i při jiných příležitostech.
51. Postup dle pomůcek byl dle názoru soudu možný i v situaci, kdy správce daně stanovil DPH za příslušná zdaňovací období dokazováním, ohledně DPH tedy žalobcovo účetnictví (zásadním způsobem) nezpochybil. Podobně jako žalovaný soud odkazuje na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty).*“ (obdobně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 4 Afs 23/2016-52, či ze dne 6. 2. 2019, č. j. 5 Afs 320/2017-28, bod [19]). Tedy „jen“ ze skutečnosti, že žalobci byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2014 toliko ve výši 800 Kč, nelze bez dalšího dovozovat nezákonnost postupu správce daně. Pokud žalobce splnil formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 zákona o DPH, avšak vzhledem k již konstatovaným vadám účetnictví, z něhož se pro účely daně z příjmů právnických osob vychází [podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, který se zjistí z účetnictví], nebylo možno vyjít při stanovení základu daně žalobce z jeho účetnictví, přičemž žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, jež by vady účetnictví zhojily a fakticky jej nahradily, je možné shledat postup správce daně zákonným. Obdobnou argumentací, jakou nyní uplatňuje žalobce, se přitom Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5 Afs 29/2012-47, v němž uvedl: „*Jakkoli se jednalo o stejná plnění téhož daňového subjektu, dokazování stran hodnocení daňově uznatelných výdajů (nákladů) pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů) a dokazování stran naplnění podmínek pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (např. pokud splní podmínky stanovené v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty), nelze zaměňovat a zjištění stran té které daně nelze bez dalšího přejímat pro účely daně druhé.*“

IV. c) Zákonnost stanovení daně podle pomůcek

52. V druhém aspektu věci, konkrétním postupu správce daně při stanovení daně dle pomůcek, se již žalobce vyjadřuje podstatně stručněji než k tomu, zda bylo možné daň stanovit dokazováním, a v tomto smyslu argumentuje spíše „podpůrně“. Soud se přitom v hodnocení této otázky kloní ke stanovisku žalovaného, jak bylo formulováno jednak v napadeném rozhodnutí, jednak ve vyjádření k žalobě.

53. V tomto ohledu žalobce namítá nepřiměřenost a netransparentnost použitých pomůcek. Přestože daňový řád nedefinuje pojem „dostatečně spolehlivě“, jakožto jednu z podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, jedná se o takovou výši daně, jež bude představovat kvalifikovaný odhad její výše na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tedy mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě. Nelze však (z povahy věci) požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daňové povinnosti, a je možno ji použít teprve poté, co daňový subjekt nedostal svým zákonným povinností, a daň nebylo možno stanovit dokazováním.
54. Pakliže se soud seznámil s podklady, které správce daně využil, domnívá se, že ty mu umožnily stanovit základ daně a daň za předmětná zdaňovací období dostatečně spolehlivě. Pomůcky měly racionální povahu a blížily se realitě. Správce daně vycházel z nezpochybněných údajů, uvedených žalobcem v příslušných přiznáních k dani z příjmů právnických osob (z částek čistého obratu), a rovněž z údajů o srovnatelných subjektech (poměr základ daně/čistý obrat), přičemž za účelem eliminace odchylek vypočetl aritmetický průměr těchto poměrů z údajů o 3 srovnatelných subjektech. Tím byla naplněna podmínka přechodu na stanovení daně podle pomůcek, tedy že základ daně a výše daně byly pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě. Jak uvedl i žalovaný, využití pomůcek lze považovat za adekvátní, racionální, a v dostupné míře usilující o přesné stanovení žalobcovy daňové povinnosti, když tento kvalifikovaný odhad je souladný se základními zásadami logického myšlení.
55. Stejně jako žalovaný se ani zdejší soud neztotožňuje s žalobcovou námitkou, který s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, namítá, že v případě existence několika variant musí správce daně zvolit variantu pro žalobce nejvýhodnější. Lze poznamenat, že Nejvyšší správní soud se v daném rozsudku zabýval zjišťováním referenční ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, přičemž vyslovil povinnost přihlídnout k variantě nejvýhodnější pro daňový subjekt. Vzhledem k tomu, že v případě žalobce byla daň stanovena dle pomůcek, a nikoliv dokazováním, nejsou závěry Nejvyššího správního soudu v nyní posuzované věci relevantně aplikovatelné, neboť daňový řád při stanovení daně dle pomůcek správcem daně ukládá stanovit daň dostatečně spolehlivě, avšak nároky na výběr srovnatelných subjektů v případě stanovení daně podle pomůcek jsou odlišné od prokazování cenového rozdílu u ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
56. Náhradní způsob stanovení daně za použití pomůcek musí naplňovat základní cíl správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daně, avšak je zřejmé, že daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze kvalifikovaným odhadem. Není přípustné, aby správce daně stanovil daň záměrně vyšší, než kdyby daňový subjekt (zde žalobce) splnil své zákonné povinnosti, a než vyplývá z použitých pomůcek, není však ani možné, aby správce daně stanovil daň na nejnížší hranici možného odhadu. Takový postup by nebyl v souladu s požadavkem v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost pomůckami určených skutečností. Zde žalovaný vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, dle kterého výslovně: *„Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí (viz již výše), ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti*

nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány. Správce daně se vzhledem k úkolu stanovit daňovou povinnost co nejvíce spolehlivě i za okolností, kdy nemá potřebné údaje ze strany daňového subjektu, též vystavuje možnosti, že výsledný odhad a tím i stanovená daň bude nižší, než kdyby daňový subjekt splnil své zákonné povinnosti a poskytl mu úplné a bezchybné daňové přiznání. Právě tak, jako není přípustné, aby z tohoto důvodu vyměřoval daň záměrně vyšší, než z použitých pomůcek vyplývá, není možné jej ani zavázat daňovou povinností vyměřovat za každých okolností na nejnižší hranici možného odhadu. Ani tento postup by nebyl v souladu s požadavkem v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost pomůckami určených skutečností.“

57. Není důvodná ani námitka, že správce daně měl z důvodu výrazné odchylky vyloučit údaj subjektu „A“, a vypočítat poměry základů daně u subjektů „B“ a „C“. Skutečnost, že u jednoho z jinak srovnatelných subjektů (bod [111] napadeného rozhodnutí) je podíl základ daně/čistý obrat výrazně vyšší než u jiných subjektů, sama o sobě nezakládá nutnost tento subjekt pro účely stanovení daně vyřadit, neboť správci daně nebylo známo, zda se realita žalobce více blíží subjektům „B“ a „C“, či subjektu „A“, který žalobci vzhledem k vyššímu podílu základ daně/čistý obrat nevyhovuje. Správce daně získal určité rozmezí hodnot tohoto podílu u subjektů srovnatelných se žalobcem, přičemž pomocí výpočtu aritmetického průměru byly eliminovány případné odchylky, ale zároveň i byla zapracována jistá míra pravděpodobnosti spočívající v tom, že realita žalobce se mohla nejvíce blížit právě subjektu „A“ (v souladu s cílem stanovení daně podle pomůcek co nejvýše se přiblížit realitě, která je však při tomto stanovení způsobu stanovení daně pouhým prakticky nedosažitelným cílem). Ačkoli s tím žalobce nesouhlasí, lze konstatovat, že subjekt „A“ se skutečně podílel pouze třetinovým koeficientem na aritmetickém průměru podílu základ daně/čistý obrat, obdobně jako subjekt „B“ i „C“. Zároveň je ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, na základě jakých skutečností správce daně dospěl k závěru, že tyto subjekty jsou s žalobcem srovnatelné do té míry, že lze vycházet ze zjištěných údajů (kritérií), aniž by bylo nutno tyto korigovat ekonomickou úvahou zohledňující relevantní odchylky.
58. V této souvislosti žalobce také namítal, že správce daně (resp. žalovaný) vycházel v případě potenciálně srovnatelných subjektů toliko z jejich internetových stránek. Žalobce uvedl, že správce daně měl tyto skutečnosti důkladněji prověřovat, např. místními šetřeními, přičemž o čemkoli takovém obsah spisu nesvědčí. Správce daně dle žalobce také nebral v potaz tržní pozice jednotlivých subjektů a nekorigoval ekonomické odlišnosti v jejich podnikání.
59. K tomu je možné uvést, že správce daně postupoval v souladu s judikaturou, která požaduje, aby obsah stránek byl zachycen tiskem či uložením na elektronický nosič dat tak, aby bylo možné správním orgánem zjištěný skutkový stav ověřit (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, čj. 1 As 33/2011-58, publikovaný pod č. 2312/2011 Sb. NSS). Z obsahu předloženého správního spisu je seznatelné, že správce daně tímto způsobem postupoval (viz příloha č. 82), přičemž žalobce na podporu svých tvrzení nepředložil žádné relevantní důkazy. Soud zde souhlasí s žalovaným, že pravost použitých podkladů nelze zpochybnit pouhým konstatováním; žalobce žádným způsobem nedoložil, že např. obsah předmětných internetových stránek byl v kontrolovaném období odlišný. Ve zbytku se pak žalobcova argumentace nese v obecné rovině a blíže nesděljuje, v čem a jak měl zjištěné skutečnosti správce daně či žalovaný „korigovat“. Ke srovnatelnosti jednotlivých vybraných subjektů s žalobcem se přitom žalovaný poměrně detailně vyslovil

v bodech [116] a [117] svého rozhodnutí, přičemž žalobce tuto argumentaci ničím konkrétním nezpochybňuje.

60. Rovněž žalobcova námitka, že nezahájení přestupkového řízení ve věci porušení účetních předpisů svědčí o tom, že pochybení spojená s vedením skladové evidence nejsou takového charakteru, aby toto řízení bylo zahájeno, pak ve věci není relevantní, neboť daňové a přestupkové řízení jsou odlišná řízení s různou právní úpravou i cíli. Jen ze skutečnosti, že v daném případě nebylo vedeno řízení ve věci porušení účetních předpisů, nelze dovozovat závěry o stavu účetnictví žalobce či jeho důkazní potenci.
61. V obecné rovině je pak třeba dodat, a tuto skutečnost vztáhnout na celou žalobcovu argumentaci týkající se zvolených pomůcek apod., že možnosti daňových subjektů zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek, jsou i judikaturně pojímány značně restriktivně. K tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, v němž kasační soud v bodech [36] až [38] konstatoval:

[36] *Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 - 156).*

[37] *V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora citovaný rozsudek čj. 9 Afs 28/2007 - 156).*

[38] *Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. 8 Afs 69/2010 - 103). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.“*

62. Zároveň se dostatečná spolehlivost daně stanovené podle pomůcek týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tedy daňový subjekt může ve svých námitkách brojit pouze proti výslednému určení daňové povinnosti (viz bod [53] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013-58). Je tedy třeba, aby daňový subjekt ve svých námitkách uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřenou a svá tvrzení podložil odpovídajícími důkazy.
63. Krajský soud v Brně v návaznosti na výše uvedené konstatuje, že žalobce nepředložil tak závažné námitky či důkazy, které by použité pomůcky relevantně zpochybnily.

IV. d) Výzva dle § 145 odst. 2 daňového řádu

64. Konečně žalobce namítá, že nezákonnost rozhodnutí žalovaného je dána i tím, že správce daně žalobci před zahájením daňové kontroly nezaslal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
65. V tomto směru soud nemá, co by dodal nad rámec vyjádření žalovaného k žalobě: „[P]ovinnost správce daně zaslat podle § 145 odst. 2 daňového řádu výzvu předcházející daňové kontrole, není bezvýjimečná. Oproti potvrzování zjištění, která správce daně při daňové kontrole prověřuje, přičemž má povinnost přistoupit k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu, stojí situace, kdy správce daně žádné konkrétní indicie nemá, přičemž při prvním úkonu teprve začne zjišťovat daňovou povinnost nebo její rozsah (ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu), aniž by předtím musel vyzvat žalobce k dodatečnému daňovému tvrzení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55). Rozhodující pro vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu je pak pro správce daně posouzení, zda má k dispozici dostatečné indicie k tomu, aby mohl důvodně předpokládat, že daň by mohla být doměřena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65); důvodný předpoklad neznamena, že by si správce daně musel být jistý tím, že daň bude doměřena a v jaké výši, naopak, může se stát, že se původní předpoklad správce daně nepotvrdí, není tedy nutné, aby tento důvodný předpoklad byl věcně správný (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 9 Afs 46/2016-33). Tak tomu bylo i v dané věci, neboť správce daně u žalobce prováděl ‚namátkovou‘ kontrolu celého účetnictví, nikoli pouze jeho určité části se zaměřením na konkrétní skutečnosti, o nichž by měl pochybnosti, či měl jakékoli informace z předcházející vyhledávací činnosti. Účetnictví žalobce bylo zpochybněno až na základě skutečností zjištěných při daňové kontrole, přičemž před jejím zahájením neexistovaly konkrétní indicie či skutečnosti svědčící tomu, že žalobcem vykázaná

daňová povinnost je nesprávná. Pakliže správce daně nevyzval podle § 145 odst. 2 daňového řádu žalobce k podání dodatečného daňového tvrzení, byl takový postup souladný se zákonem.“

66. Stejně jako žalovaný pak považuje soud námitku opírající se o formulace obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 61/2018-30, za nepřipadnou, neboť dané formulace vytrhává z jejich kontextu. Nezákonnost rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, a to v zásadě jen v rovině penále, by byla dána toliko v případě, kdy se správce daně o relevantních skutečnostech, které mohou vést k doměření daně, dozvěděl jinak než na základě daňové kontroly. V kontextu posuzované věci by jen za takových okolností byla dána nezákonnost dodatečných platebních výměrů stran penále, pakliže by správce daně nezaslal výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení dle § 145 odst. 2 daňového řádu. K naplnění popsané podmínky však nedošlo a napadené rozhodnutí žalovaného, potažmo dodatečné platební výměry, ob stojí i z tohoto pohledu.

V. Závěr a náklady řízení

67. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
68. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. února 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu