



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce:

Z. Z.

bytem X

zastoupen Ing. Bc. Pavlou Kvapilovou, daňovou poradkyní
sídlem Příkop 838/6, 602 00 Brno

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 41141/20/5200-10421-711811,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou doručenu Krajskému soudu v Brně dne 4. 1. 2021 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 41141/20/5200-10421-711811, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 11. 2019, č. j. 2002620/19/3309-51521-703603, č. j. 2002678/19/3309-51521-703603, a č. j. 2002729/19/3309-51521-703603 (dále jen „dodatečné platební výměry“).
2. Dodatečnými platebními výměry správní orgán prvního stupně podle pomůcek doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015, a stanovil povinnost uhradit penále.

II. Obsah žaloby

3. Na výzvu soudu usnesením ze dne 22. 1. 2021, č. j. 31 Af 1/2021 – 69, žalobce shrnul svou žalobní argumentaci do deseti stěžejních bodů. V první žalobní námitce žalobce upozorňuje, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a tato vada nebyla odstraněna. Nedošlo k naplnění podmínek pro prodloužení lhůty a prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak uplynula 25. 11. 2019. Ve druhé žalobní námitce žalobce předestírá, že důkazními prostředky bylo prokazováno uskutečnění plnění dle daňových dokladů od FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. a řetězec doložených a provedených důkazů činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k přijetí zdanitelných plnění v podobě nákupu kovoobráběcích nástrojů od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET s.r.o. skutečně došlo. Ve třetí žalobní námitce žalobce namítá, že není přípustné, aby správce daně konstatoval, že předložené důkazy neprokázaly realizaci plnění, přestože předložený okruh důkazů potvrzuje skutkovou verzi daňového subjektu, a jakkoliv k nim dále nepřihlížel a přistoupil k alternativnímu stanovení daně za použití pomůcek. Na to žalobce dále navazuje ve čtvrté žalobní námitce a rozvádí, že prokázal splnění podmínek pro uznatelnost nákladu jako daňově účinného. Závěry správce daně, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení a neprokázal, že přijatá plnění od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET s.r.o. byla fakticky uskutečněna a že neprokázal faktické vynaložení výdajů, nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Nadto bylo možno stanovit daň dokazováním a nebyl dán žádný důvod pro její stanovení podle pomůcek. Na neunesení důkazního břemene správcem daně žalobce navazuje také v páté žalobní námitce a vyjmenovává neprokázané skutečnosti. Žalovaný pak podle žalobce na námitky týkající se neunesení důkazního břemene nikterak nereagoval. V šesté žalobní námitce žalobce upozorňuje, že se žalovaný nevypořádal se závěry znaleckého ústavu STATIKUM s.r.o. a fakticky provedl výslech jednání nesrovnatelných subjektů, přičemž mu bylo odepřeno jeho právo podle § 96 odst. 5 daňového řádu. Návrhy žalobce na provedení důkazních prostředků byly odmítnuty. Požadavky na vedení skladové evidence movitých věcí s dobou použitelnosti jeden rok a kratší a drobný hmotný majetek nemající oporu v právních předpisech. V sedmé žalobní námitce žalobce namítá, že žalovaný ignoruje vlastní pořízenou fotodokumentaci svědčící o existenci nástrojů od dodavatelů FERMA s.r.o. a ZORNET, s.r.o. V osmé žalobní námitce žalobce poukazuje na podmínky stanovení daně pomocí pomůcek, a to (i) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností, (ii) v důsledku uvedeného nesplnění povinností daň nebylo možno stanovit dokazováním a (iii) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Tyto podmínky

podle žalobce nebyly splněny, nedošlo k nesplnění povinností ze strany daňového subjektu a daň bylo možno stanovit dokazováním. V deváté žalobní námitce žalobce brojí proti nedostatečně spolehlivému stanovení daňové povinnosti. Daň byla stanovena v maximální možné výši bez ohledu na skutečný stav věci, kdy činnost žalobce byla porovnána s nesrovnatelnými daňovými subjekty. Žalobce je fyzickou osobou vedoucí daňovou evidenci, srovnatelnými subjekty nemohou být právnické osoby vedoucí podvojný účetnictví. V desáté žalobní námitce uzavírá, že s ohledem na to, že na dani z přidané hodnoty správce daně na základě totožné skladové evidence a doložených důkazů shledal, že daň je možno stanovit na základě dokazování, je zřejmé, že pro aplikaci pomůcek dle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu nebyly splněny podmínky.

4. Všechny své žalobní námitky žalobce v žalobě podrobně rozvedl.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný krajskému soudu doručil své vyjádření k žalobě dne 1. 4. 2021. Zdůraznil, že nesouhlasí s názorem žalobce, že správce daně nemohl vydat dodatečné platební výměr, neboť žalobce byl v rámci daňové kontroly seznámen s výsledky kontrolního zjištění a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření, které využil. K projednání zprávy o daňové kontrole bylo žalobci navrženo šest termínů, ze kterých se opakovaně omlouval. Závěr správce daně o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole tak nebyl zcela iracionální a nezpůsobil nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Pochybení správce daně pak bylo napraveno v rámci odvolacího řízení. K důvodnosti omluv se správce daně i žalovaný vyjádřili.
6. Žalovaný následně ve svém vyjádření shrnul skutečnosti týkající se zdanitelného plnění od dodavatelů FERMA s. r. o. a ZORNET, s. r. o. Předně nesouhlasil s tím, že žalobce uskutečnění plnění prokázal, a dodal, že správce daně nezpochybnil, že žalobce uskutečňuje činnost na výstupu. Žalobce však neodstranil pochybnosti o tom, zda jím používané nástroje byly fakticky pořízeny od společnosti FERMA s. r. o. a ZORNET, s. r. o. Ve vztahu k čestnému prohlášení a výsledku P. H. žalovaný uvedl, že nevyhodnocení čestného prohlášení správcem daně bylo zhojeno svědeckou výpovědí, která byla následně řádně vyhodnocena. K formě úhrady dokladů zdůraznil, že hotovostní úhrada nebyla důvodem pro stanovení daně podle pomůcek, tím bylo neunesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k vedení průkazné skladové evidence zásob. Po žalobci pak ani nebylo požadováno, aby prokázal, jakým způsobem nabyl zboží jeho dodavatel. Výslech jednatelů dodavatelů společností FERMA s. r. o. a ZORNET, s. r. o. byl správcem daně uložen v rámci řízení o dani z přidané hodnoty. Dále úřední záznamy o podání vysvětlení na policii nebyly brány jako důkaz, neboť daň byla stanovena podle pomůcek. Žalovaný při hodnocení důkazů postupoval v souladu se zákonem. Správce daně prokázal své pochybnosti o uskutečnění předmětných plnění a je to právě žalobce, kdo své důkazní břemeno neunesl.
7. Závěry žalovaného týkající se skladové evidence nástrojů mají podle jeho vyjádření oporu ve skutkových zjištěních a ve spisovém materiálu. Správcem daně byla předložena skladová evidence ve formě souhrnného záznamu příjmů a výdajů nástrojů měsíčně v kg. Z této evidence nelze vyčíst ničeho o tom, jaké nástroje a v jakém množství byly pořízeny. To, že datum a množství v kg přijaté na sklad odpovídá fakturám přijatým od dodavatele FERMA s. r. o. a ZORNET, s. r. o. neznamená bez dalšího, že je skladová evidence

vedena řádně. Skladová evidence vedená v kilogramech je ve vztahu k evidovanému zboží neprůkazná. Bez průkazné daňové evidence přitom nelze posoudit, zda výdaje uvedené v daňovém tvrzení odpovídají skutečným výdajům a zda byly uplatněny ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce tak nesplnil svou zákonnou povinnost. V důsledku pak nebylo možné stanovit daň dokazováním. K přechodu na stanovení daně podle pomůcek pak byla splněna také třetí podmínka, a sice stanovení daně dostatečně spolehlivě a přiměřeně. Nelze přitom srovnávat zprůměrovanou hodnotu s dílčím základem daně stanoveným v individuálním případě.

8. Dále žalovaný uvedl, že není pravdou, že by na základě stejného skutkového stavu dospěl k diametrálně odlišným závěrům. S ohledem na odlišnou konstrukci daně z přidané hodnoty a daně z příjmů však musel zvolit jiný postup. Nakonec žalovaný shrnul, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by bylo napadené rozhodnutí nezákonné nebo nepřezkoumatelné.

IV. Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
10. Na úvod krajský soud předestírá, že s ohledem na rozsah žaloby a prolínání argumentačních, rekapitulačních a dalších pasáží nebylo možné jednoznačně identifikovat všechny žalobní body. Jelikož vymezení konkrétních a jasných žalobních bodů je jednou z náležitostí žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., krajský soud postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzval žalobce, aby jednoznačně a stručně vymezil žalobní body, tj. důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí (viz usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 22. 1. 2021, č. j. 31 Af 1/2021 – 69). Žalobce tak učinil a shrnul žalobní námitky do deseti výše shrnutých důvodů nezákonnosti napadeného rozhodnutí (viz část II. tohoto rozsudku). Krajský soud tak při přezkumu napadeného rozhodnutí posoudil důvodnost vymezených deseti žalobních bodů, avšak zároveň vycházel z obsahu celé žaloby a přihlédl k podrobnější argumentaci rozvedené v žalobě tak, aby bylo zachováno právo žalobce podpořit svá tvrzení podrobnější argumentací a poukázat na konkrétní skutkové okolnosti. Protože některé žalobní body spolu úzce souvisely, krajský soud je spojil do několika skupin. Nejdříve se zabýval (ne)přezkoumatelností napadeného rozhodnutí, dále ukončením kontroly a s ní spojenou prekluzí (první žalobní námitka), dále důkazním břemenem a skladovou evidencí (žalobní námitky dva až sedm) a nakonec stanovením daně pomocí pomůcek (žalobní námitky osm až deset).
11. Před vlastním posouzením věci krajský soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a celkovým smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.

4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní. Jak uvedl Ústavní soud, „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108).

Nepřezkoumatelnost

12. Nejprve se krajský soud zabýval možnou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o vadu, kterou se musí zabývat z úřední povinnosti a která by ze své podstaty znemožnila přezkum napadeného rozhodnutí.
13. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu o opravném prostředku je přitom dána, pokud se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku nevypořádá se všemi uplatněnými námitkami. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo zejména tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela reagovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 – 45). Institut nepřezkoumatelnosti přitom nelze rozšiřovat a vztahovat jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, i když výslovně nereaguje na všechny myslitelné aspekty odvolacích námitek a dopustí se dílčích nedostatků odůvodnění.
14. Krajský soud se možnou nepřezkoumatelností zabýval jak v obecné rovině, tak ve vztahu ke konkrétním skutečnostem, které žalobce uvedl v žalobě jako podporu své argumentace, a došel k závěru, že napadené rozhodnutí touto vadou netrpí.
15. Žalobce na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí upozorňuje na několika místech žaloby.
16. Na s. 18 žaloby žalobce uvádí, že se žalovaný přezkoumatelným způsobem nevypořádal s důvodností omluvy z projednání zprávy o daňové kontrole v rámci odvolacího řízení, konkrétně marným uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
17. Jedním z odvolacích důvodů žalobce uplatněných v odvolání ze dne 28. 11. 2019 bylo uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, ke kterému dle jeho názoru došlo 25. 11. 2019. V doplnění odvolání ze dne 7. 8. 2020 žalobce namítal mimo jiné opětovně uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně a v této souvislosti také dostatečnost této skutečnosti coby omluvy z navrhovaných termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole. Upozornil, že správce daně musí prokázat naplnění podmínek opakovaného obstrukčního jednání spočívajícího ve „vyhýbání se“ projednání zpráv o daňové kontrole, tedy že daňový subjekt předkládá neoprávněné důvody, proč zprávu o daňové kontrole nelze

projednat. Důvody na straně žalobce však byly podle jeho názoru relevantní a založené na racionálním základu.

18. Žalovaný se doplněním pochybení spočívajícím v neprojednání zprávy o daňové kontrole a důvodností jednotlivých omluv zabýval v bodech [121] – [125] napadeného rozhodnutí. Konkrétně k možnosti napravit procesní pochybení správce daně v odvolacím řízení uvedl, že „[z] konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Takovou vadou odstranitelnou v odvolacím řízení je i případné pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole, viz např. rozsudek ze dne 14. 6. 2017 č.j. 1 AfS 362/2016 – 36 nebo rozsudek ze dne 19. 1. 2017 č.j. 1 AfS 151/2016 – 39“ a dále, že „[v] projednávané věci měla lhůta pro stanovení daně uplynout dne 24. 11. 2019. Dodatečné platební výměry za kontrolovaná zdaňovací období byly daňovému subjektu doručeny do datové schránky dne 4. 11. 2019, tj. v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty, a v souladu s ust. § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu i výše uvedenou judikaturou došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok.“
19. V bodě [124] napadeného rozhodnutí se ztotožnil s hodnocením správce daně, který nepovažoval omluvy žalobce za dostatečné. Žalovaný současně podotkl, že bylo možno využít substituční plné moci, a uzavřel, že „postup správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení byl v souladu s ust. § 88 odst. 5 daňového řádu, když doručil zprávu o daňové kontrole do datové schránky zástupce daňového subjektu Ing. Bc. Pavle Kvapilové.“
20. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval také důvodností omluv z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole. Vyložil, proč podle jeho názoru neuplynula prekluzivní doba pro stanovení daně, a proč tedy nebyly omluvy žalobce důvodné.
21. Na dalších místech žaloby (viz s. 38 či s. 49 žaloby) žalobce spojoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s rezignací žalovaného mimo jiné na jeho zákonnou povinnost vyjádřit se k jednotlivým odvolacím námitkám žalobce. Podle žalobce tak není zřejmé, proč žalovaný považuje skutečnosti předestírané žalobcem za nerozhodné, nesprávné, nebo vyvrácené, proč žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce a proč zmíněné námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.
22. Žalovaný se shrnutím odvolacích námitek žalobce zabýval v bodech [10] – [25] napadeného rozhodnutí. Jejich vypořádání se věnoval v bodech [64] – [140] napadeného rozhodnutí. Krajský soud ověřil, že vymezení odvolacích důvodů odpovídá odvolání žalobce a že žalobce všechny stěžejní body odvolání vypořádal. Nutno podotknout, že žalobce podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty a proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob čítající 154 stran textu. V takovém případě nebylo úkolem žalovaného reagovat na každou dílčí námitku či odkaz na judikaturu, pokud proti argumentaci žalobce postavil vlastní ucelenou argumentaci a vysvětlil jak, z jakého důvodu a na základě jakých podkladů rozhodl. Tak žalovaný učinil, podrobně vysvětlil důvody svého rozhodnutí, které podepřel judikaturou, a reagoval na všechny stěžejní námitky žalobce uplatněné v odvolání proti dodatečným platebním výměrům.
23. Vzhledem k tomu, že krajský soud neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, přistoupil k jeho přezkumu v rámci žalobních námitek žalobce.

Neukončení kontroly, prekluze

24. V první žalobní námitce žalobce upozorňuje, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a tato vada nebyla odstraněna. Nedošlo k naplnění podmínek pro prodloužení lhůty a prekluzivní lhůta pro stanovení daně tak uplynula 25. 11. 2019.
25. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 23. 11. 2016 byla u žalobce zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014, měsíc leden 2015 až měsíc srpen 2016 včetně (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 11. 2016, č. j. 1962816/16/3309-60562-701222).
26. S výsledky kontrolních zjištění byl žalobce seznámen dne 13. 6. 2019 (viz protokol o ústním jednání ze dne 13. 6. 2019, č. j. 1442514/19/3309-60562-701222). Následně správce daně dne 18. 6. 2019, č. j. 1475774/19/3309-60562-700197, rozhodl o stanovení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a návrhu jeho doplnění, a to v délce 20 dnů od doručení tohoto rozhodnutí. Žalobce dne 27. 6. 2019 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření, načež správce daně lhůtu rozhodnutím ze dne 12. 7. 2019, č. j. 1560738/19/3309-60562-700197, prodloužil do 6. 8. 2019. Dne 2. 8. 2019 podal žalobce opětovnou žádost o prodloužení lhůty. Dne 6. 8. 2019 podal předběžné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a následně dne 12. 8. 2019 podal konečné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění.
27. Dne 30. 8. 2019 správce daně zaslal žalobci pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 9. 2019 nebo 18. 9. 2019. Dne 12. 9. 2019 mu byla doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu dočasné pracovní neschopnosti právní zástupkyně a jejího pobytu v lázních. Dne 16. 9. 2019 tedy správce daně zaslal žalobci druhou pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 30. 9. 2019 nebo 2. 10. 2019. Dne 27. 9. 2019 mu byla doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu trvající pracovní neschopnosti právní zástupkyně. Zároveň bylo správci daně doručeno potvrzení o trvání dočasné pracovní neschopnosti ze dne 18. 9. 2019 s místem pobytu Schrothovy léčebné lázně s.r.o. potvrzení MUDr. I. O. a potvrzení o trvání dočasné pracovní neschopnosti ze dne 30. 9. 2019 s místem pobytu Dolní Němčí potvrzené MUDr. V. S. Dne 2. 10. 2019 proto správce daně zaslal žalobci třetí pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 15. 10. 2019 nebo 17. 10. 2019. Dne 16. 10. 2019 mu byla doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu trvající pracovní neschopnosti právní zástupkyně na den 17. 10. 2019, a zároveň dodatečná omluva na den 15. 10. 2019. Dne 17. 10. 2019 byla správci daně doručena také omluva žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole dne 17. 10. 2019 ze závažných provozních důvodů a z důvodu hledání a zvolení si jiného zplnomocněného zástupce. Zároveň bylo požádáno o stanovení nového termínu v přiměřené lhůtě. Stejného dne, tedy 17. 10. 2019 správce daně zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že „[d]aňový subjekt se z jednání neomluvil ani nenavrhl jiného zplnomocněného zástupce a ani v zájmu postupu bez zbytečných průtahů nenavrhl jiný jemu vyhovující termín“. Žalobci byla zpráva o daňové kontrole

doručena dne 27. 10. 2019. Dne 1. 11. 2019 byla správci daně doložena plná moc pro novou právní zástupkyni žalobce Ing. Bc. Pavlu Kvapilovou. Dne 5. 11. 2019 bylo správci daně doručeno potvrzení o dočasné pracovní neschopnosti původní právní zástupkyně žalobce Ing. M. D. ze dne 31. 10. 2019 s místem pobytu Dolní Němčí potvrzené MUDr. V. S.

28. Projednání zprávy o daňové kontrole bylo předmětem také odvolacího řízení, neboť žalovaný dne 25. 6. 2020, č. j. 24923/20/5200-10421-711811, uložil správci daně, aby doplnil spisový materiál o zprávu o daňové kontrole s připojenými podpisy osob, které ji budou projednávat.
29. Dne 3. 7. 2020 správce daně zaslal žalobci pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 7. 2020. Součástí pozvánky bylo odůvodnění tohoto postupu, a sice že *„projednání a podpis zprávy o daňové kontrole se provádí v rámci doplnění odvolacího řízení dle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu“*. Dne 13. 7. 2020 byla správci daně doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dne 22. 7. 2020 tedy správce daně zaslal žalobci druhou pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 5. 8. 2020. Pozvánka byla odůvodněna nedostatečností předchozí omluvy. Správce daně žalobci sdělil, že lhůta pro stanovení daně se prodlužuje oznámením rozhodnutí o stanovení daně a tato podmínka byla správcem daně splněna. Zároveň správce daně žalobce upozornil, že pokud se opětovně omluví ze stejného důvodu, bude takový postup považován za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 30. 7. 2020 byla správci daně doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, přípravy právní zástupkyně žalobce na státní závěrečnou magisterskou zkoušku a aktuální epidemiologické situace. Dne 5. 8. 2020 proto správce daně zaslal žalobci třetí pozvánku na ústní projednání zprávy o daňové kontrole na den 19. 8. 2020, přičemž v pozvánce uvedl, proč předchozí důvody omluv z navržených termínů nepovažuje za dostatečné a opakovaně upozornil, že v případě nedostavení se na další termín jednání, bude toto považováno za vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole. Dne 7. 8. 2020 byla správci daně doručena omluva právní zástupkyně žalobce z navrženého termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně, přípravy právní zástupkyně žalobce na státní závěrečnou magisterskou zkoušku, aktuální epidemiologické situace a čerpání dovolené v termínu 10. 8. 2020 až 25. 9. 2020, k čemuž právní zástupkyně doložila potvrzení o schválené dovolené. Následně dne 30. 8. 2020 správce daně zaslal žalobci zprávu o daňové kontrole, neboť jeho postup shledal účelový s tím, že se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá.
30. Při posouzení první námitky žalobce vycházel krajský soud z následující právní úpravy.
31. Právní úprava daňové kontroly je zakotvena v § 85 až § 88 daňového řádu. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu *„[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“* Pokud se kontrolovaný daňový subjekt odmítne seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednání vyhýbá, doručí správce daně v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou. Den

doručení zprávy o daňové kontrole se v tomto případě pokládá za den projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly.

32. Daňový řád neobsahuje úpravu, která by správci daně umožnila uložit daňovému subjektu povinnost dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole. V případě neuposlechnutí předvolání bez dostatečného důvodu však může správce daně doručit zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou (viz LICHNOVSKÝ, O. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 321).
33. Smyslem formalizovaného postupu vyjádřeného v § 85 až § 88 daňového řádu je seznámení daňového subjektu s poznatky z daňové kontroly a umožnit mu navrhnout např. výslech svědka či obstarání listin, které by prokázaly jeho tvrzení a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Smysl uvedené právní úpravy je přitom nutno vnímat v materiálním významu, tedy zda bylo právo daňového subjektu naplněno ve svém skutečném obsahu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39).
34. Pojem „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole není zákonem definován. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že snaze vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole nasvědčují skutečnosti jako opakované omluvy žalobce i jeho zmocněnce, dále neustálé odkládání dojednání termínu ústního jednání ze strany žalobce apod. Na takové skutečnosti přitom nelze nahlížet izolovaně, ale je třeba je vnímat ve vzájemné souvislosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 - 54).
35. V rozsudku ze dne 9. 3. 2016, č. j. 4 Afs 240/2016 - 71, Nejvyšší správní soud shledal, že *„[i] důvodné omluvy z jednání podložené objektivními skutečnostmi tak mohou vést správce daně k legitimnímu závěru, že daňový subjekt se projednání zprávy o daňové kontrole vyhýbá. Osoby zúčastněné na správě daní (tj. i daňové subjekty) mají podle § 6 odst. 2 daňového řádu povinnost poskytovat správci daně součinnost. To platí i v případě projednání zprávy o daňové kontrole, které není možné dlouhodobě oddalovat pouze z toho důvodu, že daňovému subjektu se datum nařízeného jednání zrovna „nehodí“. Pokud se daňový subjekt nemůže z důležitých důvodů nařízeného jednání zúčastnit, jeho povinností je poskytnout správci daně součinnost např. při dohodnutí jiného termínu a svoji účast zajistit i za cenu využití substitučního zastoupení právního zástupce či při nepřítomnosti statutárního zástupce daňového subjektu.“*
36. V rozsudku ze dne 23. 9. 2020, č. j. 2 Afs 229/2018 – 60, pak Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„[n]eposkytnutí součinnosti správci daně při projednání zprávy o daňové kontrole přitom nelze omlouvat postupným objevováním se důvodů jako pracovní vytíženost zástupce stěžovatele, nemožnost využití městské hromadné dopravy v případě poruchy vozidla zástupce stěžovatele či nemožností obstarat substituční zastoupení. Každý takovýto důvod je sám o sobě bez pochyb legitimní, a pokud by se objevil jednotlivě, správce daně je zásadně povinen jej jako omluvu z jednání akceptovat. Pokud chování daňového subjektu či jeho zástupce nezavdává důvodu k domněnce o své obstrukční povaze, je správce daně povinen vycházet jim při plánování jednání podle možností vstříc (§ 6 odst. 4 věta první daňového řádu).“*
37. V rozsudku ze dne 27. 8. 2021, č. j. 3 Afs 40/2018 - 68, dospěl k závěru, že zjevnou snahu o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole je možné spatřovat také v nevybírání si datové schránky, změny v zastupování, omluvě z jednání z důvodu nastalé pracovní

neschopnosti a podobně, pokud správce daně postupuje maximálně vstřícně a navrhuje řadu termínů.

38. Soudy se již zabývaly také možností napravení procesních nedostatků při projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení.
39. Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 – 39, shrnul, že *„pozbývá důležitosti, zda došlo k formálnímu naplnění jednotlivých kroků uvedených v ustanovení zákona, podstatné však je, zda bylo popsáno právo žalobce naplněno ve svém skutečném obsahu“*, tedy zda bylo daňovému subjektu umožněno seznámit se s výsledky kontrolních zjištění a brojit proti nim.
40. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, řešil procesní pochybení spočívající v doručení zprávy o daňové kontrole po neúspěšných pokusech o její projednání, aniž k tomu byly splněny zákonné podmínky. Toto pochybení bylo následně napraveno odvolacím správním orgánem tak, že správci daně nařídil zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem projednat, aniž zrušil vydané dodatečné platební výměry. Tento postup následně správní soudy aprobovaly, přičemž podstatným hlediskem bylo, že daňovému subjektu fakticky nebyla upřena možnost přezkumu jeho námitek odvolacím orgánem, a to navíc za situace, kdy i podle správních soudů neprojevoval vážně míněný zájem o formální ukončení daňové kontroly, neboť se ze všech správcem daně navržených termínů ústního projednání zprávy o daňové kontrole omluvil. V bodě [85] citovaného rozsudku Nejvyšší správní soudu shrnul, že *„[j]elikož se stěžovatelka proti skutkovému stavu, na němž byly založeny sporné dodatečné platební výměry, mohla efektivně bránit, procesní pochybení při seznamování stěžovatelky se zprávou o daňové kontrole mohlo být odstraněno v rámci odvolacího řízení a nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.“*
41. Ke stejnému závěru pak došel Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 3. 3. 2022, č. j. 9 Afs 68/2021 – 76. Uzavřel, že správce daně měl, veden principy dobré správy, zareagovat na omluvu jednatele stěžovatelky, čehož si byl žalovaný vědom. Podstatné však bylo, že v odvolacím řízení pasivita stěžovatelky definici „vyhýbání se“ již naplnila, neboť se opakovaně omlouvala z důvodu počasí, neprokázaných zdravotních důvodů a nakonec s výrazným zpožděním také vyčkáváním na projednání stížnosti na postup správce daně, která však již byla vyřízena.
42. Naopak v žalobcem citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005 – 53, došel k závěru, že správce daně v tamním případě pochybil, když platební výměry vydal dříve, než s daňovým subjektem projednal zprávu o daňové kontrole. Nutno však dodat, že skutkový stav v tamním případě byl odlišný od skutkového stavu v nyní projednávané věci. Tamnímu daňovému subjektu nebyla nabízena možnost dostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole dříve, než byly vydány platební výměry. Taktéž právní úprava, ke které se žalobcem citovaný rozsudek váže, již není účinná.
43. Z citované judikatury tak plyne, že napravení procesních nedostatků při projednání zprávy o daňové kontrole až v rámci odvolacího řízení v souladu s § 88 daňového řádu, pokud je splněna podmínka, že nebylo zasaženo do práva daňového subjektu účinně se bránit proti výsledkům daňové kontroly.

44. V projednávané věci je podstatná také právní úprava zakotvující prekluzivní lhůtu pro stanovení daně.
45. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze stanovit daň „*po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“
46. Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.
47. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byla zahájena daňová kontrola, byla-li zahájena před uplynutím lhůty pro stanovení daně.
48. V projednávané věci není sporu o tom, že se správce daně dopustil dílčího procesního pochybení, když se žalobcem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole. Náprava tohoto dílčího pochybení byla předmětem odvolacího řízení. Předmětem sporu tak je v první řadě otázka, zda toto procesní pochybení bylo možné zhojit v rámci odvolacího řízení či nikoli. Z výše citované judikatury přitom vyplývá, že je tomu tak v případě, že nebylo zasaženo do práva daňového subjektu účinně se bránit proti výsledkům daňové kontroly.
49. Ze správního spisu přitom vyplynulo, že žalobce byl při ústním jednání se správcem daně dne 13. 6. 2019 seznámen s výsledky kontrolního zjištění plynoucími z daňové kontroly. Následně mu byla stanovena lhůta k vyjádření, která byla k jeho žádosti dvakrát prodloužena (jednou rozhodnutím správce daně a jednou za podmínek vyplývajících z § 36 odst. 3 věty první daňového řádu). Žalobce k výsledkům kontrolního zjištění podal předběžné vyjádření dne 5. 8. 2019 a vyjádření dne 13. 8. 2019. Správce daně došel k závěru, že tyto vyjádření nejsou s to jeho závěry zvrátit, a proto zahájil úkony směřující k ukončení daňové kontroly. Průběh sjednání termínu v řízení před správcem daně je podrobně popsán výše (viz bod [26] – [28] tohoto rozsudku). Z průběhu sjednávání termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole v rámci doplnění spisového materiálu uloženého správci daně žalovaným vyplývá, že podmínka § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy „vyhýbání se“ projednání zprávy o daňové kontrole již byla naplněna. Žalobce se z navržených termínů opakovaně omlouval, přičemž důvody omluv nebyly správcem daně a žalovaným považovány za dostatečné. S tím souhlasí i krajský soud.
50. Daňová kontrola byla zahájena 23. 11. 2016. Od tohoto data tedy znovu počala běžet lhůta pro stanovení daně v délce tří let, která by uplynula 25. 11. 2019 (srov. § 33 odst. 1 a 4 daňového řádu). Žalobci však byly dne 7. 11. 2019 doručeny dodatečné platební výměry. Na základě znění § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tak byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o jeden rok, tedy do 25. 11. 2020. Omluva z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně tedy nebyla dostatečným důvodem pro omluvení se z termínu ústního projednání zprávy o daňové kontrole. Na základě uvedeného lze rovněž uzavřít, že námitka žalobce stran uplynutí prekluzivní lhůty je nedůvodná. To přitom není v rozporu se žalobcem citovanou judikaturou. V projednávaném případě totiž dodatečné platební výměry nebyly pouze formálním úkonem, neboť ačkoli správce daně v první fázi projednávání zprávy o daňové kontrole pochybil, z jeho postupu je zřetelná snaha umožnit žalobci uplatnění jeho práv. Důvodnost vydání dodatečných platebních výměrů pak byla potvrzena také žalovaným.

51. Nic v projednávaném případě nenapovídá tomu, že by správce daně vydal dodatečné platební výměry pouze za účelem prodloužení lhůty ke stanovení daně. Správce daně vydal dodatečné platební výměry v okamžiku, kdy se již žalobce seznámil s výsledkem kontrolních zjištění a k těmto se i vyjádřil. Jako poslední úkon daňové kontroly zbývalo projednat se žalobcem zprávu o daňové kontrole. Byť žalovaný shledal právní názor správce daně o vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole jako nesprávný, nejednalo se dle krajského soudu o zcela iracionální a svévolný názor a na to navazující procesní postup. Z toho důvodu vydání dodatečných platebních výměrů nepovažuje za pouhý formální úkon směřující k prodloužení lhůty k doměření daně.
52. Z toho také vyplývá názor krajského soudu stran řádného neukončení daňové kontroly. V rámci odvolacího řízení bylo žalovaným shledané pochybení správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole napraveno. Krajský soud proto považuje první námitku žalobce za nedůvodnou.

Důkazní břemeno a skladová evidence

53. Ve druhé a čtvrté žalobní námitce žalobce přestírá, že důkazními prostředky bylo prokazováno uskutečnění plnění dle daňových dokladů od FERMA s. r. o. (dále jen „FERMA“) a ZORNET, s. r. o. (dále jen „ZORNET“) a řetězec doložených a provedených důkazů činí ve svém souhrnu logickou, ničím nenarušenou a uzavřenou soustavu vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících důkazů, které shodně a spolehlivě dokazují skutečnost, že k přijetí zdanitelných plnění v podobě nákupu kovoobráběcích nástrojů od dodavatelů FERMA a ZORNET skutečně došlo. Podmínky pro uznatelnost nákladu jako daňově účinného tak žalobce dle jeho názoru prokázal. Závěry správce daně, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení a neprokázal, že přijatá plnění od dodavatelů FERMA a ZORNET byla fakticky uskutečněna a že neprokázal faktické vynaložení výdajů, nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu.
54. Ve třetí žalobní námitce žalobce namítá, že není přípustné, aby správce daně konstatoval, že předložené důkazy neprokázaly realizaci plnění, přestože předložený okruh důkazů potvrzuje skutkovou verzi daňového subjektu, a jakkoliv k nim dále nepřihlížel a přistoupil k alternativnímu stanovení daně za použití pomůcek. Konkrétně žalobce namítal a namítá, že dle protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2018 v 8:20 hodin a protokolu o místním šetření ze dne 19. 1. 2018 v 10:30 hodin byl fakticky proveden výslech jednatelů subjektů A a B, přičemž bylo daňovému subjektu upřeno jeho základní právo, a to dle § 96 odst. 5 daňového řádu právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Proto žalobce navrhl svědecké výpovědi jednatelů subjektů A a B, místní šetření v jejich provozovnách, pořízení fotodokumentace a zajištění patřičných důkazních prostředků, a to za účelem zjištění obvyklých podmínek pro nákup a evidenci nástrojů používaných při kovoobrábění a zjištění obvyklého způsobu vedení skladové evidence nástrojů.
55. V páté žalobní námitce žalobce uvádí, že žádný právní předpis nezakazuje vedení skladové evidence zásob v kilogramech. Způsob úhrady ceny za poskytnuté plnění nic nevypovídá o realizaci předmětného plnění, jakož ani o tom, zda byla platba provedena. Zpochybnil také nutnost faktického sídla a nekontaktnost dodavatelů FERMA a ZORNET, stejně jako použitelnost úředního záznamu o podání vysvětlení učiněného v rámci přípravného

trestního jednání jakožto důkazu v daňovém řízení. Taktéž výpočet správce daně je nedůvěryhodný a záměrně zkresluje údaje o hmotnosti zboží.

56. V šesté žalobní námitce žalobce opakuje některé námitky obsažené ve třetí žalobní námitce a doplňuje, že se žalovaný nevypořádal se závěry znaleckého ústavu STATIKUM s.r.o.
57. V sedmé žalobní námitce žalobce namítá, že správce daně a žalovaný ignorují vlastní pořizenou fotodokumentaci svědčící o existenci nástrojů od dodavatelů FERMA a ZORNET.
58. Na tomto místě je tak klíčová otázka, koho v projednávané věci tížilo důkazní břemeno a zda bylo uneseno. Zároveň je v tomto smyslu nezbytné zabývat se v rámci žalobních námitek zákonností provedeného dokazování.
59. Součástí správního spisu je daňová evidence žalobce pro období roku 2013, 2014 a 2015 a faktury vystavené žalobci společností FERMA v roce 2013, 2014 a 2015 a společností ZORNET v roce 2015, jejichž předmětem je nákup různých druhů kovoobráběcích nástrojů – SK plátky – jakost II, závitníky, závitová očka, stopkové frézy – vše tvrdokov, II jakost a další. Vždy je uveden název zboží, množství nakoupených kilogramů a cena.
60. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 3. 3. 2017, č. j. 317969/17/3309-60562-700197, vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob. Konkrétně vyjádřil pochybnost o správnosti a oprávněnosti zaevidování uvedených výdajů do výdajů snižujících základ daně. Vyzval proto žalobce, aby prokázal a doložil, že výdaje byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a dále, že přijatá zdanitelná plnění fakticky přijal a že je přijal od společnosti FERMA a ZORNET. Správce daně nabyl pochybnosti o faktickém nákupu a daňové uznatelnosti výdajů na základě skutečnosti, že i přes větší rozsah nákupu nebyly doloženy žádné kupní smlouvy, doklady o přepravě, příjemky na sklad či doklady prokazující předání zboží dodavatelem. Navíc byl v průběhu roku vykazován minusový stav pokladny, která však reálně není možný. Tato skutečnost tak prohloubila pochybnost správce daně o uskutečnění tvrzení hotovostní operace.
61. Žalobce na tuto výzvu předložil správci daně dne 30. 4. 2017 skladové karty za kontrolovaná období, dodací listy k vydaným fakturám, čestné prohlášení jednatele společnosti FERMA a ZORNET, doklad o nákupu některých nástrojů společnostmi FERMA a ZORNET a fotodokumentaci a navrhl provedení místního šetření v jeho provozovně, stejně jako u společnosti FERMA a ZORNET.
62. Správce daně žalobce opětovně vyzval výzvou k prokázání skutečností ze dne 20. 7. 2018, č. j. 1549782/18/3309-60562-700197, k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob. Konkrétně vyjádřil pochybnosti o faktickém vynaložení tam uvedených výdajů za nástroje a materiál tak, jak deklarují žalobcem předložené doklady. Fakturování zpochybněných nákupů nástrojů, významnost nákladové položky, hotovostní úhrady faktur, zjištěné nesrovnalosti mezi předloženou skladovou evidencí a daňovými přiznáními, nevěrohodná výpověď P. H. a zjištění u dodavatelů společností ZORNET a FERMA pochybnosti správce daně o provedení předmětných plnění pouze prohloubilo. Vyzval proto žalobce, aby prokázal a doložil věrohodnými důkazními prostředky, že k dodání nástrojů a materiálu v ceně, sortimentu, objemech a termínech deklarovaných předmětnými doklady skutečně došlo.

63. Na základě § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.
64. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno v § 92 daňového řádu. Všechny skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení a dalších podání, prokazuje podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt. Naopak správce daně prokazuje skutečnosti vyjmenované v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písm. c) citovaného ustanovení prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Správce daně přitom 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.
65. Správce daně nemá povinnost prokázat, že určité údaje jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. K tomu je třeba dodat, že existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Správce daně může vyjádřit vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, tedy že účetnictví daňového subjektu je v souvislosti s těmito tvrzeními nevěrohodné, neúplné či neprůkazné. Pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je podstatná jejich souvislost s podnikáním a dosaženým příjmem, stejně jako „*průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo*“ (rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, věc SVODIDLA)“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35).
66. Pokud správce daně přesvědčivě zpochybní tvrzení daňového subjektu ohledně správnosti nebo věrohodnosti údajů na účetním dokladu (faktuře) a prokáže existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.
67. Pokud je to potřebné pro správné stanovení daně a potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence, vyzve správce daně v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu

daňový subjekt k prokázání potřebných skutečností. Zákon přitom nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40).

68. V první fázi prokazuje poplatník svá tvrzení především daňovou evidencí. Tou se se pro účely daní z příjmů podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a dlužích. Základem daně je přitom pole § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Daňová evidence by proto měla poskytnout tomu, kdo ji vede, a správci daně úplný průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 233/2019 - 51). Hovoří-li ustanovení o majetku, nepochybně pod tento termín spadají i zásoby zboží, které jsou tzv. krátkodobým či oběhovým majetkem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 - 43).
69. V obsahových náležitostech daňové evidence odkazuje § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů na § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“).
70. Pravidla o účtování o zásobách reguluje § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a vymezuje, co se myslí zásobami. Podle jeho odst. 1 písm. f) citovaného ustanovení se jimi myslí také materiál zahrnující mimo jiné movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění.
71. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se o zásobách účtuje průběžně nebo periodicky. Periodický způsob je možné zvolit pouze v případě, že daný subjekt zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že bude schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. V obou případech tedy právní předpis zdůrazňuje potřebu vést skladovou evidenci o zásobách tak, aby z ní bylo možno rozhodné údaje o stavu skladu vyčíst i v průběhu zdaňovacího období.
72. Z právní úpravy tak vyplývá, že i osoby, které vedou daňovou evidenci dle § 7b zákona o dani z příjmů, mají povinnost průkazně vést evidenci majetku včetně zásob, tedy skladovou evidenci. Daňovou evidenci přitom musí vést tak, aby výdaje na pořízení zboží i příjmy související s prodejem zboží uvedené v daňové evidenci a promítnuté do základu daně odpovídaly údajům a částkám, které lze získat z tzv. skladové evidence. Je to tak právě skladová evidence, která je pro správce daně jedním z rozhodujících důkazních prostředků, neboť z ní je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba „naskladněna“ a „vyskladněna“ a ve spojení s označením pořizovacích a prodejních dokladů je možné dohledat osud „vyskladněné“ zásoby.
73. Žalobce měl povinnost vést skladovou evidenci včetně evidence zásob. Stav zásob musel vést tak, aby bylo možné kdykoli v průběhu zdaňovacího období stav zásob a jejich ocenění prokázat. Přestože používal celou řadu položek s nákupní cenou v řádu stovek korun, rozhodně nelze považovat za nepřiměřené, aby o takto nakupovaných zásobách vedl řádnou skladovou evidenci. Ostatně, jak konstatoval také Nejvyšší správní soud,

skladovou evidenci „*musí vést i restaurace, řemeslníci či výrobní podniky, v nichž je vedení skladové evidence např. s ohledem na rychlou zkázu surovin či přirozené úbytky o poznání složitější (srov. např. rozsudky ze dne 12. 12. 2019, čj. 10 Afs 253/2019-39, SWISS Restaurant, bod 27; ze dne 11. 1. 2018, čj. 4 Afs 122/2017-46; či již cit. rozsudek 7 Afs 10/2012)*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 – 43).

74. Primární důkazní břemeno žalobce unesl předložením daňových dokladů, kterými prokazoval skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Správci daně však vznikly pochybnosti o faktickém uskutečnění nákupů tak, jak daňové doklady deklarovaly. Vyzval proto žalobce, aby prokázal a doložil věrohodnými důkazními prostředky, že k dodání nástrojů a materiálu v ceně, sortimentu, objemech a termínech deklarovaných předmětnými doklady skutečně došlo. Správce daně dle názoru krajského soudu své pochybnosti řádně identifikoval a unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Bylo proto na žalobci, aby prokázal pravdivost svých tvrzení, popř. svá tvrzení korigoval.
75. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu řádně a nad důvodnou pochybnost prokázat. Tomu žalobce nedostal, jelikož se v důkazním řízení nepovedlo odstranit důvodné pochybnosti o jeho tvrzeních o výdajích na nákup nástrojů od společností FERMA a ZORNET. Žalobce nepředložil průkazné důkazní prostředky, které by dostatečně jednoznačně a nepochybně podaly úplný obraz o příjmech a výdajích a nesplnil tak svou povinnost při dokazování. Proto musí nyní nést následky v podobě doměření daně z příjmů fyzických osob.
76. Na tom nic nemění ani argumentace, že daňovým orgánům předložil řadu podkladů (např. faktury, daňovou evidenci, skladovou evidenci, odborné vyjádření STATIKUM), neboť tyto nemohly věrohodně prokázat skutečný pohyb nakoupených nástrojů. Na fakturách ani ve skladové evidenci žalobce neevidoval, jaké konkrétní nástroje nakupuje. Uvedl např., že se jedná o „závitníky, závitová očka, stopkové frézy – vše tvrdokov, II jakost“, nikterak však tuto položku nespécifikoval. Ve většině případu tak není možné rozeznat, jaké konkrétní nástroje nakoupil a jaké spotřeboval.
77. Žalobci tak nelze dát za pravdu v tom, že unesl své důkazní břemeno ohledně svého daňového tvrzení. Přestože předložil celou řadu důkazních prostředků, tyto nebyly průkazné, přičemž správce daně se jejich analýzou velmi podrobně zabýval (viz zpráva o daňové kontrole).
78. Nelze přisvědčit ani tvrzení žalobce, že správce daně ignoroval důkazní prostředky žalobce a tyto účelově přehlížel. Správce daně přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo, včetně toho, co uvedl žalobce a k jeho návrhům na provedení dalších důkazů se vyjádřil (viz dále), byť nereagoval na každou myšlenku žalobce.
79. K tvrzení žalobce, že je nepochybné, že nástroje byly dodány, neboť jejich existence vyplývá z fotodokumentace ve spise i samotné povahy činnosti žalobce, tedy že k jejímu výkonu předmětné nástroje nutně potřebuje, krajský soud dodává, že žalobce byl povinen prokázat vynaložené výdaje vůči konkrétní osobě, nikoli toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy nepostačuje (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35).

80. Konkrétně k tvrzení žalobce, že se žalovaný nevypořádal se závěry znaleckého ústavu STATIKUM s.r.o. uvádí krajský soud následující.
81. Součástí správního spisu je odborné vyjádření znaleckého ústavu jmenovaného Ministerstvem spravedlnosti ČR STATIKUM s.r.o. ze dne 4. 4. 2019 sepsané za účelem zjištění nákladů evidence nástrojů pro společnost Ztronic s.r.o. (dále jen „Ztronic“) Zpracovatel odborného vyjádření uvedl, že společnost Ztronic nakupovala nástroje fakturované v množstevních jednotkách, tyto třídila a uskladňovala podle druhu a sortimentu, účetně je však evidovala v kilogramech. Jedná se přitom o univerzální nástroje, jejichž spotřebu nelze přiřadit k jedné zakázce/výrobku. Podrobná evidence vydávaných nástrojů zaměstnancům je podle názoru znalce „ve strojírenských firmách obvykle prováděna v případech, že se jedná o speciální jednoúčelové nástroje, jejichž hodnota je mnohonásobně vyšší, než v případě univerzálních nástrojů (u speciálních nástrojů se cena pohybuje obvykle v řadech tisíců Kč), což byl případ předmětného souboru nástrojů.“ Za úkol si přitom stanovil posouzení náročnosti změny způsobu vedení evidence skladových zásob z hmotnostních jednotek na jednotlivé položky a počty kusů. Došel k závěru, že taková změna by byla vzhledem k pořizovací ceně značně neekonomická.
82. Žalovaný se odborným vyjádřením zabýval v bodě [96] napadeného rozhodnutí. Odkázal na závěry správce daně, ztotožnil se s nimi a dodal, že „*neobstojí ani argumentace daňového subjektu, že požadavek správce daně na vedení skladové evidence by vedl ke ztrátě ekonomické výhodnosti vyplývající z nákupní ceny na hmotnostní jednotku, jelikož daňový subjekt je především povinen řídit se platnými právními předpisy, které upravují vedení skladové evidence zásob.*“
83. Správce daně nemůže daňovému subjektu určit, jakým způsobem má vést skladovou evidenci, tedy ani v jakých jednotkách ji má vést, jak správně uvádí žalobce. Předložené odborné vyjádření z tohoto důvodu nijak nepřispělo projednávané věci, neboť závěry znalce o neekonomičnosti změny evidence nesouvisí s rozhodnou otázkou, tedy průkazností skladové evidence žalobce. Žalobce si sám zvolil tento způsob skladové evidence, přičemž neekonomičnost její změny tak, aby odpovídala požadavkům právních předpisů, nemůže být omluvou pro její neprůkazné vedení. Je na daňovém subjektu, aby v souladu s právními předpisy vedl takovou evidenci, která bude naplňovat jejich požadavky.
84. Nadto důkazem může být z logiky věci pouze konkrétní podklad, který umožní zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu), nikoli ničím nepodložené oponentní tvrzení (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2020, č. j. 5 Af 4/2017 – 47). Žalobce předložil odborné vyjádření znalce obsahující polemická a ničím nepodložená tvrzení, přičemž jeho účelem bylo „zjištění nákladů evidence nástrojů pro společnost Ztronic s.r.o.“ Pro projednávanou věc tedy nemělo žádnou vypovídající hodnotu.
85. Námitka žalobce, že se žalovaný nijak nevypořádal se závěry odborného vyjádření a že toto dokládalo nevhodnost požadavku správce daně na vedení skladové evidence nástrojů v jednotkách počtu kusů, je proto nedůvodná.
86. Taktéž námitce žalobce, že v rámci místních šetření byl fakticky proveden výslech jednatelů společností, nelze přisvědčit. Z obou protokolů o místním šetření založených v neveřejné části spisu vyplývá, že správce daně pokládal jednatelům společností otázky

směřující na nákup, evidenci, výdej ze skladů, likvidaci a účtování nástrojů a strojů používaných k opracování materiálů v těchto konkrétních společnostech. Správce daně se jednatelů obou společností neptal na žádné skutečnosti týkající se činnosti žalobce. Z položených otázek stejně jako požadavku k předložení dokumentů vyplývá, že účelem místního šetření bylo zjištění podmínek, za kterých tyto subjekty provozují svou činnost, a tím výběr srovnatelných subjektů. Ze stejného důvodu nebylo potřebné provádět výsledk jednatelů těchto subjektů, neboť nemohli nijak přispět ke zjištění skutečností souvisejících s činností žalobce. S tím také souvisí nedůvodnost námitky žalobce, že správce daně a žalovaný neoprávněně odmítli provést místní šetření u dvou srovnatelných subjektů, neboť tak ve skutečnosti učinili. K vhodnosti výběru právě těchto subjektů se krajský soud vyjadřuje níže.

87. Co se týče použití úředního záznamu o podání vysvětlení učiněného v rámci přípravného trestního řízení jako důkazu v daňovém řízení, není možné, aby takovýto důkaz, mající svůj původ v trestním řízení, byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35), neboť provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení je omezením zásady bezprostřednosti dokazování v daňovém řízení. V projednávaném případě však podklady z jiných řízení takovýmto „jediným rozhodujícím důkazem“. Taková povaha úředních záznamů je vyloučena už z podstaty věci, neboť v projednávaném případě byla daň stanovena pomocí pomůcek, nikoli dokazováním (k tomu více viz dále).
88. K jednotlivým zjištěním u společností FERMA a ZORNET, ze kterých žalobce zmiňuje konkrétně virtuálnost jejich sídla a nekontaktnost následující po kontrolovaných zdaňovacích obdobích krajský soud souhrnně uvádí, že se jednalo o jedny z okolností, které ve své vzájemné souvislosti a souhrnu založily pochybnost správce daně o faktickém uskutečnění plnění tak, jak žalobce deklaroval. S tímto hodnocením se ztotožnil také žalovaný (viz s. 33 napadeného rozhodnutí) a ztotožňuje se s ním také krajský soud. Jak bylo nastíněno již výše, správce daně své pochybnosti ve výzvách k prokázání skutečností vyjádřil dostatečně. Následně bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti vyvrátil, což však neučinil. Pochybnosti správce daně přitom byly založeny celým souhrnem vyjmenovaných okolností, nikoli jednotlivými skutečnostmi.
89. Podobně také žalobcem zmiňovaný výpočet správce daně týkající se hmotnosti jednotlivých nástrojů sloužil toliko jako podpůrný argument vzniklých pochybností správce daně. Správce daně uvedl, že *„[r]eálnost nákupů a spotřeby nástrojů v deklarovaném množství lze zpochybnit i ve vazbě na skutečnosti zjištěné při místním šetření ve společnosti Ztronic“* (viz s. 87 zprávy o daňové kontrole). Výpočet byl nadto proveden v rámci místního šetření u společnosti Ztronic, tedy nikoli u žalobce. Vzhledem k totožnosti nástrojů a propojenosti žalobce se společností Ztronic je však podpůrné použití této úvahy přijatelné. Správce daně ostatně dne 27. 11. 2017 provedl místní šetření u společnosti Ztronic, která sídlila ve stejné provozovně jako žalobce. V rámci místního šetření pořídil 230 ks fotografií zachycujících majetek společnosti Ztronic, žalobce a Z. Z. ml., což vyplývá z protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 27. 11. 2017, č. j. 2011300/17/3309-60561-707238.
90. V souvislosti s místním šetřením u společnosti Ztronic žalobce v sedmé žalobní námitce namítal také, že správce daně a žalovaný ignorují vlastní pořízenou fotodokumentaci svědčící o existenci nástrojů od dodavatelů FERMA a ZORNET.

91. Námitce žalobce však nelze přisvědčit. Správce daně popsal průběh místního šetření včetně pořízení fotografií. Podle jeho názoru z něj „*vyplývalo, že jednotlivé nástroje byly daňovým subjektem skladovány zvlášť podle druhu*“ (viz s. 42 zprávy o daňové kontrole). Je pravdou, že žalovaný se k fotodokumentaci pořízené správcem daně výslovně nevyjádřil, avšak obecně ve vztahu k fotodokumentaci nástrojů ve vlastnictví společnosti Ztronic se vyjádřil v bodě [97] napadeného rozhodnutí. Fotodokumentace dle jeho názoru „*neprokazuje skutečný stav zásob obráběcích nástrojů u daňového subjektu v kontrolovaných zdaňovacích obdobích*“. Správce daně navíc podle žalovaného „*při posuzování skutkového stavu nezpochyboval, že „nějaké“ zásoby těchto nástrojů daňový subjekt ke své podnikatelské činnosti mít musel. Jelikož však předložená skladová evidence byla neprůkazná, správce daně stanovil daň na základě pomůcek a v rámci zvolených pomůcek pak nezbytné výdaje na obráběcí nástroje zohlednil.*“
92. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Faktické rozdělení jednotlivých nástrojů ničeho nevyovídá o jejich původu, tedy o tom, zda je žalobce nakoupil od společností FERMA a ZORNET. Taktéž fotodokumentace dokládá, že nástroje byly po nákupu fakticky rozděleny podle jejich druhu. Vystává pak otázka, jak žalobce ve své skladové evidenci stanovil hmotnost spotřebovaných nástrojů, když tyto fakticky rozděloval po kusech.
93. Lze tak uzavřít, že v projednávaném případě tížilo důkazní břemeno žalobce, přičemž tento jej neunesl, neboť neprokázal, že k jím tvrzeným nákupům kovoobráběcích nástrojů došlo fakticky tak, jak tvrdil. V důsledku důkazní nouze způsobené žalobcem tak ani nebylo možné stanovit daň dokazováním (viz dále).

Stanovení daně pomůckami

94. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce upozorňuje, že daň bylo možno stanovit dokazováním a nebyl tak žádný důvod pro stanovení daně podle pomůcek. Skladová evidence nakoupených nástrojů podle žalobce nepředstavuje podstatnou část povinně vedených evidencí, proč by bylo třeba aplikovat institut pomůcek. Ani v případě nesplnění zákonné povinnosti nelze přejít na pomůcky automaticky, jak činí správce daně, nýbrž je potřeba důkladně posoudit, zda je dána příčinná souvislost mezi porušením povinnosti na straně jedné a nemožností stanovit daň dokazováním na straně druhé. Nelze totiž vyloučit, že ani v případě zjištěného nesplnění povinnosti daňového subjektu přesto nic nebude bránit stanovení daně dokazováním.
95. Nezákonnost přechodu na pomůcky žalobce namítá také v osmé žalobní námitce žalobce a poukazuje na podmínky stanovení daně pomocí pomůcek, a to (i) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností, (ii) v důsledku uvedeného nesplnění povinností daň nebylo možno stanovit dokazováním a (iii) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Tyto podmínky podle žalobce nebyly splněny, nedošlo k nesplnění povinností ze strany daňového subjektu a daň bylo možno stanovit dokazováním. Nadto žalobce namítal, že žalovaný kombinoval způsoby stanovení daňové povinnosti a stanovil daň částečně dokazováním, částečně podle pomůcek.
96. V deváté žalobní námitce pak žalobce brojí proti nedostatečně spolehlivému stanovení daňové povinnosti. Daň byla stanovena v maximální možné výši bez ohledu na skutečný stav věci, kdy činnost žalobce byla porovnána s nesrovnatelnými daňovými subjekty.

Žalobce je fyzickou osobou vedoucí daňovou evidenci, srovnatelnými subjekty nemohou být právnické osoby vedoucí podvojně účetnictví.

97. Nesplnění podmínek pro přechod stanovení daně pomocí pomůcek podle názoru žalobce vyjádřeného v desáté žalobní námitce dokládá také to, že u daně z přidané hodnoty správce daně na základě totožné skladové evidence a doložených důkazů shledal, že daň je možno stanovit na základě dokazování.
98. Na tomto místě je tedy rozhodující otázkou, zda byla daň správně stanovena podle pomůcek.
99. Ze správního spisu vyplynulo, že ke stanovení daně za rok 2013 správce daně použil jako pomůcky porovnání se srovnatelnými subjekty a důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, tedy příjem, mzdy zaměstnanců, uzávěrkové výdaje, provozní režii a nákup materiálu. Zohlednil také odečet úroků, životního pojištění a slevu na poplatníka (viz úřední záznam ze dne 10. 6. 2019, č. j. 811657/19/3309-60562-700197). Ke stanovení daně za rok 2014 správce daně použil jako pomůcky porovnání se srovnatelnými subjekty a důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, tedy příjem, mzdy zaměstnanců, provozní režii a nákup materiálu. Zohlednil také odečet úroků, životního pojištění a slevu na poplatníka (viz úřední záznam ze dne 10. 6. 2019, č. j. 1447331/193309-60562-700197). A ke stanovení daně za rok 2015 správce daně použil jako pomůcky porovnání se srovnatelnými subjekty a důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, tedy příjem, mzdy zaměstnanců, provozní režii a nákup materiálu. Zohlednil také odečet úroků, životního pojištění a slevu na poplatníka (viz úřední záznam ze dne 10. 6. 2019, č. j. 1447387/19/3309-60562-700197). Co se srovnatelných subjektů jako jedné ze zvolených pomůcek týče, správce daně zvolil ve všech třech letech stejné tři srovnatelné subjekty na základě vymezených kritérií, mezi které patřila shodná činnost se žalobcem, použití stejných či obdobných kovoobráběcích center ve stejném období a čase, vedení skladové evidence a příslušnost správce daně Územního pracoviště v Uherském Hradišti. Na základě provedených šetření a poskytnutých údajů a podle skladové evidence zjišťoval spotřebu nástrojů na kovoobráběcí stroje a jejich poměr k výnosům – příjmům. Výši poměrů u srovnatelných subjektů správce daně zprůměroval a pomocí výsledné hodnoty stanovil výši výdajů na pořízení nástrojů u žalobce (viz úřední záznamy ze dne 10. 6. 2019, č. j. 811657/19/3309-60562-700197, č. j. 1447331/193309-60562-700197, a č. j. 1447387/19/3309-60562-700197).
100. Jelikož žalobce namítá, že neporušil žádnou svou povinnost, považuje krajský soud za potřebné nejprve připomenout, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Také neunesení důkazního břemene se tedy považuje za nesplnění povinnosti daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40).

101. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu 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. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
102. Z citovaných ustanovení plyne, že ke stanovení daně dle pomůcek musí být splněny tři podmínky: (1.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013–31).
103. Daňový subjekt pak může při stanovení daně podle pomůcek uplatnit dva okruhy námitek: především může brojit proti správcem daně zvolenému stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování, přičemž toto tvrzení musí opírat o příslušné důkazy. Druhý okruh námitek se může týkat kvality použitých pomůcek, tedy zda byly pomůcky adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011 č. j. 8 Afs 69/2010-103). 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. 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 daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40).
104. Z toho vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek nelze brojit proti jednolitým použitým pomůckám. Namítána může být pouze zjevná nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018 - 46).
105. Jak vyplývá z výše uvedeného, okruh možných námitek žalobce ve vztahu k použití pomůcek je třeba vnímat restriktivně, neboť nelze přehlédnout, že daň je podle pomůcek stanovena v případě, že daňový subjekt nesplní svou povinnost. Nemůže se tak následně domáhat použití konkrétních pomůcek či napadat správcem daně zvolené pomůcky. Je

třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy. Nadto pro použití pomůcek nelze „stanovit „žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29).“ Soudům tak nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích správního uvážení a nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2019, č. j. 3 Afs 283/2017 - 36).

106. Žalobce ve svých přiznáních k dani z příjmů fyzických osob vykázal příjmy i výdaje. Svá tvrzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti, byl povinen hodnověrným způsobem prokázat. Jak vyplývá z výše uvedeného (viz body [73] – [76] tohoto rozsudku), žalobce řádně nevedl skladovou evidenci a předložil pouze doklady, jejichž průkaznost správce daně zpochybnil, což pro stěžovatele znamenalo prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinak. Z hlediska ověření správnosti tvrzení uvedených v daňovém přiznání bylo podstatné, zda správcem daně zpochybněné doklady odpovídaly skutečně realizovaným službám a plněním. Z obsahu správního spisu přitom vyplývá, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nedokázal vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. V důsledku důkazní nouze pak ani nebylo možné stanovit daň dokazováním a bylo nutno přistoupit k využití pomůcek. Námitka žalobce, že pro přechod na pomůcky nebyly splněny zákonné podmínky, je proto nedůvodná.
107. Taktéž je nutné odmítnout argumentaci žalobce, že správce daně stanovil daň částečně dokazováním a částečně pomůckami. V této souvislosti krajský soud připomíná, že pokud se správce daně rozhodne stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Ve všech napadených dodatečných platebních výměrech přitom správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na jednotlivé úřední záznamy o použitých pomůckách, ze kterých plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Nadto použití důkazních prostředků, které nebyly správcem daně zpochybněny, nelze považovat za stanovení daně dokazováním, neboť § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu takový postup výslovně řadí mezi možné pomůcky. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle.
108. Nutno dodat, že i v případě použití nezpochybněných důkazních prostředků spočívá podstata stanovení daně podle pomůcek v tom, že správce daně za pomoci získaných údajů stanoví daň odhadem s ohledem na další skutečnosti. Těmi jsou zpravidla výsledky hospodářské činnosti daňového subjektu v minulosti, výsledky hospodářské činnosti srovnatelných subjektů či jiné informace týkající se činnosti daňového subjektu, případně obecněji oboru podnikání, v němž daňový subjekt působí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 270/2018 - 22). Určit hranici dostatečné spolehlivosti stanovené daně pak není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.
109. V projednávaném případě správce daně využil také pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tedy porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. K námitce žalobce, že byly vybrány nesrovnatelné subjekty, krajský soud předesílá, že institut vyměření daně podle pomůcek nelze chápat natolik striktně, že by

správce daně byl povinen vybrat srovnatelný subjekt s naprosto totožnou strukturou a činností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4 Afs 122/2017 – 46 či také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 1 Afs 108/2018 – 37). Plně proto postačuje, pokud správce daně jako srovnatelné subjekty použil subjekty, které působily ve shodném oboru, ve shodném období a lokalitě.

110. Zvolená kritéria krajský soud považuje za logická a vhodná s tím, že správce daně nejen řádně vysvětlil, proč daná kritéria zvolil, ale zároveň řádně odůvodnil, jak byla naplněna. Určité rozdíly v činnosti srovnatelných subjektů a žalobce bezpochyby existují, nicméně žalobce neprokázal, že by měl tento rozdíl za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti. Takový závěr neosvědčuje ani rozdíl ve velikosti srovnávaných subjektů. V projednávaném případě žalobce nesplnil povinnost vést skladovou evidenci. Tuto povinnost přitom měly všechny srovnávané subjekty. Její vedení ostatně bylo jedním z kritérií výběru srovnatelných subjektů.
111. Co se týče námitky žalobce, že neznal podrobnosti o srovnatelných subjektech, musí krajský soud upozornit, že správce daně musí vždy s ohledem na okolnosti případu dbát zásady legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu), zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu) a další. Neseznámení žalobce s podrobnostmi o srovnatelných subjektech proto nelze označit za nezákonné (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 – 89). Nadto že žalobce měl o srovnatelných subjektech dostatek informací, vyplývá především z toho, že z nich odvozuje jejich nesrovnatelnost s vlastní činností. Také z toho plyne, že mu byly sděleny dostatečně konkrétní informace, aby si o nich mohl učinit úsudek.
112. Je pravdou, že ze správního spisu nejsou patrné všechny žalobcem zmiňované charakteristiky srovnatelných subjektů. Po správci daně ovšem nelze požadovat, aby při výběru komparátů naprosto vyčerpávajícím způsobem popsal a odůvodnil, proč je ten který podnikatel srovnatelný s daňovým subjektem. Jeho úkolem je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, a nikoliv vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem. Tak se dle krajského soudu v projednávaném případě také stalo. Žalobce v projednávaném případě spatřoval nesrovnatelnost srovnávaných subjektů v rozdílnosti velikosti subjektů oproti žalobci, která měla přímý vliv na výši jejich příjmů a výdajů a tím i výši daně. Pravděpodobnost najít na trhu úplně stejné subjekty je však mizivá. Proto v zásadě postačuje, pokud srovnávané subjekty vykazují obdobné rysy. Správce daně srozumitelně vysvětlil, proč vybral tyto srovnatelné subjekty, a popsal postup, jak výši průměrných nákladů stanovil.
113. Nedůvodná je též námitka, že výše nákladů žalobce neměla být určena za pomoci průměru nákladů srovnatelných subjektů. Správce daně vybral tři srovnatelné subjekty k tomu, aby zjistil průměrné náklady. Z pohledu obecného požadavku na kvalitní metodiku při práci s pomůckami (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 – 89) by bylo nevhodné, aby správce daně v tomto stádiu třídil vybrané srovnatelné subjekty podle toho, zda u nich zjištěné údaje jsou k prospěchu žalobce, či nikoli. Takový postup by navíc narážel na potřebu daň stanovit spolehlivě (§ 1 odst. 2 ve spojení s § 98 odst. 4 daňového řádu).

114. Z výše uvedeného tak vyplývá, že byly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek a daň byla tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Námitky žalobce jsou proto nedůvodné.
115. K rozdílnosti postupu a závěrů správce daně při stanovení daně z příjmů a daně z přidané hodnoty krajský soud doplňuje, že předmětem řízení v tomto projednávaném případě bylo (ne)naplnění zákonných podmínek stanovení daně z příjmů pomocí pomůcek, nikoli daně z přidané hodnoty. Výše byly popsány důvody, proč má krajský soud za to, že podmínky pro stanovení daně z příjmů žalobce byly v projednávaném případě naplněny. Skutečnost, že správce daně postupoval při stanovení jiné daně odlišně, na to nemá vliv.

V. Shrnutí a náklady řízení

116. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
117. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

Brno 26. dubna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu