



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **TARGET DESIGN, s.r.o.**  
sídlem nám. Osvobození 51, Lysice  
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem  
sídlem Divadelní 4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2021, čj. 4204/21/5200-11432-711891

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2014 ve výši 295 070 Kč a za rok 2015 ve výši 268 520 Kč (zároveň mu v tomto roce zrušil vykázanou daňovou ztrátu ve výši cca 1,6 mil Kč). Společně s tím mu uložil uhradit

i odpovídající penále. Žalobce v daném období prováděl zakázkovou výrobu, konkrétně truhlářské práce, podlahářství, pokrývačství a tesařství. Finanční úřad prověřil v obou zdaňovacích obdobích některé vybrané ztrátové zakázky se závěrem, že žalobcovo účetnictví je neúplné a neprůkazné. Nebylo z něj možné hodnověrně zjistit množství spotřebovaného materiálu ani výši ostatních přímých nákladů. Proto stanovil finanční úřad daň podle pomůcek.

2. Proti oběma dodatečným platebním výměrům finančního úřadu (za rok 2015 i 2015) se žalobce odvolal, jeho odvolání však zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 16. 4. 2021.

## II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit. V první řadě namítá, že žalovaný vyhodnotil jeho účetnictví u prověřovaných zakázek nesprávně a poškodil jej tím, že odmítl vyslechnout navržené svědky. To pak žalobce konkretizuje u jednotlivých zakázek, kde většinou uvádí, že důvodnost ztráty na zakázce, popř. vztah přijatých a uskutečněných plnění dostatečně prokazuje nákladová kalkulace a skladové výdejky včetně zakázkových listů do předání díla, v některých případech včetně výdejek na odstranění vad a nedodělků. U některých zakázek žalobce přiznává chyby, jde však podle něj o chyby administrativní. Dále žalobce u jednotlivých zakázek konkrétně uvádí, k čemu měli navržené svědci vypovídat a navrhuje jejich výslech v soudním řízení.
4. Za druhé, žalobce tvrdí, že žalovaný zjistil nesrovnalosti pouze u deseti z celkových 77 zakázek v roce 2014 a pouze u dvou z celkových 73 zakázek v roce 2015. Zpochybnil tudíž jen malou část žalobcova účetnictví, nikoliv část podstatnou, což je podmínka pro přechod na pomůcky (k tomu se žalobce odvolává na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 129/2006 - 142, 9 Afs 30/2008 - 86 a 2 Afs 132/2005 - 71). Tento deficit nemohl dohánět žalovaný tím, že v odvolacím řízení našel nesrovnalosti u dalších zakázek, které nebyly součástí namátkově vybraného vzorku na prvním stupni (zde žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 111/2005 - 74).
5. Za třetí, pomůcky použily orgány daňové správy chybně, neboť vybraný subjekt nebyl srovnatelný se žalobcem. Žalobce podrobně líčí rozdíly mezi ním a vybraným subjektem. Zejména upozornil, že vybraný podnik byl založen již v roce 2004, takže v letech 2014-2015 již měl zkušenosti a pevné místo na trhu, zatímco žalobce byl v tomto období založen nově. Dále tento podnik realizuje typový nábytek a dokáže tak předem kalkulovat jeho cenu včetně rabatu, zatímco žalobce realizuje zakázkovou výrobu s větší mírou nejistoty. Vybraný podnik dále na rozdíl od žalobce disponuje velkým skladem již dříve výhodně nakoupeného masivního materiálu a zaměstnává oproti žalobci poloviční počet pracovníků, takže má nižší náklady.
6. Konečně za čtvrté žalobce poukazuje na to, že žalovaný do výnosů stanovených pomůckami započítal též daň z přidané hodnoty, ačkoliv ta není zdanitelným příjmem a tento svůj postup nijak nevysvětlil.

## III. Argumentace žalovaného

7. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Upozorňuje, že některé námítky – konkrétně vůči analýze dalších zakázek

v odvolacím řízení, vůči volbě srovnatelného subjektu při stanovení daně podle pomůcek a vůči připočtení DPH k výnosům – uplatnil žalobce nově až v řízení před soudem. K těm se pak vyjadřuje a vysvětluje důvody svého postupu.

#### IV. Řízení před krajským soudem

8. Ve věci mělo proběhnout dne 19. 12. 2022 na žádost žalobce ústní jednání, nicméně po nařízení jednání dal žalobce souhlas s rozhodnutím bez jednání. Soud tak rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Žalobce sice navrhoval v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu (výsledky svědků), samotný návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze sám o sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobce nepodmiňoval svůj souhlas s rozhodnutím bez jednání provedením navržených důkazů (tím se nynější věc liší od situace řešené v rozsudku ze dne 7. 4. 2022, čj. 10 Afs 176/2020 - 58). Soud neshledal výsledky svědků za potřebné provádět, protože se ztotožnil důvody, pro které tyto výsledky vyhodnotil jako nadbytečné již žalovaný.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

9. Žaloba **není důvodná.**

##### *Podmínky pro přechod na pomůcky*

10. Podle § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, platí: „*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.*“ Pokud chce žalobce uspět, musí v žalobě popsat konkrétní skutečnosti, které zpochybňují dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek. Obsah a kvalita žaloby tu předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54).
11. Kvalita žaloby je v této části velmi nízká. Žalobce setrvale uplatňoval v průběhu celého daňového řízení stále stejné námitky, tedy že svá daňová tvrzení u jednotlivých zakázek dostatečně prokázal předloženými dokumenty a že k některým skutečnostem navrhl vyslechnout svědky. Na tyto námitky odpověděl obsáhle jak finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole, tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce s nimi v žalobě nikterak nepolemizuje, nevysvětluje důvody svého nesouhlasu, prostě jen setrvává na svém dosavadním postoji. Nenabízí krajskému soudu žádné argumenty, které by mohl zvážit a vypořádat. Krajský soud proto bez dalšího odkazuje na body 36-38 a 48-71 napadeného rozhodnutí, kde je detailně rozebráno, proč daňová správa vyhodnotila žalobcovo účetnictví jako neprůkazné a proč by na tom výsledky navržených svědků nemohly nic změnit. Opakovat totéž jinými slovy by nemělo žádný význam. Ze stejných důvodů, pro něž považoval za zbytečné vyslýchat navržené svědky žalovaný, nepřistoupil k jejich výslechu ani krajský soud (srov. body 52-59 napadeného rozhodnutí).
12. Náznak argumentace se objevuje až v té části žaloby, kde žalobce poukazuje na to, že finanční úřad zpochybnil jen malou, namátkově vybranou část jeho účetnictví. K tomu krajský soud uvádí, že takový postup je přípustný. Jistěže nejjednodušší je situace, kdy

orgány daňové správy zpochybní takovou část účetnictví daňového subjektu, která je z hlediska objemu podstatná či převažující (srov. žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142). Ale pro přechod na pomůcky nelze předem stanovit žádné pevné pravidlo, zejména nelze vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví. Záleží vždy na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Ne každá ojedinělá chyba v účetnictví bude způsobovat dostatečnou intenzitu pochybností (srov. žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 132/2005 - 71). Ty založí pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Zejména způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86).

13. Když krajský soud nahlédne tímto prizmatem na chyby, jež finanční úřad odhalil v žalobcově účetnictví, tak musí konstatovat, že šlo pochybení natolik závažná a takového rozsahu, že vyvolala zcela oprávněné pochybnosti o jeho průkaznosti. Žalobce jednak v rozporu s účetními pravidly kombinoval u některých zakázek evidenci použitého materiálu způsobem A a způsobem B, dále u některých zakázek neúčtoval o nedokončené výrobě, u některých ani o tržbě, k některým zakázkám účtoval materiály a subdodávky, které s ní prokazatelně nesouvisely a náležely k jiným zakázkám, u jedné zakázky vykazoval náklady ještě před účinností smlouvy o dílo, u řady jiných pak zase vykazoval náklady i poté, co podle protokolu předal odběrateli dílo bez vad a nedodělků (srov. bod 36 napadeného rozhodnutí). Již z tohoto výčtu je zřejmé, že nešlo o chyby ojedinělé, nýbrž o vady četné, závažné a systematického charakteru. Výsledek žalobcova hospodaření to nepochybně zatemnilo (srov. bod 37 napadeného rozhodnutí). Vzniklé pochybnosti se následně žalobci ani v nejmenším nepodařilo rozptýlit (srov. body 60-68 napadeného rozhodnutí).
14. Pokud jde o velikost zkoumaného vzorku, finanční úřad se zcela přiznaně a otevřeně soustředil jen na ztrátové zakázky, které v převážné míře zapříčinily záporné výsledky žalobcova hospodaření v letech 2014 a 2015. Z roku 2014 přezkoumal finanční úřad co do počtu více než polovinu ukončených ztrátových zakázek, co do hodnoty se pak jednalo o více než tři čtvrtiny. Z roku 2015 pak vybral finanční úřad ke kontrole co do počtu třetinu ze ztrátových zakázek dokončených v tomto roce, co do hodnoty šlo o nadpoloviční většinu. Zkontrolované zakázky reprezentují v součtu více než 15 % žalobcových výnosů za roky 2014 a 2015 (srov. body 48-50 napadeného rozhodnutí). Zaměření kontroly jen na ztrátové zakázky hodnotí krajský soud jako racionální krok. Celkové množství přezkoumaných zakázek má za dostatečně reprezentativní. S ohledem na charakter nalezených pochybení, jak jsou výše shrnuta, nelze předpokládat, že by šlo o ojedinělé excesy. Naopak vzhledem k systémovému charakteru většiny z nich lze důvodně předpokládat, že podobné chyby se opakovaly i u dalších případů v žalobcově účetnictví.
15. Jestliže žalovaný přezkoumal v odvolacím řízení ještě další zakázky se závěrem, že i v nich se vyskytly chyby (převážně rozdíl mezi výší nedokončené výroby a vykazovanými náklady), jedná se již jen o podpurné zjištění. I bez něj by dodatečné platební výměry

obstály. Žalovaný tím jen reagoval na odvolací námitku, že vzorek zkoumaných zakázek nebyl reprezentativní, a využil seznamy zakázek, které žalobce předložil jako další důkazy až v odvolacím řízení (srov. body 38-47 napadeného rozhodnutí). Starší judikatura sice říká, že otázku, zda nedostatek důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, má odvolací orgán zkoumat k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně. Vztahuje se však k již zrušenému zákonu o správě daní a poplatků, a hlavně řeší situaci, kdy to byl daňový subjekt, kdo chtěl své důkazní břemeno unést až v odvolacím řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, čj. 2 Afs 111/2005 - 74, č. 1302/2007).

*Způsob stanovení daně prostřednictvím pomůcek*

16. Žalobce zde především upozornil na rozdíly mezi ním a vybraným subjektem, podle jehož výkonů určil finanční úřad žalobcovy výnosy. V důsledku těchto rozdílů nejde podle žalobce o srovnatelný subjekt. Tuto námitku, která je skutkového charakteru, ovšem žalobce v daňovém řízení vůbec nevznesl, a to ani po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ani v podaném odvolání. Přitom informace o tom, jakým způsobem finanční úřad vybral srovnatelný subjekt, musel znát. Vyplývají již z úředního záznamu finančního úřadu ze dne 14. 1. 2019, ve stručné podobě pak i ze zprávy o daňové kontrole (str. 86-88, kde se na uvedený úřední záznam výslovně odkazuje). Žalobce vůči použitým pomůckám vůbec nic nenamítal, omezil se jen na výhrady stran hodnocení svého účetnictví a toho, že finanční úřad nevyšlechl navržené svědky. Přesto se žalovaný volbě pomůcek v napadeném rozhodnutí obsáhle věnoval, a to jak v obecné rovině (body 15-24 napadeného rozhodnutí), tak i konkrétně ve vztahu k výběru srovnatelného subjektu pro potřeby určení žalobcových výkonů (body 79-83 napadeného rozhodnutí). Vyjádření žalovaného v soudním řízení tak již mnoho nových argumentů nepřineslo, nebylo to však ani potřeba. Krajský soud se náhledem žalovaného vyjádřeným v napadeném rozhodnutí plně ztotožňuje.
17. Stručně je možno shrnout, že mezi daňovým subjektem a subjektem, který finanční úřad zvolí jako srovnatelný, se pochopitelně vždy najdou rozdíly. Ty, na které poukazuje žalobce, však nesvědčí o tom, že by zvolená pomůcka vůbec nevystihovala žalobcovu podnikatelskou realitu. Finanční úřad vyhledal celkem šest různých subjektů, které se zabývaly stejným typem činnosti jako žalobce, měly srovnatelný obrat a obdobný počet zaměstnanců. Srovnatelnost ověřil finanční úřad i tím, že stanovil koeficient vyjadřující, jakých výkonů v daných zdaňovacích obdobích každý ze subjektů (včetně žalobce) dosáhl v přepočtu na 1 Kč nákladů vynaložených na výkonovou spotřebu a na osobní náklady. Finanční úřad poté vyloučil dva subjekty, které dosahovaly nižšího koeficientu než žalobce. Učinil tak ovšem proto, že jejich portfolio činností se příliš lišilo od žalobce – jeden prováděly repliky a repase historických prvků, druhý se zabýval kromě nábytkářské výroby též spotřebitelskými úvěry a pronájmem nemovitostí. Všechny zbývající subjekty dosahovaly vyššího koeficientu výkonů než žalobce. Z nich nejvíce žalobcově situaci odpovídal subjekt č. 3, jehož výkony nakonec finanční úřad použil jako pomůcky. Z ostatních nevybraných subjektů měly dva delší historii (od roku 1992) a tedy pevnější pozici na trhu, jeden byl úzce zaměřen jen na výrobu dětského nábytku a doplňků z bukového masivu.
18. Z popsaného postupu je zřejmé, že odlišnosti mezi žalobcem a vybraným subjektem (ba dokonce ani ostatními zvažovanými subjekty) rozhodně nedosáhly takové intenzity, aby zpochybnilly relevanci pomůcek a vyžádaly si zásah soudu. Nelze je srovnávat např. se

situací, kdy daňový subjekt sám vykupoval papír v jediné pojízdné provozovně a daňová správa označila za srovnatelné dva subjekty s rozsáhlou sítí provozoven a několika desítkami zaměstnanců, které díky své pozici na trhu vykupovaly papír za několikanásobně nižší ceny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011 - 75). Stejně tak výběr srovnatelného subjektu z množiny subjektů připadajících v úvahu nejvíce žádné rysy svévolí. Představuje spíše snahu o nalezení co nejvíce odpovídající pomůcky podle objektivních kritérií. Nelze tu vůbec hovořit o tom, že by snad finanční úřad cíleně vybíral jen ty nejefektivnější podnikatele, aby právě jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší výsledné daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, čj. 10 Afs 185/2020 - 43, č. 4140/2021 Sb. NSS).

19. Druhou námitkou pak bylo navýšení částky výnosů o DPH. Ani tuto výhradu žalobce nevnesl v odvolacím řízení, ačkoliv připočtení DPH bylo zřejmé již ze zprávy o daňové kontrole (str. 41 a 44). Proto se nemůže dovolávat toho, že v napadeném rozhodnutí je tato otázka odůvodněna jen stručně (bod 76 napadeného rozhodnutí). Úkolem odvolacího orgánu je vypořádat odvolací námitky. Vysvětlení, které nabídl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, je postačující, logické a přesvědčivé. Jestliže žalobce nevykázal věrohodně své výnosy a jeho výkony v daném zdaňovacím období bylo nutno určit s využitím pomůcek, pak žalobcovým majetkovým prospěchem je i DPH, kterou z takto určených výkonů neodvedl. Proto podléhá dani z příjmů. Jestliže finanční úřad následně žalobci DPH ze stanovených výkonů pravomocně doměří, bude si ji moci žalobce poté uplatnit jako daňově uznatelný náklad daného zdaňovacího období.
20. Žalobce ve svém posledním podání ve věci doručeném soudu před vyhlášením rozsudku namítal, že finanční úřad mu již DPH doměřil, a proto argumentace žalovaného nedává smysl. Žalobce ovšem pomíjí časovou návaznost – rozhodnutí o odvolání v nynější věci vydal žalovaný 10. 2. 2021, zatímco rozhodnutí ve věci doměření DPH až o dva dny později, tedy 12. 2. 2021 (věc je vedena u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 Af 26/2021). V době vydání nyní napadeného rozhodnutí tedy ještě nebylo zřejmé, v jaké výši a zda vůbec bude DPH nakonec doměřena (úplně zabránit jejímu doměření by mohla například prekluze zjištěná v odvolacím řízení). Byla tedy namísto ji do žalobcova majetkového prospěchu z let 2014 a 2015 zahrnout, neboť právě v těchto zdaňovacích obdobích ji měl žalobce správně do státního rozpočtu odvést. Žalobci nepřisvědčuje ani jím citovaný rozsudek Soudního dvora EU (ze dne 1. 7. 2021, věc C-521/19, CB proti Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia). Věcně se totiž netýká doměření daně podle pomůcek, ale toho, zda prokázaná cena, za kterou dodavatel poskytl plnění, má být chápána tak, že zahrnovala i DPH, ačkoliv strany porušily povinnost fakturace a svým podvodným jednáním existenci plnění finančním orgánům zatajily. Přitom podle SDEU výsledek do značné míry závisí na vnitrostátní právní úpravě (srov. bod 30 citovaného rozsudku, kromě toho SDEU zde neřekl, že by se použité principy měly vztahovat výhradně jen na případy podvodného jednání, jak zřejmě rozsudek interpretuje žalobce). U žalobce podobné úvahy nejsou namísto, neboť finanční úřad použil pro stanovení jeho výkonů ceny srovnatelného subjektu nezahrnující DPH, a teprve následně k nim DPH v odpovídající výši připočítal. Jedná se tedy o zcela jinou otázku, než byla ta, kterou řešil SDEU v citovaném rozsudku.

## VI. Náklady řízení

21. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

### 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. 12. 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu