



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: **L. T.**
zastoupený advokátkou Mgr. Danou Lasákovou
sídlem Vejrostova 953/6, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2021, č. j. 17550/21/5300-21441-702127

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. Žalobce podnikal ve formě společnosti s dalšími třemi společníky (A. T., L. T. a L. T.) v oborech elektroinstalací a elektromontáže, oprav a prodeje elektrospotřebičů, prodej jízdnic kol, cyklistických potřeb a doplňků stravy. Společné příjmy a výdaje z podnikání si žalobce a jmenovaní společníci rozdělovali dle podílů, vedli společnou evidenci. Určeným

společníkem pověřeným vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za celou společnost a podávat příznání k dani z přidané hodnoty byl žalobce. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu a doměřil mu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2015, 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2017 podle pomůcek. K doměření přistoupil správce daně proto, že evidence pro účely daně z přidané hodnoty byla neprůkazná (s ohledem na absenci evidence obchodního majetku a neevidování záloh zaplacených na soukromý účet). Konkrétně žalobci doměřil správce daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2015 ve výši 98 042 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829124/19/2910-50521-707275), za 4. čtvrtletí 2015 ve výši 155 440 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829233/19/2910-50521-707275), za 1. čtvrtletí 2016 ve výši 130 527 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829263/19/2910-50521-707275), za 2. čtvrtletí 2016 ve výši 160 525 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829289/19/2910-50521-707275), za 3. čtvrtletí 2016 ve výši 83 581 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829303/19/2910-50521-707275), za 4. čtvrtletí 2016 ve výši 97 904 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829315/19/2910-50521-707275), za 1. čtvrtletí 2017 ve výši 99 054 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829335/19/2910-50521-707275), za 2. čtvrtletí 2017 ve výši 146 944 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829354/19/2910-50521-707275), za 3. čtvrtletí 2017 ve výši 58 561 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829367/19/2910-50521-707275) a za 4. čtvrtletí 2017 ve výši 225 937 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1829402/19/2910-50521-707275).

2. Odvolání žalobce proti citovaným dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti odvolacímu rozhodnutí brojil žalobce v rámci společné žaloby čtyř žalobců (A. T., L. T., L. T. a L. T.) podané ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích dne 20. 6. 2021. Usnesením ze dne 15. 7. 2021, č. j. 61 Af 9/2021 - 66, pak Krajský soud v Českých Budějovicích postoupil věc k rozhodnutí Krajskému soudu v Brně. Zdejší soud usneseními ze dne 25. 8. 2021, č. j. 30 Af 55/2021 - 73, a ze dne 26. 1. 2022, č. j. 30 Af 68/2021 - 76, vyloučil věci jednotlivých žalobců k samostatnému projednání. Část žaloby týkající se meritorně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářních let 2015, 2016 a 2017 byla vyloučena k samostatnému projednání pod sp. zn. 30 Af 55/2021 (A. T.), sp. zn. 30 Af 66/2021 (L. T.), sp. zn. 30 Af 67/2021 (L. T.), sp. zn. 30 Af 68/2021 (L. T.) a část žaloby směřující proti odvolacímu rozhodnutí, která se meritorně týká daně z přidané hodnoty, byla vyloučena k samostatnému projednání pod sp. zn. 30 Af 15/2022 (L. T.).

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nezákonné. Správce daně neměl zájem provádět dokazování a zcela nedůvodně zpochybnil důkaz zakázkovou evidencí. Podle správce daně totiž z předložené evidence vyplynulo, že v některých případech měli žalobce a jeho společníci obdržet určitý materiál k zakázce až poté, co byla daná zakázka pro jiný subjekt uskutečněna. Žalobce měl potřebný materiál k dispozici předtím, ovšem v ojedinělých případech mohl dodavatel materiálu vystavit daňový doklad až několik dní po odběru materiálu. Podle § 28 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, má dodavatel povinnost vystavit daňový doklad do 15 dnů. Žalovaný tedy zakázkovou evidenci vůbec nepřezkoumával. Splnění důkazní povinnosti žalobci zkomplikovala Policie ČR, která žalobce a ostatní společníky vyzvala (z podnětu správce daně) k předložení veškeré

daňové evidence za roky 2015 až 2017. Proto žalobce nemohl splnit svůj závazek z odvolání a předložit správci daně zakázkovou evidenci doplněnou o čísla spárovaných dokladů.

4. Správce daně předčasně ukončil daňovou kontrolu, jelikož už v seznámení s výsledkem kontrolních zjištění konstatoval stanovení daně pomůckami. A ačkoliv žalobce navrhoval další důkazy, nedokázal zvrátit předem zaujatý názor správce daně. Stanovení daně pomůckami je však náhradní způsob tehdy, nelze-li stanovit daň dokazováním. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně již jen zkopíroval stanovení daně pomůckami ze seznámení s výsledkem kontrolních zjištění. Stanovení daně podle pomůcek před dokončením daňové kontroly zapovídá i judikatura (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 - 89, ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004 - 55, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2019, sp. zn. II. ÚS 3482/18). V té souvislosti žalobce namítá, že daňové orgány vycházely z nesprávného metodického pokynu Generálního finančního ředitelství ze dne 31. 3. 2021, který zakotvuje právo daňového subjektu být seznámen s pomůckami ještě před rozhodnutím. Tento metodický pokyn jen slepě následuje ojedinělý rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34, a fakticky vede k předčasnému ukončení dokazování před ukončením daňové kontroly.
5. Navíc správce daně v dodatečných platebních výměrech neuvedl, že se jedná o doměření daně podle pomůcek (což mu výslovně ukládá poslední věta § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).
6. Pokud byly žalobcem doložené evidence neprůkazné či neúplné, měl žalobce právo tyto nedostatky v evidencích vysvětlit a prokázat. Judikatura (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119) připouští, že v obdobných případech lze nedostatky v účetnictví zhojit jinými než účetními doklady. Proto žalobce navrhoval svědecké výpovědi svých odběratelů, kterými chtěl zhojit ne zcela dokonalou evidenci. Zálohy, které žalobce obdržel na soukromý účet, v hotovosti vkládal do pokladny společnosti. Vyslechnutí svědci by potvrdili, že nic víc žalobci neplatili. Navíc existuje nezvratný důkaz, že je žalobcova daňová a zakázková evidence vedena řádně. Žalobce ji předkládal znalkyni I. V., která měla jeho evidenci vyhodnotit pro potřeby možného trestního stíhání. Její znalecký posudek žalobce neviděl, avšak zřejmě musel vyznít v žalobcův prospěch, neboť Policie ČR věc odložila.
7. Daň stanovená podle pomůcek musí být určena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). Při výběru vhodných pomůcek však správce daně svévolně a hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Za prvé rozštěpil činnosti vykonávané všemi společníky na samostatné obory. Za druhé nezjišťoval podmínky, za kterých srovnávané daňové subjekty podnikají (délka působení na trhu, lokalita apod.). Za třetí nezjišťoval, jaká část příjmů srovnávaných daňových subjektů dopadá na činnosti provozované žalobcem. Například je u jednoho subjektu uvedena (mimo jiné) činnost revizí a zkoušek elektrických zařízení, ačkoliv ji žalobce nevykonává. Za čtvrté správce daně vybral rozdílný subjekt „B“ u kontroly daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, které se navíc liší počtem osob podílejících se na příjmech. A za paté nepodnikal žádný ze subjektů „A“ a „B“ v oboru elektroinstalací, ačkoliv je to žalobcův nejdůležitější obor. V té souvislosti odkazuje žalobce na usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2019, sp. zn. II. ÚS 3482/18, podle něž musí srovnatelné subjekty působit v podobném oboru, musí být srovnatelně veliké, podnikat srovnatelným způsobem a mít podobnou historii působení na trhu. Konstrukce pomůcek je tak nepřezkoumatelná.

8. Žalobce ještě zpochybňuje samotný matematický výpočet daně podle pomůcek a to hned z několika důvodů. Ve výpočtech není zohledněno, že příjem srovnávaných subjektů pocházel i z oborů, kterým se žalobci nevěnovali. Dále výpočet nereflakuje skutečnost, že na rozdíl od žalobce a jeho společníků, kteří se věnovali čtyřem oborům současně, srovnávané subjekty jsou specialisty v jednom konkrétním oboru a pochopitelně účtují vyšší ceny. Například prodej cyklistických potřeb byl pro žalobce a jeho společníky jen okrajovou činností, zatímco správce daně je srovnával s cyklistickou prodejnou. Správce daně též ve výpočtech nezohlednil, že některým činnostem se věnovali jen někteří společníci – například činnosti v oboru elektroinstalace a oprav elektrospotřebičů se věnovali jen tři ze čtyř společníků. Správce daně však údaje získané od srovnávaných subjektů (předpokládaný příjem) vždy násobil čtyřmi, jako by všechny provozované činnosti realizovali všichni čtyři společníci.
9. Správce daně také v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty nepřipustně směšuje způsob stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, neboť některé žalobcovy údaje z daňového přiznání akceptoval (řádky 3, 25 a 43).
10. V replice žalobce dodává, že žádnou třetí verzi zakázkové evidence nemá a za nezvratný důkaz řádně vedené evidence považuje znalecký posudek zpracovaný I. V.. Policejní orgán se znalkyně ptal, zda byla žalobcová evidence vedena v souladu se zákonem o daních z příjmů a zákonem o účetnictví. Vzhledem k tomu, že trestní řízení tím skončilo, zřejmě musela znalkyně odpovědět v žalobcův prospěch.

III. Argumentace žalovaného

11. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

12. Ve věci proběhlo dne 24. 4. 2023 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích. Žalobce navrhoval v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu. Žalobce soudu předložil opatření Policie ČR ze dne 29. 4. 2020 (o přibrání znalkyně) a usnesení Policie ČR ze dne 17. 9. 2020 (o vrácení žalobcových evidencí). Krajský soud je při jednání provedl jako důkaz, přičemž z nich zjistil, že Policie ČR prověřovala, zda žalobcovo jednání naplňuje znaky trestného činu zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění podle § 254 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Za tím účelem Policie ČR ustanovila znalkyni, aby žalobcovo účetnictví přezkoumala. Z pozdější listiny plyne, že Policie ČR vrátila žalobci předloženou daňovou evidenci zapůjčenou v březnu a dubnu 2020 a podezření z trestného činu odložila. Co se týče zakázkové evidence na CD, jejíž doložení bylo avizováno v žalobě, ta žalobcem nebyla dokládána, neboť šlo pouze o digitalizovanou podobu druhé evidence předložené v daňovém řízení. Na provedení důkazu touto evidencí proto zástupkyně žalobce netrvala.
13. Dále žalobce požadoval, aby si soud vyžádal onen znalecký posudek z trestního řízení, vypracovaný znalkyní Volkovou. Krajský soud tomuto návrhu nevyhověl pro nadbytečnost (odůvodnění viz bod 75 tohoto rozsudku).

14. Zástupkyně žalobce v rámci ústního jednání rovněž namítala, že daňová povinnost na dani z přidané hodnoty stanovená podle pomůcek neodpovídá 21 % základu daně z příjmů fyzických osob stanovené rovněž podle pomůcek.

V. Posouzení věci krajským soudem

15. Žaloba **není důvodná.**

Skutková zjištění

16. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
17. Žalobce podniká ve formě sdružení s L., A. a L. T. Společné příjmy a výdaje související s příjmy ze společnosti si dělili podle podílu 33 % každý a podíl L. T. byl 1 %. Určeným společníkem pověřeným vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za celou společnost a podávat příznání k dani z přidané hodnoty byl žalobce.
18. Správci daně vznikly na základě uskutečněného ústního jednání při zahájení kontroly pochybnosti, že žalobce neprováděl na konci žádného z kontrolovaných zdaňovacích období porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním, ale pouze sepsal stav zásob na skladě (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 11. 6. 2018, č. j. 1168251/18/2910-60561-304651). V rámci zahájené daňové kontroly ve výzvě ze dne 23. 10. 2018, č. j. 1617679/18/2910-60561-304651, správce daně požadoval mimo jiné doložit, že žalobcem přeložená evidence vedená pro účely daně z přidané hodnoty prokazatelně a věrohodně eviduje veškeré údaje vztahující se k daňovým povinnostem žalobce podle § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Dále měl žalobce prokázat, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích evidoval majetek v souladu s § 100 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty a že nakoupené zásoby v kontrolovaných zdaňovacích obdobích byly použity v rámci ekonomických činností pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce měl také prokázat, že na konci daných zdaňovacích období provedl porovnání skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů se stavem evidenčním podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dále měl žalobce předložit za kontrolovaná období výpisy z účtu, který je deklarován v obchodních podmínkách žalobcem provozovaného internetového obchodu.
19. Na předmětnou výzvu reagoval žalobce prostřednictvím své bývalé zástupkyně podáním ze dne 5. 11. 2018, ve kterém se k vedení evidence vůbec nevyjádřil. Následně dne 21. 11. 2018 zástupkyně žalobce předložila správci daně prvotní daňové doklady, přičemž na větší části z nich bylo obyčejnou tužkou vyznačeno, k jakému vydanému či přijatému dokladu se vztahují. Správce daně předložené doklady prověřil a dospěl k závěru, že ani dodatečné označení dokladů ve většině případů nemůže prokázat, že tato plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti a ani nahradit přehled obchodního majetku.
20. Správce daně též zjistil, že na soukromý účet účastníka společnosti (pana L. T.) byly přijímány příjmy ze společného podnikání. Konkrétně přijaté zálohy patřící do společného podnikání nebyly nijak evidovány a jejich zaplacení nebylo uvedeno ani na vystavených dokladech, kterými mělo být plnění vyúčtováno. Dále byly na tento účet zasílány platby, které pocházely od dlouholetých přátel a kamarádů z titulu prodeje elektromateriálu a

cyklistických potřeb v rámci „občanské výpomoci“ (viz např. str. 9 zprávy o daňové kontrole).

21. Konkrétní nejasnosti správce daně uvedl v seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 21. 8. 2019 na str. 3 – 8 a následně i ve zprávě o daňové kontrole na str. 4 – 10, kde podrobně popsal jednotlivá pochybení žalobce při vedení evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Mnoho dokladů obsahovalo pouze obecné zdůvodnění, jako „*elektroinstalační práce dle dohody*“ nebo „*cyklodoplňky*“. Navíc účastník společnosti (L. T.) na svůj soukromý účet přijímal zálohy na prodej zboží a elektroinstalační práce, které patřily do společného podnikání, ačkoliv v evidenci vedené pro účely daně z přidané hodnoty nebyly tyto zálohy vůbec evidovány. Z předložené evidence nebylo možné rozeznat stav a pohyb zboží (zásob) v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období. Správce daně v seznámení též vysvětlil, jaké pomůcky má v úmyslu použít při stanovení daně.
22. Na seznámení s výsledky kontrolního zjištění reagoval žalobce vyjádřením prostřednictvím nového zástupce, v němž popřel všechna předchozí podání své bývalé zástupkyně. Následně předložil 12 ks šanonů prvotních dokladů za předmětná zdaňovací období. Tyto doklady byly rozděleny na přijaté a vydané doklady seřazené podle data vystavení.
23. Správce daně následně vydal zprávu o daňové kontrole č. j. 1773381/19/2910-60561-303506, ve které zdůvodnil stanovení daně s využitím pomůcek. Přitom se vyjádřil k žalobcem předložené evidenci (12 šanonů) tak, že je neprůkazná hned z několika důvodů. Za prvé, nová evidence vůbec nenavazovala na dříve předložené daňové doklady, neobsahovala čísla dokladů a datum pořízení či vyskladnění zásob. Jednotlivé doklady byly označeny písmeny A, B, C, D a čísly, která však na evidenci pro účely daně z přidané hodnoty nenavazovala (ani na daňovou evidenci). Za druhé, žalobce k mnoha vydaným dokladům přiřadil materiál pořízený až po vystavení dokladu. Za třetí, žalobce v některých případech přiřadil jeden materiál k více zakázkám, změnil původní přiřazení dokladů nebo přiřadil k daňovému dokladu materiál v jiném množství, než pořídil. Správce daně předmětné pochybnosti podrobně zpracoval na str. 53 – 59 zprávy o daňové kontrole, přičemž dospěl k závěru, že tato nově předložená zakázková evidence byla vytvořena účelově až v průběhu daňové kontroly. Z evidence předložené žalobcem nebylo možné prokázat, že pořízený obchodní majetek byl použitý v rámci ekonomické činnosti pro uskutečňování plnění uvedených v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty a že do ní byla zahrnuta veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Z tohoto důvodu ji neosvědčil jako důkaz o vedení evidence majetku (zásob). Žalobce tak neprokázal, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vedl evidenci pro účely daně z přidané hodnoty v souladu s § 100 odst. 1 a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně uzavřel, že žalobce neodstranil jím konkretizované pochybnosti. A žalovaný se s jeho závěry v napadeném rozhodnutí ztotožnil.

Nepřezkoumatelnost

24. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je

nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Rozhodnutí obou stupňů přitom tvoří jediný celek a navzájem se doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47).

25. Žalobce své námitky stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí formuloval velmi obecně tak, že *napadené rozhodnutí je nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné*. Soud proto ve stejné obecném duchu odpovídá, že napadené rozhodnutí shledal plně přezkoumatelným, neboť žalovaný v něm své důvody pro zamítnutí odvolání jasně formuloval. Pro žalobce je toto odůvodnění zjevně srozumitelné, neboť s ním v žalobě věcně polemizuje. Žalobce ještě namítá nepřezkoumatelnost konstrukce pomůcek, ale ani tady s ním krajský soud nesouhlasí. Správce daně svůj postup volby pomůcek odůvodnil na stranách 11-51 zprávy o daňové kontrole, žalovaný tyto závěry potvrdil na stranách 13-15 napadeného rozhodnutí a žalobcovy námitky směřující proti pomůckám vypořádal na stranách 17 a 18 napadeného rozhodnutí. Dílčí nedostatky při výběru jednotlivých pomůcek a srovnávaných subjektů, se kterými žalobce věcně polemizuje, nezakládají nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Průkaznost předložené evidence

26. Žalobce namítá, že správce daně neměl zájem na provedení dokazování, proto účelově odmítl uznat zakázkovou evidenci jako důkaz. Má za to, že správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek předčasně, namísto provedení řádného dokazování. Žalobce předložil správci daně zakázkovou evidenci, avšak ta mu nebyla uznána. V napadeném rozhodnutí nebyly předložené důkazní prostředky žalovaným vůbec přezkoumány.
27. Předmětem sporu je otázka, zda byly v posuzované věci splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V rámci posouzení této otázky se soud bude zabývat několika dílčími podotázkami, zejména tím, zda správce daně pro tyto účely relevantně zpochybnil evidence žalobce, zda v tomto směru unesl své důkazní břemeno, zda při získávání důkazů postupoval v souladu se zákonem a zda přezkoumatelně vyložil, proč míra zpochybnění žalobcových evidencí znemožňuje stanovení daně dokazováním.
28. Na úvod soud uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle kterého *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě ze zákona o dani z přidané hodnoty.
29. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“* Žalobce je v souladu s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu v rámci daňové kontroly povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že

daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

30. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, zda pořízený obchodní majetek byl použitý v souladu s § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Aby správce daně své důkazní břemeno unesl, musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které znevěrohodňují předložené doklady. Jak uvádí Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32, „v každém případě je však pro přechod důkazního břemene zpět na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil.“ Správce daně své pochybnosti konkretizoval ve výzvě ze dne 23. 10. 2018 (č. j. 1617679/18/2910-60561-304651), čímž vyhověl nárokům na něj kladeným ohledně unesení důkazního břemene. V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tak došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Tento postup správce daně soud považuje za zákonný, neboť sám daňový řád tento přenos důkazního břemene zpět na žalobce umožňuje.
31. 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.“
32. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu [srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS), ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, ze dne 27. 7. 2005 - 55, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS), ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS)] představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad o

tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil.

33. Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny kumulativně tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
34. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, *„kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti; [...] pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“* Rozšířený senát zároveň odkázal na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86: *„Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“*
35. Správci daně vznikly pochybnosti na základě uskutečněného ústního jednání při zahájení kontroly, přičemž tyto pochybnosti konkretizoval v již zmíněné výzvě k prokázání skutečností. Co se týče otázky, zda se jedná o zásadní a důvodné pochybnosti, které ve smyslu shora citované judikatury způsobují přechod důkazního břemene zpět na žalobce, má zdejší soud za to, že se o takové pochybnosti jedná. Je z nich totiž patrné (viz výše ve shrnutí skutkového stavu), že existují jednak zásadní nesrovnalosti napříč žalobcovou evidencí pro účely daně z přidané hodnoty a jednak důvodné pochybnosti, zda na konci jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích období žalobce porovnával evidenční stav zásob se stavem skutečným v souladu s § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce pochybnosti správce daně neodstranil, přičemž tyto pochybnosti byly zásadního charakteru, neboť celá žalobcem předložená evidence vedená pro účely daně z přidané hodnoty byla vyhodnocena jako neprůkazná a nebylo ji tak možné použít jako důkaz prokazující údaje deklarované žalobcem v daňových přiznání.
36. Vzhledem k výše uvedenému tak soud má ve shodě se žalovaným za to, že v daném případě nebylo možné daň stanovit dokazováním, neboť bez řádné evidence vedené pro účely daně z přidané hodnoty nelze objektivně posoudit přímou a bezprostřední souvislost mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním či několika plněními na výstupu. Správce daně tak přistoupil v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek, které si sám obstaral (výběrem samostatných pomůcek se soud bude zabývat níže), přičemž s tímto postupem se soud ztotožnil.
37. Žalobce má za to, že mu správce daně měl umožnit pokračovat v dokazování, aby mohl prokázat soulad jeho daňové evidence se skutečností a doložit, že se sporné případy

uskutečnily tak, jak byly vyúčtovány. Soud se však s danou námitkou žalobce neztotožnil. Žalobce byl vyzván k odstranění pochybností výzvou k prokázání skutečností, následně byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a bylo mu umožněno na tyto výsledky reagovat, což ostatně žalobce učinil. Skutečnost, že žalobce pochybnosti správce daně neodstranil a novou předloženou zakázkovou evidenci vyhodnotily daňové orgány jako neprůkaznou, nelze klást k tíži správce daně či žalovaného. Žalobci byl ponechán dostatečný časový prostor k odstranění pochybností správce daně, přičemž ani dodatečně předloženými důkazy se žalobci nepodařilo správcem daně akcentované nedostatky předložených evidencí zhojit. Byl to sám žalobce, kdo nepředložil řádnou evidenci vedenou pro účely daně z přidané hodnoty, na základě čehož správce daně nemohl daň stanovit dokazováním. Soud má v daném případě za to, že správce daně se dostatečně a v souladu se zákonem vypořádal se zjištěným skutkovým stavem. Z tohoto pohledu tak nepochybně byly splněny podmínky přechodu na pomůcky – přechod na pomůcky byl v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodněn a soud na něj v podrobnostech odkazuje.

38. Soud dále upozorňuje, že nelze pominout ani to, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek, což znamená mimo jiné také to, že žalovaný nutně nemusí opakovat veškeré úvahy správce daně, nejsou-li v rámci odvolání relevantně zpochybněny. Je tudíž nutno také přihlížet k obsahu zprávy o daňové kontrole, která se považuje za odůvodnění platebního výměru (viz § 147 odst. 4 daňového řádu). Zejména na stranách 4 - 10 a 53 - 59 zprávy o daňové kontrole správce daně uvážil o závažnosti zjištěných nedostatků. Ve vztahu k prvně předloženým prvotním dokladům (v nichž bylo tužkou zaznačeno k jakému vydanému dokladu se vztahují) se konkrétně jednalo např. o zakázku k vydané faktuře č. 15010174 (174), DUZP 7. 12. 2015, s předmětem plnění „za provedené elektroinstalační práce v bytovém domě v Počátkách“, v částce 12 033,79 Kč bez DPH, ke které nepřihlásil žalobce žádný materiál, ač z textu uvedeného na dokladu lze předpokládat, že byl nějaký spotřebován (viz str. 5 zprávy o daňové kontrole). Nebo naopak na základě přijatého dokladu 1512221, DUZP 27. 7. 2015 pořídil cyklomateriál v částce 14 388,70 Kč, přičemž daný doklad nebyl přiřazen k žádnému vystavenému dokladu (viz str. 7 zprávy o daňové kontrole).
39. V případě tzv. zakázkové evidence (12 ks šanonů prvotních dokladů) předložené po seznámení s výsledky kontrolního zjištění se liší původní spárování dokladů od předložené evidence vedené pro účely daně z přidané hodnoty. Např. u dokladu č. 31610327, DUZP 29. 1. 2016, datum zaplacení 5. 12. 2016 bankou, žalobce původně přiřadil vydané doklady s koncovkou 15, 16, 24, 28 avšak v nově předložené evidenci k tomuto dokladu přiřadil vydané doklady s koncovkou 5, 15, 16, 22, 24, 28, 34. Také časový nesoulad mezi doklady o pořízení materiálu a jeho použití na zakázkách – což je jediná sporná otázka, k níž žalobce nabízí v žalobě jakési vysvětlení – není ani zdaleka jedinou závadou ve vedení evidence, kterou mu správce daně vytkl a která znemožnila stanovit daň na základě žalobcových tvrzení. Jedná se např. o vydaný daňový doklad č. 16010087, DUZP 4. 5. 2016, k němuž byl přiřazen materiál pořízený z přijatého dokladu č. 31611638, dle dodacího listu č. 16, avšak tento materiál byl dodán až dne 6. 5. 2016, tedy po vystavení vydaného dokladu č. 16010087 či o doklad č. 16010154, DUZP 11. 8. 2016, k němuž byl přiřazen materiál pořízený z přijatého dokladu č. 31613314, který byl dodán v průběhu října 2016, tedy taktéž až po vystavení vydaného dokladu č. 16010154. V případě vydaného daňového dokladu č. 15010060, DUZP 25. 4. 2015, pro firmu Obchodní činnost J. M., byl přiřazen materiál pořízený z přijatého daňového dokladu č. 31511479, který však byl ve většině případů dodán

19. 5. 2015 (tzv. po vystavení vydaného dokladu č. 15010060), ale navíc byl materiál pořízený z tohoto přijatého dokladu (č. 31511479) původně přiřazen k fakturám č. 15010082, 15010079, 15010083, 15010105, tedy nikoliv k předmětnému vydanému daňovému dokladu. Dále byl v zakázkové evidenci předložen také daňový doklad č. 17010050, DUZP 14. 3. 2017 za celkovou částku 35 401 Kč, který v původně předložených dokladech vůbec nebyl a není ani zaevidován jednak v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, jednak v daňové evidenci (viz str. 55 – 58 zprávy o daňové kontrole). V případě vydaného daňového dokladu č. 401601515, DUZP 15. 6. 2016 byl přiřazen materiál pořízený údajně nikoliv o několik dnů, ale až o několik měsíců později. U vydaného dokladu č. 15010075, DUZP 25. 5. 2015, byl zase týž materiál, uvedený na dodacím listu, přiřazen ke dvěma různým vydaným dokladům. Jiný doklad v nově předložené zakázkové evidenci, konkrétně č. 16010175, DUZP 10. 10. 2016, byl oproti předchozí evidenci zjevně účelově upraven.

40. Dále žalobce namítá, že nemohl správci daně předložit v rámci odvolání evidenci přehledně doplněnou o čísla spárovaných dokladů na vstupu a výstupu týkající se konkrétních zakázek, protože tuto evidenci musel vydat orgánům činným v trestním řízení. Soud po přezkoumání skutkového stavu dospěl k závěru o nedůvodnosti této námitky. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce odvolání ze dne 23. 12. 2019 podal prostřednictvím svého zástupce dne 28. 12. 2019. Z usnesení Policie České republiky ze dne 17. 9. 2020, č. j. KRPJ-134796-84/TČ-2019-161781-MK, vyplývá, že žalobce vydal daňovou evidenci Policii postupně, a to prostřednictvím P. K., konkrétně dne 4. 3. 2020, dále 10. 3. 2020, 13. 3. 2020 a 22. 4. 2020, tedy až téměř 3 měsíce po podání odvolání. Z uvedeného je tak zřejmé, že žalobce mohl, pokud tak zamýšlel, předmětnou evidenci společně s odvoláním žalovanému předložit. Mimo to ani z předmětného odvolání nevyplývá jakákoliv informace o tom, že by žalobce vydal daňovou evidenci orgánům činným v trestním řízení a nemohl ji tedy předložit, či že by žádal o posečkání za účelem jejího následného předložení. Danou námitku tak soud považuje za čistě účelovou, přičemž soudu není zřejmé, z jakého důvodu by žalobce nepředložil tvrzenou kompletní daňovou evidenci správci daně či žalovanému, jestliže jí disponoval minimálně do 4. 3. 2020, kdy odevzdal její první část Policii. Jak soud uvedl již výše, správce daně na žalobce přenesl důkazní břemeno na základě výzvy k prokázání skutečností a bylo na něm, aby předložil takové důkazy, které by správcem daně vyjádřené pochybnosti vyvrátily, přičemž k samotnému předložení měl dostatečný časový prostor.
41. Soud tak uzavírá, že postup správce daně, který přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, byl s ohledem na důvodné pochybnosti, které měly za následek, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, v souladu se zákonem. Námitky žalobce směřující vůči dokazování tak soud neshledal důvodnými.

Předčasnost pomůcek

42. S ohledem na výše přijatý závěr je zřejmé, že žalobcova evidence nebyla dostačující a správci daně nezbývalo než doměřit daň s využitím pomůcek. Žalobce brojí proti tomu, že mu správce daně stanovil daň pomůckami už v seznámení se zjištěnými skutečnostmi, tedy před ukončením daňové kontroly. Ve své argumentaci se opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 - 89.
43. Předně je nutno vysvětlit, co znamená *stanovení daně*. Podle § 147 daňového řádu, *stanovuje* správce daně v nalézacím řízení daňovému subjektu daň rozhodnutím o stanovení daně, kterým je a) platební výměr, b) dodatečný platební výměr, nebo c) hromadný předpisný seznam. Proto z podstaty věci nemůže dojít ke stanovení daně v seznámení se zjištěnými

skutečnostmi. Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 185/2022 - 48, že „stěžovatelce tedy nebyla daň, jak se zřejmě mylně domnívá, stanovena (doměřena) již úředním záznamem o stanovení daně podle pomůcek ..., ani zprávou o daňové kontrole ..., nýbrž až dodatečnými platebními výměry ...“ Stanovení daně je autoritativní rozhodnutí správce daně, kterým daňovému subjektu určuje výši daně. Uvedl-li správce daně v seznámení či v jiných obdobných „procesních“ písemnostech podrobnosti o stanovení daně pomůckami, jde pouze o sdělení informativního charakteru, které není definitivní či závazné. Správce daně mohl daňový subjekt informovat o nemožnosti stanovit daň dokazováním kvůli neprůkaznosti daňové evidence už v seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Pokud by daňový subjekt následně doložil důkazy, kterými původní nesrovnalosti v evidenci vysvětlí, nemohl by správce daně trvat na svých původních závěrech (ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi) o užití pomůcek či snad tvrdit, že jej původní závěr o využití pomůcek zavazuje a na dokazování už je pozdě. Totéž plyne z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 185/2022 - 48, podle nějž „judikatura Nejvyššího správního soudu tedy neshledává žádné pochybení v tom, když správce daně (již) ve zprávě o daňové kontrole odůvodní splnění podmínek pro přechod ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, včetně jejich výběru.“ Krajský soud proto uzavírá, že pokud správce daně informuje daňový subjekt o plánu využít pomůcky ještě před koncem daňové kontroly a zároveň zachová daňovému subjektu právo na tento předběžný závěr správce daně reagovat a předkládat další důkazy s cílem vyhnout se stanovení daně podle pomůcek, jde o zákonný postup.

44. Stanovení daně pomůckami podle § 98 odst. 1 daňového řádu je alternativním řešením pro případy, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Se žalobcem lze plně souhlasit v tom, že správce daně může stanovit daň pomůckami až ve chvíli, kdy nelze stanovit daň dokazováním. Stejně tak platí, že stanovení daně pomůckami před koncem daňové kontroly není přípustné (srov. bod 67 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 372/2017 - 89). Při argumentaci posledně citovaným rozsudkem č. j. 10 Afs 372/2017 - 89 však žalobce zapomíná na specifické okolnosti tam řešené věci. Nejvyšší správní soud totiž řešil opačnou situaci – daňový subjekt si stěžoval, že jej správce daně seznámil s pomůckami příliš pozdě a měl právo je znát ještě před projednáním zprávy o daňové kontrole. Na to Nejvyšší správní soud reagoval v žalobcem citované pasáži, že žádné takové právo daňový subjekt nemá a stanovení daně před dokončením daňové kontroly zapovídá i judikatura. Nejvyšší správní soud tak varoval před situací, kdy by finanční úřady musely v rámci probíhajícího dokazování současně řešit, jaké pomůcky využít, nebude-li možné stanovit daň dokazováním. Stanovení daně dokazováním a stanovení daně pomůckami jsou dva možné způsoby stanovení daně, které na sebe logicky navazují. Až v případě, že nejsou naplněny podmínky pro standardní způsob stanovení daně (dokazováním), dojde k náhradnímu způsobu stanovení daně (podle pomůcek).
45. Nic to však nemění na skutečnosti, že obeznámí-li správce daně daňový subjekt s použitými pomůckami dříve než ve zprávě o daňové kontrole, jde o vstřícnost vůči daňovému subjektu. Nejvyšší správní soud ostatně v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126 uvedl, že „samotnou skutečnost, že správce daně projednal se stěžovatelem svůj pravděpodobný úmysl, že hodlá stanovit daň podle pomůcek, Nejvyšší správní soud za vadu řízení nepovažuje, neboť správce daně tím dokazování ve věci neuzavřel a neodňal stěžovateli možnost předložit do ukončení daňové kontroly takové důkazy, které by případně umožnily stanovit daň dokazováním.“ Žalovaný svým postupem nezbavil žalobce možnosti

předkládat další důkazy, aby svůj nárok prokázal a vyhnul se stanovení daně pomůckami. V reakci na seznámení předložil žalobce další evidenci obchodního majetku (která popírala tu dřívější) a správce daně se s ní náležitým způsobem vypořádal. Vzhledem k tomu, že tuto dodatečně předloženou evidenci neshledal správce daně věrohodnou, nevedly tyto dodatečně předložené důkazy ke změně dosavadního náhledu správce daně na možnost stanovení daně dokazováním. S tímto hodnocením se soud plně ztotožnil (viz vypořádání předchozí námitky) a námitka je proto nedůvodná.

46. Dále žalobce zpochybňuje metodický pokyn Generálního finančního ředitelství (dále též „GFŘ“) k procesím aspektům daňové kontroly (ze dne 31. 3. 2021), podle nějž (čl. IX odst. 9) má daňový subjekt právo seznámit se s pomůckami a výši takto určené daně ještě před ukončením daňové kontroly. Žalobci lze přisvědčit v tom, že pokyn vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 - 34, který je *ojedinelý a nemá žádné další vyústění* (srov. bod 69 rozsudku č. j. 10 Afs 372/2017 - 89). Citovaný pokyn GFŘ však zakotvuje (nad rámec zákona) povinnost správci daně, nikoliv daňovému subjektu. Aplikace tohoto pokynu v této věci naopak žalobce zvýhodnila a do jeho práv nijak nezasáhla. Žalobce nemá pravdu v tom, že by pokyn GFŘ vybízel k předčasnému ukončování dokazování a přechodu na pomůcky před ukončením daňové kontroly. Určité to neplatí obecně. Nelze vyloučit, že si konkrétní správce daně hypoteticky může citovaný pokyn vyložit tak, že musí nejdřív stanovit daň pomůckami a až následně může ukončit daňovou kontrolu. Takový postup by byl vadný. K tomu však v nyní řešeném případě nedošlo. Správce daně ozřejmil žalobci svůj předběžný názor, že bude muset stanovit daň pomůckami, v průběhu dokazování a definitivně stanovil daň pomůckami až po ukončení daňové kontroly.

Použité pomůcky

47. Žalobce dále namítal, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě a zpochybňoval použité pomůcky.
48. Ve vztahu k námitkám proti dostatečné spolehlivosti stanovení daně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018 - 44, obecně shrnul, že daňový subjekt nemá soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, ale ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Daňový subjekt může např. namítat neadekvátní výši stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat.
49. Jak plyne z výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu, za jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně refletovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje soukromou vysokou školu). Jde o případy natolik

zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, bod 27, ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, bod 78, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67).

50. Ohledně jiných případů, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně či právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, bod 27, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, bod 79, nebo č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).
51. Ve výše zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 Nejvyšší správní soud uvedl jako příklad situaci, kdy daňový subjekt provozující menší cestovní kancelář, může namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice. Svá tvrzení soustředí ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. Naopak nemohla by být přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomocných skutečností, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daňové povinnosti. Ve zmíněném příkladu: daňový subjekt jakožto cestovní kancelář nemůže s úspěchem namítat, že správce daně zařadil mezi srovnatelné subjekty, které použil jako pomůcku, cestovní kanceláře, které se zaměřují na jiné destinace a jiné druhy zájezdů, a domáhat se vyslovení nedostatečné spolehlivosti stanoveného daňového základu pouze na základě této skutečnosti, aniž by prokázal, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Tyto námitky by mohly být pouze podpůrnými pro jeho základní tvrzení, že daňová povinnost ve stanovené výši je nepřiměřená.
52. V nyní řešené věci správce daně v rámci stanovení daně podle pomůcek provedl výběr srovnatelných daňových subjektů s přihlédnutím k tomu, že žalobce podnikal za specifických podmínek, tj. ve společnosti za účasti dalších tří společníků a jejich společná činnost se dala rozdělit do tří oblastí: elektroinstalace a opravy spotřební elektroniky, nákup a prodej elektrických spotřebičů a nákup a prodej jízdnicích kol a potravinových doplňků.
53. Žalobce namítá, že správce daně rozdělil činnost žalobce do tří shora zmíněných oblastí nesprávně. Krajský soud zdůrazňuje, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Správcem daně provedené rozdělení činností žalobce nelze podle krajského soudu považovat za logicky neudržitelný exces ve smyslu výše zmíněné judikatury. Nadto žalobce nespécifikuje, proč takové dělení nevystihuje jeho podnikatelskou realitu. Daná námitka tak není důvodná.

54. Výběr srovnatelných subjektů omezil správce daně následujícími kritérii:
- Typ daňového subjektu: fyzická osoba
 - Plátce DPH
 - Základní odvětví NACE: elektrická instalace, maloobchod se sportovním zbožím, maloobchod s elektrospotřebiči.
55. Žalobce tedy nedůvodně namítá, že správce daně při výběru srovnatelných daňových subjektů (označených jako „A“ a „B“) nezohlednil činnost žalobce v oboru elektroinstalací.
56. Krajský soud tak považuje za adekvátní způsob, jakým správce daně nastavil kritéria pro výběr srovnatelných daňových subjektů, a ani žalobce relevantně nezpochybnil, že by tato kritéria odporovala povaze jeho podnikatelské činnosti.
57. V dané věci není sporu o tom, že se správci daně nepodařilo z databáze zjistit daňový subjekt, který by kombinoval všechna tři základní odvětví. Správce daně tak vybral ve své územní působnosti daňové subjekty podnikající v jednotlivých oborech a údaje použil jen v tom poměru, který odpovídal poměru této činnosti u žalobce.
58. Žalobce má za to, že správce daně nenalezl daňový subjekt srovnatelný se žalobcem. K tomu krajský soud uvádí, že podmínkou aplikace pomůcek není to, že správce daně musí najít daňový subjekt, který se bude plně shodovat se žalobcem. Otázkou srovnatelných subjektů se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75. V něm konstatoval, že *„[p]okud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.“* Ve smyslu uvedených závěrů správce daně postupoval, neboť údaje zjištěné u vybraných daňových subjektů korigoval (způsobem popsáným v předchozím bodě) tak, aby co možná nejvěrněji refletovaly povahu žalobcova podnikání.
59. Pokud žalobce namítal možný vliv jednotlivých podmínek, za kterých srovnatelné daňové subjekty podnikají, činil tak pouze v obecné rovině, s představením hypotetických příkladů, aniž by specifikoval skutečný vliv těchto podmínek na spolehlivost výsledku daňové povinnosti.
60. Dále žalobce namítal, že správce daně detailněji nerozkryl strukturu příjmů srovnatelných daňových subjektů a tuto neporovnal se strukturou příjmů žalobce. Krajský soud uvádí, že na správce daně nelze při stanovení daně podle pomůcek klást natolik přísné nároky, aby měl do podrobností jasno v tom, jaký přesný rozsah měla činnost srovnávaných daňových subjektů. Závěr správce daně o srovnatelnosti činností žalobce a srovnávaných subjektů byl založen na racionálním předpokladu, který vycházel z totožného zařazení do kategorie NACE, příp. předmětu podnikání uvedeného v živnostenském rejstříku srovnatelného daňového subjektu s živnostenským oprávněním jednotlivých osob v rámci společnosti. Správci daně nelze vytýkat, že předmět podnikání srovnatelných subjektů zahrnoval mimo jiné i „opravy, revize a zkoušky el. zařízení“ či „poskytování technických služeb k ochraně

majetku“, když totožný předmět podnikání měly i některé osoby v rámci společnosti (L. T. – Montáž, opravy, revize a zkoušky el. zařízení, L. T. – Poskytování technických služeb k ochraně majetku).

61. Žalobcovo tvrzení o tom, že činnost revizí a zkoušek elektrických zařízení a činnost poskytování technických služeb k ochraně majetku a osob, které žalobce, resp. společnost v dotčených obdobích nevykonávali, mohou přinášet velmi vysoké příjmy, představuje ničím nepodloženou spekulaci žalobce. Tuto žalobcem tvrzenou skutečnost tedy nelze mít za prokázanou. Není přitom úlohou krajského soudu, aby za žalobce dohledával skutečnosti, které by mohly danou námitku žalobce podpořit.
62. V rámci námítky zpochybňující srovnatelnost daňových subjektů žalobce na podporu své argumentace cituje z bodu 4 nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 3482/18 ze dne 17. 12. 2019: *„srovnatelné subjekty musí působit v podobném oboru, musí být srovnatelně veliké, podnikat srovnatelným způsobem a mít podobnou historii působení a postavení na trhu.“* K tomu je třeba ovšem zmínit, že citovaný bod 4 usnesení rekapituluje závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 10 Afs 372/2017 - 89, proti němuž ústavní stížnost směřovala. Krajský soud nepřehlédl, že žalobce z bodu 4 usnesení neodcitoval tu pasáž, ve které je uvedeno, že *„správce daně dostál povinnosti uvést přesvědčivé důvody, pro které lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, nebyl povinen vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi zvoleným podnikatelem a daňovým subjektem.“* Totiž Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku č.j. 10 Afs 372/2017 - 89, který prošel testem ústavnosti na základě žalobcem citovaného usnesení Ústavního soudu, dospěl k závěru, že *„po správci daně nelze požadovat, aby při výběru komparátů naprosto vyčerpávajícím způsobem popsal a odůvodnil, proč je ten který podnikatel srovnatelný s daňovým subjektem. Tím by zcela jistě nedostál zásadě rychlosti a hospodárnosti daňového řízení (§ 7 daňového řádu). Kromě uvedených faktorů (obrat, celá historie, zaměstnanci apod.) lze totiž porovnávat dlouhou řadu dalších vlastností a specifík jednotlivých podnikatelů a vždy tak nalézt nějaký „pádný“ důvod, proč vybraného podnikatele nelze považovat za srovnatelný subjekt. Úkolem správce daně 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. Pro tento závěr ostatně svědčí i závěry ustálené judikatury co do přípustnosti výtek ohledně nepřiměřenosti, resp. nespolehlivosti vybraných pomůcek.“*
63. Ve smyslu citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu postupovaly daňové orgány i v nyní souzené věci. Jak krajský soud zmínil již výše, správce daně srozumitelně vysvětlil, na základě jakých kritérií vybral srovnatelné subjekty (obor činnosti, region resp. spádovost, podnikající fyzická osoba, plátce DPH). Pokud se v nějakém aspektu zvlášť odlišovaly, provedl správce daně korekci (poměrné rozdělení příjmů z jednotlivých činností, matematická korekce počtu osob podílejících se na příjmech).
64. Krajský soud tak s ohledem na shora uvedené konstatuje, že racionalita úvah správce daně ohledně výběru srovnatelného subjektu nebyla argumentací žalobce zpochybněna.
65. Žalobce dále namítal, že poměr jednotlivých oblastí činností žalobce správce daně dovodil ze zpochybněných příjmů žalobce, což je diskutabilní. Žalobce ovšem netvrdí ani nedokládá, že poměr jednotlivých oblastí jeho činností stanovený správcem daně by byl extrémně vychýlen od ekonomické reality žalobce a že stanovená daň je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Předmětná námitka tak

nezpochybňuje spolehlivost výsledné daně a krajský soud neshledal, že by daná konstrukce pomůcky představovala jednoznačný excés, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti.

66. Při výpočtu výše daňové povinnosti správce daně údaje získané z daňových tvrzení srovnatelných daňových subjektů rovněž dělil počtem poplatníků, kteří se na přijatých a uskutečněných plněních podíleli a následně tento výsledek násobil počtem účastníků společnosti, tedy čtyřmi.
67. Žalobce namítal nesprávnost násobení počtem všech čtyř účastníků ve společnosti při výpočtu výše daňové povinnosti. Ve výpočtech podle žalobce není zohledněno, že činnosti v oboru elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů se v rámci společnosti věnovali jen tři společníci, činnosti v oboru prodej elektrospotřebičů se v rámci společnosti věnoval jen jeden společník a činnosti v oboru prodeje cyklistických potřeb a doplňků stravy se věnoval rovněž jen jeden společník. Krajský soud uvádí, že předmětnou argumentaci uplatnil žalobce poprvé až v podané žalobě. Nadto žalobce pro svá tvrzení nepředložil ani nenavrhl relevantní důkazy. Bylo to však primárně daňové řízení, v jehož rámci měl žalobce rozdílné náplně činností jednotlivých účastníků řízení nejen tvrdit, ale rovněž prokázat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020 - 28). To však žalobce neučinil, a ani neosvětlil, co mu v takovém postupu bránilo. Krajský soud ověřil, že z podkladů doložených žalobcem v daňovém řízení nebylo možné zjistit rozdílnou náplň činnosti jednotlivých společníků, v daňovém řízení žalobce neuváděl ani nedokládal, že se jednotliví účastníci sdružení (společnosti) na společné činnosti podílejí v různém poměru. Pozdě uplatněná a ničím nepodložená argumentace žalobce ohledně rozdílné náplně činnosti jednotlivých společníků tak nemůže obstát. Správce daně při konstrukci a výpočtu daně za pomoci pomůcek použil všechny jemu dostupné skutečnosti, na jejichž základě se výše daně jevila jako reálná.
68. Žalobce namítá, že v podnikání neexistuje přímá úměra mezi příjmy a počtem zaměstnanců, resp. osob, které se na podnikatelské činnosti subjektu podílí. Žalobce aplikoval dílčí část výpočtu správce daně na dva srovnatelné daňové subjekty z oblasti elektroinstalace a opravy spotřební elektroniky. Argumentuje, že by na základě výpočtu správce daně nemohly tyto srovnatelné daňové subjekty dosáhnout příjmů, které deklarovaly. Krajský soud uvádí, že na základě žalobcem provedených výpočtů nelze bez dalšího dovozovat, že by se výsledná daň stanovená žalobci míjela s realitou ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99). Krajský soud vyhodnotil, že nebylo v rozporu se zmíněným požadavkem na přiblížení se maximální realitě, pokud správce daně zohlednil, že se na činnosti společnosti podílely čtyři osoby. Počet osob podílejících se na činnosti společnosti ostatně považuje za relevantní samotný žalobce (viz předchozí odstavec). Jak bylo zmíněno výše, pomůcky jsou nástrojem ke stanovení přibližné daňové povinnosti, představují odhad daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti. Jde o náhradní způsob stanovení daně, který nesmí být zjevně excesivní. Nelze očekávat stejný výsledek jako při stanovení daně podle dokazování. To však neznamená, že daň stanovená podle pomůcek žalobci není dostatečně spolehlivá. Součástí důkazní povinnosti správce daně nebylo nalezení exaktního způsobu výpočtu daňové povinnosti žalobce, nadto využitelného pro určení výše daně u jakéhokoli dalšího daňového subjektu. Daná námitka tak není důvodná.

69. Žalobce namítal, že správce daně vybral v případě srovnatelného daňového subjektu označeného jako „B“ odlišné subjekty v rámci stanovení daně z příjmů fyzických osob a v rámci stanovení daně z přidané hodnoty. Tvzení žalobce o odlišném výběru srovnatelných subjektů pro stanovení odlišných daní však samo o sobě není způsobilé zpochybnit žalobci na základě pomůcek stanovenou daňovou povinnost. Daná námitka ve výsledku pouze nepřipustně napadá samotný výběr pomůcky, aniž by žalobce uvedl a doložil, že by důsledkem takového postupu bylo stanovení daně v nepřiměřené výši. Předmětnou žalobní námitku tak krajský soud neshledal důvodnou.
70. Jelikož se krajský soud zabýval zákonností stanovení daně podle pomůcek jak u daně z přidané hodnoty, tak u daně z příjmů fyzických osob, je mu známo, že správce daně jako pomůcku k vykonávané činnosti elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů zvolil jiný „subjekt B“ při stanovení zdanitelných plnění (u daně z přidané hodnoty) a jiný „subjekt B“ při stanovení dílčího základu daně (u daně z příjmů fyzických osob). Vyhledávací kritéria pro výběr srovnatelných subjektů však pro činnost elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů byla v případě obou daní stanovena totožně (fyzická osoba, plátce DPH, NACE: Elektrické instalace). V případě daně z příjmů fyzických osob správce daně zvolil společnost tří společníků, z nichž jeden zaměstnával pro potřeby společnosti v roce 2015 2,5 zaměstnance a v letech 2016 a 2017 4 zaměstnance (viz str. 24 a násl. zprávy o daňové kontrole týkající se daně z příjmů fyzických osob). V případě daně z přidané hodnoty správce daně zvolil subjekt podnikající samostatně bez zaměstnanců. Správce daně uvedl, že u tohoto vybraného srovnatelného subjektu, ač ekonomickou činnost provozoval sám, přihlédl především k podobným vykazovaným údajům v daňových tvrzeních DPH, jaké má žalobce (viz str. 27 a násl. zprávy o daňové kontrole týkající se daně z přidané hodnoty). Krajský soud se seznámil s vyhledávací částí spisu a její obsah je v souladu s konstatováním správce daně o podobnosti vykazovaných údajů v rámci daňových tvrzení k dani z přidané hodnoty u „srovnatelného subjektu B“ a žalobce. Krajský soud dospěl k závěru, že pokud se správce daně rozhodl vybrat rozdílné subjekty pro účely stanovení rozdílných daní (s přihlédnutím k podobnosti vykazovaných údajů v daňových tvrzení k dani z přidané hodnoty), přičemž okruh srovnatelných daňových subjektů byl zvolen na základě totožných vyhledávacích kritérií pro obě daně, pak takový postup nemůže být bez dalšího považován za excesivní či hrubé vybočení z mezí správního uvážení nebo za libovůli správce daně. Podstatné je, aby byl vybraný subjekt v rámci dané činnosti elektroinstalace a opravy elektrospotřebičů srovnatelný se žalobcem. Tento požadavek byl v dané věci splněn, jak u daně z přidané hodnoty, tak u daně z příjmů fyzických osob. Krajský soud již výše v odůvodnění tohoto rozsudku rovněž vyhodnotil, že okolnost, zda srovnatelné daňové subjekty měly či neměly zaměstnance, nemohla mít vliv na dostatečnou spolehlivost stanovení daně, neboť správce daně tuto skutečnost korigoval matematickou operací. Krajský soud dodává, že žalobce byl se způsob výběru srovnatelných subjektů seznámen v daňovém řízení, kde nic proti odlišnému výběru „subjektu B“ nenamítal (obě zprávy o daňové kontrole týkající se jak daně z příjmů fyzických osob, tak daně z přidané hodnoty, byly projednány se žalobcem dne 20. 11. 2019). V podané žalobě pak žalobce nekonkretizoval, jak by mohl mít výběr odlišného „subjektu B“ vliv na dostatečnou spolehlivost stanovené daňové povinnosti. Pouze namítal, že jde o nejasnost (nelogičnost) v konstrukci pomůcek. To, jak bylo uvedeno výše, krajský soud neshledal. Daná žalobní námitka tak není důvodná.

71. Žalobcem namítanou okolnost, že stanovená daňová povinnost na dani z přidané hodnoty neodpovídá 21 % základu daně z příjmů fyzických osob, ze kterého správce daně v rámci svých výpočtů vycházel, krajský soud samu o sobě (bez uvedení dalších relevantních okolností) nepovažuje za rozpornou s požadavkem na spolehlivost stanovení daně vyplývajícím z § 98 odst. 4 daňového řádu. Při posuzování daňové účinnosti nákladů a oprávněnosti uplatnění daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění se vychází z různých hmotněprávních předpisů, a nelze proto automaticky předjímat absolutní rovnost mezi daňovou účinností nákladů a oprávněností uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Skutečnost, že 21 % základu daně z příjmů odpovídá daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně. Žalobce tím proto nemůže prokazovat, že správce daně stanovil daň podle pomůcek ve zcela nepřiměřené výši, která by neodpovídala skutečným výsledkům jeho hospodaření.
72. Navíc tuto žalobní argumentaci vznesla zástupkyně žalobce až v rámci ústního jednání. Podle krajského soudu na danou argumentaci ani nelze nahlížet jako na rozhojnění žalobcem uplatněných žalobních námitek týkajících se nedostatečné spolehlivosti stanovení daně. V opačném případě by žalobci postačovalo namítat onu nedostatečnou spolehlivost stanovení daně pouze v obecné rovině s tím, že by pak již nebyl časově omezen vznášet jednotlivé konkrétní žalobní argumenty. Tím by došlo k popření smyslu a účelu § 71 s.r.s. Žalobci současně nic nebránilo, aby tento konkrétní žalobní bod včas uplatnil. Ostatně žalobce již v daňovém (odvolacím) řízení uváděl (byť zcela obecně), že výsledky provedených kontrol na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů fyzických osob se značně liší. K tomu žalovaný v bodě 55 napadeného rozhodnutí s ohledem na obecnost odvolací námitky uvedl, že daň z příjmů a daň z přidané hodnoty jsou upraveny v odlišných předpisech, mají stanoveny zvláštní podmínky a pravidla. Jakákoli skutková zjištění pak mohou mít a mají v řízení o odlišných daních rozdílnou váhu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně doměřil obě daně dle pomůcek, přičemž při výpočtu použil obdobné pomůcky, tj. využil údaje srovnatelných subjektů.
73. Jelikož krajský soud dospěl k závěru, že v dané věci byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (nedodržení povinností daňového subjektu při dokazování, nemožnost stanovit daň dokazováním bez součinnosti daňového subjektu a spolehlivost, resp. přiměřenost použitých pomůcek), nelze přisvědčit námitce žalobce, že bylo povinností správce daně se žalobcem daň sjednat ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu. Sjednání daně je až krajní možností stanovení daně, kdy daň nelze stanovit dostatečně spolehlivě ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici. Jak krajský soud zmínil výše, taková situace v nyní souzeném případě nenastala.
74. Nedůvodná je i námitka, že správce daně nepřipustně kombinoval použití pomůcek s dokazováním, kterou žalobce zakládá na skutečnosti, že správce daně akceptoval některé hodnoty z daňových přiznání žalobce. Krajský soud uvádí, že § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu výslovně předpokládá, že správce daně může využít jako pomůcky důkazní prostředky, které pocházejí od daňového subjektu, pokud jde o důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Tuto skutečnost ve vztahu k použitým údajům z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty žalovaný v bodě 42 svého rozhodnutí výslovně zdůraznil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019 - 52).

Důkazy a další námítky

75. Žalobce navrhl jako důkaz znalecký posudek zpracovaný I. V., který si měl soud vyžádat. Z žalobcových tvrzení vyplynulo, že správce daně oznámil jeho jednání orgánům činným v trestním řízení a Policie ČR ustanovila znalce v oboru ekonomika za účelem přezkoumání jeho účetních knih. Z usnesení Policie ČR plyne, že policejní orgán věc odložil a trestní stíhání nezahájil. Žalobce tak dovozuje, že znalce musela posvětit jeho způsob účtování, který byl v pořádku, neboť nevedl k trestnímu stíhání. Závěry znaleckého posudku vypracovaného pro účely zcela jiného, konkrétně trestního, řízení, však nejsou pro posouzení této věci relevantní. Řešení otázky, zda je žalobcova evidence natolik neprůkazná, že je nutné přistoupit ke stanovení daně pomůckami podle § 98 odst. 1 daňového řádu, náleží výlučně daňovým orgánům. Závěry z trestního řízení nemají k této skutečnosti povahu předběžné otázky (§ 99 daňového řádu), kterou by musel správce daně respektovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2023, č. j. 6 Afs 125/2021 - 56). Se závěry žalovaného o zásadních nesrovnalostech v žalobcově evidenci se soud plně ztotožnil, proto bylo nadbytečné provádět dokazování znaleckým posudkem. Nad rámec lze dodat, že *„předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela odlišná, neboť se jedná o specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli. V případě daňového řízení jde o správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, oproti tomu v případě trestního řízení jde o zjištění, zda byla spáchána trestná činnost, kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany.“* (srov. bod 34 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2018, č. j. 1 Afs 220/2017 - 28).
76. Jinými slovy, neprůkazná daňová evidence či evidence vedená pro účely daně z přidané hodnoty neznamená automaticky, že se daňový subjekt dopustil trestného činu. Stejně tak to ale platí i obráceně. Z toho, že žalobce nenaplnil skutkovou podstatu některého z trestných činů na úseku daní nelze usuzovat, že by jeho evidence nutně musela být průkazná z hlediska vyměření daně. Hlediska posuzování daňové evidence či evidence vedené pro účely daně z přidané hodnoty jsou totiž v obou řízeních zcela odlišná – nepořádek v účetnictví, který jej jako důkaz pro účely vyměření daně diskvalifikuje, může být výsledkem pouhé nedbalosti při jeho vedení, zatímco pro spáchání trestného činu se zpravidla vyžaduje úmysl. Odlišná povaha obou řízení činí znalecký posudek z trestního řízení pro účely daňového řízení irelevantním. A výsledky obou řízení v praxi často bývají zcela rozdílné (srov. body 20-22 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 159/2020 - 39).
77. Další námítka žalobce mířila proti odmítnutí provedení navrhovaných svědeckých výpovědí. Žalobce uvedl, že provedením předmětných výpovědí chtěl napravit ne zcela dokonale vedenou evidenci příjmů mimo jiné i v souvislosti s hrazením záloh na soukromý účet pana L. T. Má za to, že pochybení při neevidování přijatých záloh je pochybením zanedbatelným, které mohlo být odstraněno právě dokazováním. Žalobce navrhl provedení svědecké výpovědi ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 27. 9. 2019, konkrétně navrhl výslech pana M. H., F. L., J. B., T. M., J. S. a M. R. a to za účelem prokázání skutečné hodnoty plnění (viz str. 3-4 vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění). Správce daně se navrhovanými výslechy zabýval na str. 59 a 60 zprávy o daňové kontrole, přičemž se rozhodl k navrhovaným výslechům nepřistoupit, jelikož jinak nerozporoval dodání zboží navrhovaným svědkům a jednak z důvodu, že neevidování

přijatých úplat v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a chybné evidování příjmů spolu s neprůkaznou evidencí obchodního majetku učinilo evidenci pro účely daně z přidané hodnoty neprůkaznou jako celek. Správci daně se tak jevil návrh žalobce na výslech svědků jako nadbytečný, protože tento nemůže zvrátit výše popsané skutečnosti.

78. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Za prvé nemá tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, relevantní souvislost s předmětem řízení. Za druhé není důkaz schopen ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. A za třetí je důkaz nadbytečný. Svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Afs 81/2011 - 147). Relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí tak jsou jen skutečnosti osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění či zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný děj (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 2 Afs 375/2019 - 46).
79. Soud přisvědčuje správci daně v závěru, že navrhované výslechy byly ve věci nadbytečné. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně nerozporoval dodání zboží navrhovaným svědkům, ale naopak neevidování přijatých úplat v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty a chybné zaevidování příjmů v kontrolovaných zdaňovacích obdobích (v rozporu se skutečností). Předmětné pochybnosti týkající se evidence pro účely daně z přidané hodnoty tak navržení svědci nemohli nikterak vyvrátit. Na základě skutečností zjištěných v daňovém řízení nebylo možné dospět k jinému závěru, než že evidence pro účely daně z přidané hodnoty žalobce trpí vadou neprůkaznosti. Navíc žalobce v rámci odvolacího řízení neprovedení navrhovaných výslechů žádným způsobem nezpochyboval.
80. Žalobce namítá, že správce daně ve výrocích dodatečných platebních výměrů neuvedl, že je daň stanovena podle pomůcek. Správce daně sice ve výrocích dodatečných platebních výměrů konkrétně neuvádí, že je daň doměřena podle pomůcek, avšak ve všech výrocích je uveden odkaz na ustanovení § 98 daňového řádu, které upravuje pomůcky a sjednání daně. Z daného je dostatečně seznatelné, že daň byla stanovena podle pomůcek. V odůvodnění těchto výměrů, tzn. ze zprávy o daňové kontrole, jsou následně uvedeny jak důvody vedoucí ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, tak i použité pomůcky pro výpočet daňové povinnosti. Správní rozhodnutí je přitom nutno vnímat v jeho celku a nikoliv oddělovat jednotlivé formální části. Smyslem právní úpravy, která v § 98 odst. 1 větě druhé určuje povinnost uvést uplatnění tohoto postupu při stanovení daně ve výroku rozhodnutí, je jednoznačná informace daňovému subjektu, že k takovému postupu došlo, a to především s ohledem na omezení zkoumání důvodů v rámci odvolacího řízení. Správce daně žalobce informoval již ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí je tato skutečnost vyjádřena hned v bodě 4. V posuzované věci nemohl mít žalobce sebemenší pochyby o způsobu stanovení daně. Soud tak odkaz na § 98 daňového řádu ve výroku dodatečných platebních výměrů považuje za dostačující. Závěr o nezbytnosti také slovního vyjádření by za dané situace byl přepjatým formalismem. Práva žalobce nebyla postupem správce daně ani žalovaného daným postupem nijak dotčena či zkrácena. Tento postup potvrdil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017 -

89, v němž uvedl, že „odkaz na § 98 daňového řádu nemohl vyvolat nejistotu ohledně toho, jaký způsob stanovení daně správce použil.“ Námitka tak není důvodná.

81. Soud na závěr shrnuje, že žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalobce namítal nedostatky při vedení daňové kontroly a dílčí pochybení správce daně při stanovení daně pomůckami. Jeho argumentům však soud nepřisvědčil. Daňové orgány spolehlivě odůvodnily, proč byla žalobcová evidence neprůkazná a proč nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce proti tomu přinesl jen kusou argumentaci a zaměřil se na výběr pomůcek. Přitom opomenul, že kvalita jeho evidence byla hlavním důvodem, proč musel správce daně stanovit daň odhadem.

VI. Náklady řízení

82. 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, č. j. 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 26. 4. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu