



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 12. 2. 2021, č. j. 4808/21/5300-21443-712603

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 celkem 20 dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců květen až prosinec roku 2014 a leden až prosinec roku 2015. Společně s tím mu uložil uhradit i odpovídající penále.

Žalobce v daných obdobích prováděl zakázkovou výrobu, konkrétně truhlářské práce, podlahářství, pokrývačství a tesařství. Finanční úřad prověřil v předmětných zdaňovacích obdobích některé vybrané ztrátové zakázky se závěrem, že žalobcovo účetnictví je neúplné a neprůkazné. Nebylo z něj možné hodnověrně zjistit, že jsou řádně zaúčtovány všechny výnosy a že je průkazně vedena reálná spotřeba materiálu na provedení zakázek ve výrobním procesu. V důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním a finanční úřad proto stanovil daň podle pomůcek. Stejný závěr byl učiněn i ve věci doměření daně z příjmů právnických osob, přičemž z podkladů daňového řízení vedeného na dani z příjmů právnických osob vycházel správce daně i ve vztahu k dani z přidaného hodnoty.

2. Proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu za předmětná zdaňovací období 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 navržení svědci vypovídat a navrhuje jejich výsledky 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 č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, 9 Afs 30/2008 - 86 a 2 Afs 132/2005 - 71).
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. Za páté žalobce namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí slovně popsal, jakým postupem správce daně daň z přidané hodnoty podle pomůcek stanovil, avšak ke svému slovními popisu žalovaný nepřipojil žádná čísla, z nichž by žalobce nepřezkoumatelným způsobem mohl ověřit správnost vyčíslení daně podle pomůcek. Vyčíslení daně z přidané hodnoty uvedené v napadeném rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
7. Konečně za šesté žalobce tvrdí, že daň z přidané hodnoty žalovaný nepřípustně stanovil kombinací pomůcek daně na výstupu a kombinací dokazování daně na vstupu (daň na

vstupu žalovaný ponechal beze změny ve výši tvrzené žalobcem v podaných daňových přiznáních). Chtěl-li žalovaný stanovit daň z přidané hodnoty podle pomůcek, měl podle pomůcek stanovit nejen daň na výstupu, nýbrž i daň na vstupu. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004 - 637.

III. Další podání účastníků řízení

8. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále argumentuje ohledně nedůvodnosti žalobních námitek, které žalobce uplatnil nově až v řízení před soudem (tj. absence konkrétního výpočtu daňové povinnosti žalobce a nezákonná kombinace stanovení daně dle pomůcek a dokazování).
9. Žalobce v replice ze dne 21. 3. 2023 nadále setrval na své žalobní argumentaci, že nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví a že žalovaný měl provést výsledky žalobcem navržených svědků stran chyb ve vedeném účetnictví.
10. Žalobce rovněž poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2022, č. j. 30 Af 24/2021 - 61 (ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobci dle pomůcek za zdaňovací období 2014 a 2015). Žalobce uvádí, že krajský soud vyslovil názor, že pro stanovení daně podle pomůcek stačí, aby nesrovnalosti a nesprávnosti vedeného účetnictví žalovaný zjistil jen u malé namátkově vybrané části účetnictví v součtu více než 15 % žalobcových výnosů za roky 2014 a 2015, žalovaný tak nemusí zpochybnit takovou část žalobcova účetnictví, která z hlediska objemu je podstatná či převažující.
11. Žalobce dále poukázal na nejednotnost judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně otázky, zda pro stanovení daně podle pomůcek musí být zpochybněna podstatná či převažující část účetnictví nebo stačí zpochybnění jen marginální části účetnictví. Podle žalobce se u zpochybnění marginální části účetnictví (jak tomu bylo v případě žalobce), daň podle pomůcek nestanovuje. K tomu žalobce odkazuje na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020 - 106, z něhož plyne, že *„[o]smý senát se ztotožňuje se druhou judikaturní větví, tedy že předpokladem přechodu na pomůcky je zatemnění účetnictví jako celku v rámci jednoho zdaňovacího období. Přechod na pomůcky není vhodný v situacích, kdy vyloučené daňově účinné náklady tvoří pouhý zlomek celkově uplatněných nákladů. Opačný závěr by vedl k tomu, že i vyloučení nákladů v řádu jednotek procent z celkově uplatněných nákladů by znamenalo stanovení daně podle pomůcek. Fakticky by tak z pomůcek učinilo primární způsob stanovení daně, což považuje osmý senát za principiálně chybné východisko.“* Rozšířený senát se má dle citovaného usnesení vyjádřit k otázce: *„Je třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nezpochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví?“*.
12. S ohledem na uvedené má žalobce za to, že řízení vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 296/2020 může mít vliv na rozhodnutí krajského soudu v dané věci, a proto navrhuje řízení o žalobě přerušit na základě § 48 odst. 3 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).
13. Dále žalobce namítal, že žalovaný do výnosů stanovených pomůckami započítal též daň z přidané hodnoty, ačkoliv ta není zdanitelným příjmem a tento svůj postup nijak nevysvětlil. Žalovaný tak bezdůvodně daň z přidané hodnoty zdanil daní z příjmů právnických osob.

14. Žalovaný v duplice setrval na své dosavadní argumentaci, že žalobce porušil povinnosti stanovené zákonem o účetnictví takovým způsobem, že v důsledku tohoto porušení nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce nedoložil takovou evidenci zásob, která by umožnila zjistit, zda pořízený materiál byl skutečně použit na jednotlivé zakázky.
15. Žalovaný dále nesouhlasil s návrhem žalobce na přerušování řízení o žalobě, neboť výsledek rozhodnutí ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 296/2020 nemůže mít vliv na rozhodnutí o této žalobě. Žalobce z usnesení Nejvyššího správního soudu dovozuje nepřijatelné závěry, které se míjí s meritem sporu. Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020 – 106, se věcně týká přiznávání esenciálních nákladů. V nyní projednávané věci žalobce pochybil při vedení evidence zásob, což se vztahuje primárně k příjmům daňového subjektu (optikou daně z přidané hodnoty k uskutečněným zdanitelným plněním) a nikoli k jeho výdajům (přijatým zdanitelným plněním). O uvedeném vypovídá ostatně to, že doklady potvrzující vynaložené výdaje (přijata zdanitelná plnění) nebyly zpochybněny a byly využity pro stanovení daně na vstupu ve výši tvrzení žalobce v daňových přiznáních.
16. Žalobce v triplice argumentoval shodně jako výše, že byla zpochybněna pouze marginální část účetnictví a ve věci je třeba vyčkat do doby rozhodnutí rozšířeného senátu. Žalobce citoval judikaturu jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu (zmíněnou rovněž v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020 – 106), ze které plyne, že neuznání konkrétního nákladu nebo konkrétní skupiny nákladů nemůže být jediným důvodem ke stanovení daně podle pomůcek.

IV. Řízení před krajským soudem

17. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobce sice navrhoval v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu (výslechy 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, č. j. 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, č. j. 10 Afs 176/2020 - 58). Soud neshledal výslechy svědků za potřebné provádět, protože se ztotožnil s důvody, pro které tyto výslechy vyhodnotil jako nadbytečné již žalovaný.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba **není důvodná**.
19. Orgány finanční správy při stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období vycházely mimo jiné ze skutečností zjištěných při daňové kontrole na dani z příjmů právnických osob, kterou správce daně provedl souběžně s daňovou kontrolou na dani z přidané hodnoty (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 7. 2019, č. j. 3341068/19). Krajský soud se přitom zabýval zákonností stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015 podle pomůcek ve věci shodných účastníků v rozsudku ze dne 19. 12. 2022, č. j. 30 Af 24/2021 - 61. Žalobce uplatnil v nyní souzené věci v zásadě totožné žalobní námitky jako ve věci sp. zn. 30 Af 24/2021. Úvahy soudu týkající se

stanovení daně z příjmů právnických osob podle pomůcek ve věci sp. zn. 30 Af 24/2021 se tedy uplatní i v nyní projednávané věci a soud z nich níže přiměřeně vychází.

Podmínky pro přechod na pomůcky

20. 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).
21. 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 29-33, 44 a 45 napadeného rozhodnutí (potažmo na str. 10 až 33 zprávy o daňové kontrole), 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. bod 45 napadeného rozhodnutí).
22. 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. Krajský soud nepopírá, že v rozsudku sp. zn. 30 Af 24/2021 v reakci na v zásadě totožnou žalobní argumentaci uvedl, že takový postup je přípustný. Současně krajský soud dodal, že 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, č. j. 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 (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 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, č. j. 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, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Tímto pohledem krajský soud nahlížel na chyby, které finanční úřad zjistil v účetnictví

žalobce ve věci doměření daně z příjmů právnických osob a podle krajského soudu tento náhled ob stojí i ve věci doměření daně z přidané hodnoty.

23. Argumentace žalobce odkazující na věc řešenou v rozšířeném senátu Nejvyššího správního soudu není přílehavá, neboť nyní se jedná o věc odlišnou od věci postoupené rozšířenému senátu. Jak vyplývá z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020 - 106, rozšířený senát se má vyjádřit k otázce: „Je třeba stanovit daň náhradním způsobem v souladu s § 98 daňového řádu, tj. dle pomůcek či sjednáním daně, jestliže je zpochybněn pouze určitý konkrétní náklad či druh nákladu, pokud zbývající nezpochybněné náklady nejsou dostatečné k dosažení konkrétního zdanitelného výnosu, přestože je správcem daně zpochybněna pouze marginální část celkového účetnictví?“. Vyřešení otázky před rozšířeným senátem je pro projednávanou věc irelevantní, protože zde byla zpochybněna ziskovost zakázek, resp. správnost daně na výstupu. Náklady (optikou daně z přidané hodnoty přijatá zdanitelná plnění) zpochybňovány nebyly, čímž je aplikace esenciálních nákladů vyloučena. Správce daně nedovožoval nutnost stanovení daně dle pomůcek z rozsahu neuznaných výdajů. Žalobce se nedomáhal uznání tzv. esenciálních nákladů za služby či zboží, které k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepochybně musel vynaložit. Nebyl proto důvod k přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu.
24. Stejně jako v případě daně z příjmů právnických osob, musí i v případě daně z přidané hodnoty krajský soud konstatovat, že pochybení zjištěná finančním úřadem byla natolik závažná a takového rozsahu, že vyvolala zcela oprávněné pochybnosti o průkaznosti žalobcova účetnictví. Ze skladové evidence žalobce je zjištělný pouze okamžik naskladnění a vyskladnění materiálu, nikoli však to, na kterou zakázku byl materiál použit, správce daně zjistil rozpory a časové nesoulady mezi přijatými zdanitelnými plněními (pořizováním zásob, materiálu) a uskutečněnými zdanitelnými plněními a jejich zkrácenou výší. Výsledek žalobcova hospodaření to nepochybně zatemnilo, přičemž správce daně nebyl schopný zjistit, zda pořizovaný materiál byl skutečně použit na jednotlivé realizované zakázky. Vzniklé pochybnosti se následně žalobci ani v nejmenším nepodařilo rozptýlit (srov. body 29-33 napadeného rozhodnutí).
25. 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. Přitom nezáleží na tom, zda správce daně během daňové kontroly ověřoval základ daně namátkově, anebo vyčerpávajícím dokladovým způsobem (srov. rozsudek ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, č. 1411/2007 Sb. NSS).
26. Z roku 2014 přezkoumal finanční úřad 55,55 % ukončených ztrátových zakázek. Z roku 2015 pak vybral finanční úřad ke kontrole 46,15 % ze ztrátových zakázek dokončených v tomto roce. (srov. bod 48 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.
27. 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. bod 49 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, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, č. 1302/2007 Sb. NSS).

Způsob stanovení daně prostřednictvím pomůcek

28. 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 nevznnesl, a to ani po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, ani v podaném odvolání. Přitom informace o tom, jakým způsobem finanční úřad vybral srovnatelné subjekty, musel znát. Vyplyvají z úředních záznamů finančního úřadu č. j. 80544/19/3007-60562-704202 a č. j. 78832/19/3007-60562-704202, se kterými byl žalobce seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 84091046/19/3007-60562-704202, jakož i ze zprávy o daňové kontrole. Žalobce vůči použitým pomůckám vůbec nic nenamítal, omezil se jen na výhrady stran hodnocení svého účetnictví, dále toho, že finanční úřad nevyslechl navržené svědky, a dále namítal, že nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví. S ohledem na absenci jakýchkoli námitek směřujících proti výběru srovnatelných subjektů, se žalovaný volbě pomůcek v napadeném rozhodnutí věnoval v adekvátním rozsahu, a to jak v obecné rovině (body 14-18 napadeného rozhodnutí), tak i konkrétně, tedy zda v případě žalobce lze daň stanovenou podle pomůcek považovat za dostatečně spolehlivou (body 35-43 napadeného rozhodnutí).
29. Stručně je možno shrnout, že mezi daňovým subjektem a subjektem, který finanční úřad zvolí jako srovnatelný, se pochopitelně vždy najdou rozdíly. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017-89, konstatoval, 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 specifik jednotlivých podnikatelů a vždy tak nalézt nějaký „pádny“ 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.*“ Finanční úřad na str. 40 až 42 zprávy o daňové kontrole přesvědčivě ve smyslu citovaných závěrů zdůvodnil, proč zvolil srovnatelný daňový subjekt (obdobná hlavní činnost, obdobná výkonová spotřeba, srovnatelná lokalita). Krajský soud vyhodnotil, že ty odlišnosti mezi žalobcem a srovnatelným daňovým subjektem, na které poukazuje žalobce, nesvědčí o tom, že by zvolená pomůcka vůbec nevystihovala žalobcovu podnikatelskou realitu. Nelze je srovnávat např. se situací, kdy daňový subjekt sám vykupoval papír v jediné pojiždné 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). Naopak v dané věci je zjevná snaha finančního úřadu přiblížit se maximálně ekonomické realitě žalobce (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 rovněž neshledal, že by se finanční úřad dopustil svévole ve výběru srovnatelného daňového subjektu, např. za účelem výpočtu 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).

30. Požadavek žalobce, aby napadené rozhodnutí obsahovalo přesný výpočet daňové povinnosti, postrádá opodstatnění. Žalobce byl v průběhu daňového řízení ve zprávě o daňové kontrole seznámen s tím, jakým způsobem byl výpočet proveden (str. 40 až 42 zprávy o daňové kontrole) a hodlal-li proti němu brojit, nebyl nijak zkrácen na svých právech. Pro úplnost krajský soud uvádí, že zpráva o daňové kontrole je v dané věci ve smyslu § 147 daňového řádu považována za odůvodnění dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům s nimi tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, č. 534/2005 Sb. NSS). Pokud žalovaný s ohledem na absenci odvolacích námitek týkajících se daného výpočtu v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí „toliko“ odkázal na příslušnou část zprávy o daňové kontrole, kde je detailně popsána konstrukce pomůcek a kde je obsažen výpočet (srov. bod 37 napadeného rozhodnutí), nezpůsobuje takový postup žalovaného nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Institutem nepřezkoumatelnosti lze brojit proti těžkým vadám, jež účastníku brání v možnosti seznat, z jakých skutečností správní orgán k závěrům uvedeným v rozhodnutí dospěl. Taková situace v projednávané věci nenastala.
31. Nedůvodná je i námitka, že finanční úřad nepřípustně kombinoval použití pomůcek s dokazováním, kterou žalobce zakládá na skutečnosti, že finanční úřad 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 37 svého rozhodnutí výslovně zdůraznil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2020, č. j. 9 Afs 302/2019 - 52). Z ničeho tak neplyne, že by v nyní posuzovaném případě došlo ze strany orgánů finanční správy ke kombinaci různého způsobu stanovení daně, tedy k situaci kritizované Nejvyšším správním soudem v žalobcem odkazovaném rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004 - 637. Daň byla stanovena podle pomůcek, přičemž doklady potvrzující vynaložené výdaje (přijata zdanitelná plnění), které nebyly zásadním způsobem zpochybněny daňovou kontrolou, převzal správce daně jako jednu z pomůcek pro konstrukci daně.
32. K problematice navýšení výnosů o daň z přidané hodnoty krajský soud předně uvádí, že jde o nový a nepřípustný žalobní bod, poněvadž k rozšíření žaloby o tento bod došlo až v rámci repliky žalobce po lhůtě dle § 71 odst. 2 s. ř. s., a žaloba neobsahovala ani zárodek tohoto bodu. Nad rámec uvedeného krajský soud podotýká, že daný bod je zcela mimoběžný s nyní řešenou věcí, neboť se nevztahuje k doměření daně z přidané hodnoty, ale k doměření daně z příjmů právnických osob a krajský soud se s ním již vypořádal v bodech 19 a 20 rozsudku sp. zn. 30 Af 24/2021.

VI. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., dle 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 31. 5. 2023

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu