



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **TARGET DESIGN s. r. o.**, nám. Osvobození 51, Lysice, zast. advokátem JUDr. Jiřím Sehnalem, Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 2. 2021, čj. 4204/21/5200-11432-711891, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 12. 2022, čj. 30 Af 24/2021-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Tento spor se týká především otázky, zda za daných okolností mohly daňové orgány doměřit daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob podle pomůcek.

I. Vymezení věci

[2] Žalobkyně (v řízení před NSS vystupuje jako *stěžovatelka*) v letech 2014 a 2015 podnikala v oblasti zakázkové výroby, konkrétně prováděla truhlářské práce, podlahářství, pokrývačství a tesařství. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) prověřil v obou zdaňovacích obdobích některé vybrané ztrátové zakázky se závěrem, že stěžovatelčino účetnictví je neúplné a neprůkazné. Nebylo z něj možno hodnověrně zjistit množství spotřebovaného materiálu ani výši ostatních přímých nákladů. Proto správce daně stanovil daň podle pomůcek. Konkrétně doměřil stěžovatelce dvěma platebními výměry daň z příjmů právnických osob za rok 2014 ve výši 295 070 Kč a za rok 2015 ve výši 268 520 Kč

(zároveň jí v tomto roce zrušil vykázanou daňovou ztrátu ve výši cca 1,6 mil Kč). Společně s tím stěžovatelce uložil uhradit i odpovídající penále.

[3] Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 10. 2. 2021. Stěžovatelka podala proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou krajský soud rozsudkem zamítl. Soud v rozsudku vyšel z toho, že žaloba je z větší části jen dosti obecná a repetitivní, proto odkázal na relevantní pasáže rozhodnutí žalovaného. Přejít na pomůcky byl podle krajského soudu v souladu se zákonem, neboť v účetnictví stěžovatelky šlo o pochybení natolik závažná a takového rozsahu, že vyvolala zcela oprávněné pochybnosti o jeho průkaznosti. Nešlo o chyby ojedinělé, nýbrž o vady četné, závažné a systematického charakteru. Výsledek stěžovatelčina hospodaření to nepochybně zatemnilo a stěžovatelce se pochybnosti rozptýlit nepodařilo. Ani způsob stanovení daně podle pomůcek (výběr srovnávaného subjektu) není nezákonný. Krajský soud konečně souhlasil i se zvýšením částky výnosů o daň z přidané hodnoty (DPH).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Předně tvrdí, že v její věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně totiž nepochybně podstatnou či převažující část jejího účetnictví. Není ani pravda, že by účetnictví bylo neprůkazné. Daňové orgány měly provést výslech svědků, kteří by vysvětlili, proč některé zakázky byly v roce 2014 a 2015 ztrátové. Krajský soud rovněž nesprávně zhodnotil stěžovatelčiny námitky ohledně nespolehlivosti zvolených pomůcek. Stěžovatelka vysvětluje, v čem je srovnávaný subjekt odlišný od jejího podnikání. Závěrem zopakovala, že daňové orgány neměly k výnosům připočíst DPH.

[5] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. S odkazem na judikaturu vysvětluje, že pro přechod z dokazování na pomůcky neplatí žádná jednoduchá pravidla. Neprovedení výslechu svědků žalovaný detailně vysvětlil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Co se týče spolehlivosti použitých pomůcek, správce daně vytipoval šest srovnatelných subjektů, z nichž vybral subjekt stěžovatelce nejpodobnější.

[6] Stěžovatelka v replice navrhla řízení přerušit, a to kvůli věci, kterou nyní projednává rozšířený senát pod sp. zn. 8 Afs 296/2020. Žalovaný v reakci uvedl, že rozšířeným senátem řešená otázka nijak nesouvisí s nynější věcí, neboť rozšířený senát bude rozhodovat zejména o přechodu na pomůcky ve vztahu k daňové účinnosti tzv. esenciálních nákladů.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[7] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost NSS posoudil v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS nejprve zvážil, zda je třeba věc přerušit kvůli řízení před rozšířeným senátem. Stěžovatelka v tomto ohledu odkázala na věc projednávanou pod sp. zn. 8 Afs 296/2020.

pokračování

Pravdu má nicméně žalovaný, že věc není třeba kvůli této kauze přerušovat. Jak totiž plyne z předkládacího usnesení osmého senátu ze dne 6. 4. 2022, čj. 8 Afs 296/2020-106, *ARNOŠT*, rozporná je v judikatuře NSS (dle názoru osmého senátu) otázka, jak řešit u přechodu na pomůcky otázku tzv. *esenciálních nákladů*. Zejména judikatura druhého senátu totiž dle názoru osmého senátu usnadňuje přechod na pomůcky, ovšem současně zavazuje daňové orgány umožnit daňovou účinnost esenciálních nákladů (srov. cit. usnesení *ARNOŠT*, body 19 a 20). Judikatura jiných senátů k této věci přistupuje jinak. Problematika esenciálních nákladů je pak i podstatou otázky, kterou osmý senát položil rozšířenému senátu (viz bod 34 tamtéž).

[10] V nynější věci není předmětem sporu otázka esenciálních nákladů. Jde naopak o standardní případ přechodu na pomůcky. Nejsou proto žádné důvody pro přerušování řízení.

[11] Klíčovou otázkou tohoto sporu je, zda správce daně zpochybnil stěžovatelčino účetnictví v dostatečném rozsahu a kvalitě. Proto NSS nejprve obecně shrne principy, kterými se přechod na pomůcky řídí.

[12] Daňové řízení podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní. Tato břemena plní daňový subjekt v důkazním řízení, které vede správce daně.

[13] Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzeních či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká pomůcek, *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*. Dle § 98 odst. 4 daňového řádu pak platí: *Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná*.

[14] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: (i.) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (ii.) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním (k oběma část **III.A.** níže), a (iii.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (k tomu část **III.B.** níže). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu žalovaného jako odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu), následně pak samozřejmě i přezkumu správních soudů.

III.A. Správce daně dostatečně zpochybnil účetnictví stěžovatelky, stěžovatelce se tyto pochybnosti nepodařilo vyvrátit a daň nebylo možno stanovit dokazováním

[15] Stěžovatelka podobně jako v žalobě kritizuje, že správce daně nezpochybnil podstatnou či převažující část jejího účetnictví. Nelze prý ani dovodit, že by u stěžovatelky

existovaly vady četné, zakládající systémový problém či zatemňující výsledek jejího hospodaření. V takovém případě však nejsou dány podmínky přechodu na pomůcky, jak je vymezuje shora citovaný § 98 daňového řádu.

[16] NSS nejprve připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle kterých pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky *nelze* stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. 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 obsahu. „*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*“ (bod 11 cit. usnesení rozšířeného senátu, včetně citace starší judikatury).

[17] Proto platí, že stanovil-li správce daně „*daň podle pomůcek, pak učinil kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, a to na základě skutečnosti, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Není přitom rozhodné, zda daňovou povinnost ověřoval správce daně namátkově, anebo vyčerpávajícím dokladovým způsobem*“ (takto právní věta I rozsudku ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS, podobně např. rozsudek ze dne 12. 12. 2019, čj. 10 Afs 253/2019-39, *SWISS RESTAURANT*, bod 34, a další, podobně též závěry právní doktríny, srov. Zatloukal, T. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 115-117).

[18] Judikatura, které se stěžovatelka dovolává, řeší vsutku situace, kdy správce daně provedl vyčerpávající kontrolu. To však nevylučuje, aby správce daně k témuž došel též kontrolou namátkovou. Je vždy třeba rozlišovat, pokud správce daně zpochybní daňovou uznatelnost konkrétních výdajů, na straně jedné, a pokud je zpochybněno účetnictví jako celek, třebaže na základě kontroly namátkové, na straně druhé (opačný závěr nelze vyčíst ani z rozsudku ze dne 4. 9. 2020, čj. 8 Afs 206/2018-35, *FII Group*, bod 18, který stěžovatelka cituje na podporu vlastní argumentace; NSS upozorňuje, že osmý senát ve věci *FII Group* nadto řešil velmi specifickou situaci, kdy se přechodu na pomůcky domáhal sám daňový subjekt).

[19] Krajský soud v nynější věci shora uvedenou judikaturu následoval. Jak soud správně vysvětlil, pokud jde o velikost zkoumaného vzorku, správce daně se z logických důvodů soustředil na ztrátové zakázky, které v převážné míře zapříčinily záporné výsledky stěžovatelčina hospodaření v letech 2014 a 2015. Z roku 2014 správce přezkoumal co do počtu více než polovinu ukončených ztrátových zakázek, co do hodnoty se pak jednalo o více než tři čtvrtiny. Z roku 2015 pak správce vybral ke kontrole co do počtu třetinu ze ztrátových zakázek dokončených v tomto roce, co do hodnoty šlo o nadpoloviční většinu. Zkontrolované zakázky představují v součtu více než 15 % stěžovatelčiných výnosů za roky 2014 a 2015 (body 48-50 rozhodnutí žalovaného a bod 14 napadeného rozsudku).

[20] NSS podobně jako krajský soud nevidí nic problematického na tom, že správce daně zaměřil svou kontrolu jen na ztrátové zakázky. Celkové množství přezkoumaných zakázek

pokračování

je v každém případě dostatečně reprezentativní. Nejde však jen o rozsah, ale hlavně o **povahu** nalezených pochybení. Stěžovatelčinou povinností bylo řádně vést daňovou evidenci. Měla řádně evidovat nejen uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také majetek. Způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný. Jak upozornil správce daně i žalovaný, právě u stěžovatelky, která provozuje zakázkovou truhlářskou výrobu, je zvláště důležité vést správné, úplné a průkazné evidence o použitém materiálu na zakázky (bod 3 rozhodnutí žalovaného). Správce daně však v nynější věci mj. zjistil, že stěžovatelka měla zmatky v evidenci použitého materiálu a kombinovala nevěrohodným způsobem dva různé způsoby evidence. U některých zakázek neúčtovala o nedokončené výrobě, u jiných zase o tržbě, v některých případech dokonce neúčtovala ani o nedokončené výrobě, ani o tržbě apod. Správce daně u většiny kontrolovaných zakázek zjistil, že k nim stěžovatelka účtovala materiály a subdodávky, které se zakázkou prokazatelně nesouvisely, u jedné zakázky vykazovala náklady ještě před účinností smlouvy o dílo, u řady jiných pak zase vykazovala náklady i poté, co podle protokolu předala odběrateli dílo bez vad a nedodělků (srov. bod 36 rozhodnutí žalovaného a detailně pak ve zprávě o daňové kontrole v bodech 44 až 86).

[21] NSS souhlasí s krajským soudem, že zjevně nešlo o chyby ojedinělé, nýbrž o vady četné, závažné a systematického charakteru. Daňové orgány proto nemohly spolehlivě ověřit, kolik materiálu, jakého druhu a na kterou zakázku stěžovatelka spotřebovala, jaké konkrétní náklady a v jaké výši na konkrétní zakázky vynaložila a zda má k zaúčtovaným nákladům vykázány veškeré odpovídající výnosy (srov. též bod 13 napadeného rozsudku). Lze doplnit, že v reakci na odvolací námitky stěžovatelky další četná pochybení našel též žalovaný (mj. z nově doložených důkazních prostředků stěžovatelky, viz body 39 až 47 rozhodnutí žalovaného).

[22] Unesl-li správce daně důkazní břemeno, bylo na stěžovatelce, aby prokázala soulad jí vedených evidencí se skutečností. Mohla např. jinak doložit, že i přes vzniklé pochyby je její hospodaření průkazné. Mohla také korigovat původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, odrážející existenci pochyb o souladu evidence se skutečností, a tato revidovaná tvrzení náležitě prokázat. Během daňové kontroly však stěžovatelka nic takového nedokázala. Proto daňové orgány správně vyhodnotily, že u stěžovatelky je dána **první z podmínek** pro vyměření daně podle pomůcek (srov. bod [14] shora).

[23] NSS k tomu dodává, že stěžovatelka v některých pasážích kasační stížnosti pokračuje v nedobré argumentační taktice, kterou právem zkritizoval již krajský soud. Podobně jako v žalobě totiž jen říká, že ztrátovost zakázek vysvětlila nákladovou kalkulací a skladovými výdejkami, které správci daně předložila, respektive že totéž plyne ze svědecké výpovědi daňového poradce stěžovatelky. Žalovaný a krajský soud to (slovy stěžovatelky v kasační stížnosti) vyhodnotili tak, že tyto dokumenty neprokazují důvodnost ztrátovosti zakázek. Stěžovatelka to popírá a říká, že předložené doklady „*detailně dokládají faktické stavy jednotlivých zakázek*“, tedy nedošlo k zatemnění stěžovatelčina hospodaření. Již krajský soud se však stěžovatelce pokusil vysvětlit, že na podobné námitky detailně odpověděli již správce daně (ve zprávě o daňové kontrole) a žalovaný. Stěžovatelka s touto argumentací v žalobě nijak nepolemizovala, nevysvětlila důvody svého nesouhlasu, prostě jen setrvala na tom, že její argumentace v daňovém řízení byla dostatečná a průkazná. Nenabídla však krajskému soudu žádné argumenty, které by soud mohl zvážit a vypořádat. Krajský soud proto jen

odkázal na příslušné pasáže rozhodnutí žalovaného, kde jsou sporné dokumenty detailně rozebrány.

[24] V tomto ohledu nezbyvá než postup krajského soudu schválit. Správní soudy totiž nemohou za účastníky spekulativně domýšlet argumentaci či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu či kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestaly být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíraly by funkci advokáta jedné procesní strany (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[25] U stěžovatelky je však dána i **druhá podmínka** pro vyměření daně dle pomůcek, jelikož v důsledku důkazní nouze dané stavem stěžovatelčiných evidencí nebylo možné daň stanovit dokazováním. Stěžovatelka má sice pravdu, že i v případě neúplného účetnictví lze za splnění určitých předpokladů v souladu s judikaturou NSS stanovit daň dokazováním (shodně stěžovatelkou cit. rozsudek ze dne 8. 3. 2023, čj. 4 Afs 198/2022-112, bod 24, s odkazem na starší rozsudek ze dne 9. 12. 2020, čj. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, *Moláková*, bod 19). Takové případy jsou spíše výjimečné, neboť na daňové subjekty je kladen dosti náročný úkol prokázat veškeré daňové relevantní okolnosti jinak než zpochybněnou evidencí (srov. k tomu ostatně též další úvahy čtvrtého senátu ve věci 4 Afs 198/2022 v bodě 24, respektive detailněji úvahy desátého senátu v judikátu *Moláková* v bodech 20 a násl.). V každém případě stěžovatelka nesnesla žádné relevantní důkazy, které by vyplnily mezery vzniklé nedostatky v jejích evidencích.

[26] Stěžovatelka již v daňovém řízení navrhla výslechy sedmi osob, které by vysvětlily průběh realizace zakázek, reklamace vad a nedodělků, výnosy a náklady vztahující se k zakázkám. Na tento důkazní návrh reagoval podrobně žalovaný v bodech 52 až 59, kde zvláště ke každému navrženému svědkovi vysvětlil, proč navržené výslechy nemohou věci nic přinést. Na tyto pasáže odkázal též krajský soud, který neviděl důvod, proč by na převážně obecnou žalobní argumentaci měl odpovídat detailněji. Kasační stížnost v tomto zůstává pohříchu opět jen v obecné rovině. NSS zajisté souhlasí s judikaturou o významu svědeckých výpovědí, kterou stěžovatelka cituje. Stěžovatelka však neříká žádné konkrétní důvody, v čem se žalovaný mylí a proč navržené svědecké výslechy mohly této věci něco podstatného přinést. Stěžovatelka tedy vůbec nespojila (obecně jistě správně) právní závěry s fakty nyní řešené věci.

III.B. *Daň byla stěžovatelce stanovena dostatečně spolehlivě*

[27] K přezkumu *přiměřenosti* zvolených pomůcek se vyjadřuje usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Zákon nepředepisuje, co má správce daně v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu, cit. v bodě [13] shora).

[28] Stěžovatelka říká, že k žádnému srovnatelnému subjektu nemusely daňové orgány sahat, neboť měly vzít v potaz nezpochybněné podklady samotné stěžovatelky. To je samozřejmě v obecné rovině pravda, jako pomůcku může správce daně použít část dokladů, část účetnictví nebo jiný dílčí důkaz, který získá od daňového subjektu (takto např.

pokračování

stěžovatelkou cit. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 32, s odkazy na prejudikaturu).

[29] Žalovaný ve svém vyjádření správně upozornil, že správce daně stanovil daň na základě nezpochybněných údajů samotné stěžovatelky, pouze výkony na základě údajů srovnatelného daňového subjektu (k tomu viz též dále). Pokud totiž správce daně zpochybnil výnosy, nemohly být právě zpochybněné výnosy udávané stěžovatelkou při doměření daně použity. Naopak žalovaný využil nákladové položky či jiné položky z výkazu zisků a ztrát při stanovení daně (srov. k tomu např. bod 74 rozhodnutí žalovaného).

[30] V dalších pasážích stěžovatelka podobně jako v žalobě zpochybňuje srovnatelnost srovnávaného subjektu, jehož údaje správce daně využil při stanovení daně. Stěžovatelce na práci správce daně s pomůckami vadí několik věcí. Vybraný podnik byl založen již v roce 2004, takže v letech 2014-2015 měl zkušenosti a pevné místo na trhu, zatímco stěžovatelka byla v tomto období založena nově (*stěžovatelka vznikla zápisem do obchodního rejstříku 31. 1. 2014 – pozn. NSS*). Dále srovnávaný subjekt vyrábí typový nábytek a dokáže tak předem kalkulovat jeho cenu včetně rabatu, zatímco stěžovatelka provádí zakázkovou výrobu s větší mírou nejistoty. Vybraný podnik dále na rozdíl od stěžovatelky disponuje velkým skladem již dříve výhodně nakoupeného masivního materiálu a zaměstnává oproti stěžovatelce poloviční počet pracovníků, takže má nižší náklady.

[31] K tomu NSS předně uvádí, že daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem na to, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí daných zákonem. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. Jako jednoznačné vybočení lze 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 odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, *S CLUB*, část IV. B)]. Například vybírá-li správce daně srovnatelné podnikatelské subjekty, jejichž výsledky pak bude používat pro stanovení daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu, musí se vyvarovat svévole, nesmí tedy například cíleně vybírat jen ty nejefektivnější podnikatele, aby právě jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší výsledné daňové povinnosti (srov. shora cit. rozsudek *Moláková*, body 44 až 48).

[32] NSS k argumentaci stěžovatelky upozorňuje, že podobnou argumentaci by mohla uplatnit v podstatě proti jakémukoli srovnávanému subjektu, kterého by správce daně zvolil. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat restriktivně. Námitkám, které nemíří na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je zpochybněna jen spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, zpravidla nelze vyhovět (rozsudek ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Stěžovatelka proto nemá právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Správce daně pomůcky obstarává na základě volné úvahy, zpravidla bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je však limitován zákonem (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156).

[33] V nynější věci správce daně nijak extrémně nepostupoval. Vyhledal celkem šest různých subjektů, které se zabývaly stejným typem činnosti jako stěžovatelka, měly srovnatelný obrat a obdobný počet zaměstnanců. Srovnatelnost ověřil správce daně i tím, že stanovil koeficient vyjadřující, jakých výkonů v daných zdaňovacích obdobích každý ze subjektů (včetně stěžovatelky) dosáhl v přepočtu na 1 Kč nákladů vynaložených na výkonovou spotřebu a na osobní náklady. Správce poté vyloučil dva subjekty, které dosahovaly nižšího koeficientu než stěžovatelka. Učinil tak ovšem proto, že jejich portfolio činností se příliš lišilo od stěžovatelky – první prováděl repliky a repase historických prvků, druhý se zabýval kromě nábytkářské výroby též spotřebitelskými úvěry a pronájmem nemovitostí. Všechny zbývající subjekty dosahovaly vyššího koeficientu výkonů než stěžovatelka. Z nich nejvíce stěžovatelčině situaci odpovídal subjekt č. 3, jehož výkony nakonec správce daně použil jako pomůcky. Z ostatních nevybraných subjektů měly dva delší historii a tedy pevnější pozici na trhu, další byl úzce zaměřen jen na výrobu dětského nábytku a doplňků z bukového masivu.

[34] Již krajský soud stěžovatelku správně upozornil, že odlišnosti mezi ní a vybraným subjektem rozhodně nedosáhly takové intenzity, aby zpochybily relevanci pomůcek a vyžádaly si zásah správního soudu. Jakkoli mezi stěžovatelkou a zvoleným subjektem jsou nějaké odlišnosti, nesahají tak daleko, aby zpochybily způsob, kterým správce došel k doměření daňové povinnosti (srov. detailní odůvodnění v bodě 80 rozhodnutí žalovaného).

III.C. *Správce daně správně přidal k výnosům daň z přidané hodnoty*

[35] Konečně v posledním okruhu kasační argumentace stěžovatelka kritizuje, že daňové orgány přidaly k výnosům DPH. Stěžovatelka doměřenou DPH odvedla, není proto důvod hovořit o nějakém jejím majetkovém prospěchu. Stěžovatelce není jasné, o jaké zvýhodnění má jít v souvislosti s nedodaněním nebo nedoměřením DPH.

[36] Krajský soud k podobnému žalobnímu bodu upozornil, že tuto výhradu stěžovatelka nevniesla v odvolacím řízení, ačkoli připočtení DPH bylo zřejmé již ze zprávy o daňové kontrole. Proto stěžovatelka nemohla v žalobě kritizovat, že v rozhodnutí žalovaného je tato otázka odůvodněna stručně (bod 76 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný jen v jedné větě říká, že správce daně zvýšil částku výnosů o DPH). Krajský soud proto vyšel z vysvětlení, které mu nabídl žalovaný ve vyjádření k tomuto žalobnímu bodu. Jestliže stěžovatelka nevykázala věrohodně své výnosy a její výkony v daném zdaňovacím období bylo třeba určit s využitím pomůcek, pak stěžovatelčiným majetkovým prospěchem byla i DPH, kterou z takto určených výkonů neodvedla. Proto podléhá zdanění. Jestliže správce daně následně stěžovatelce DPH ze stanovených výkonů pravomocně doměří, může ji stěžovatelka později uplatnit jako daňově uznatelný náklad daného zdaňovacího období.

[37] NSS s tímto závěrem krajského soudu souhlasí. Jak správně vysvětluje ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný (NSS opakuje, že stěžovatelka tímto směrem v daňovém řízení neargumentovala, proto daňové orgány po právu dostaly šanci reagovat na tento nový směr zpochybnění doměření daně až v řízení soudním), s ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob není možné snížit základ daně o DPH, která začne právně existovat teprve na základě tohoto platebního výměru. Až

pokračování

tímto okamžikem lze účtovat o tomto nákladu a lze jej zohlednit jako daňový náklad v základu daně. Tento postup správce daně byl v souladu i s tehdy existující praxí daňových orgánů, jak ukazuje žalovaný odkazem na Pokyn GFŘ D-22 ze dne 6. 2. 2015 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Dle pokynu D-22 daňovým výdajem je také doměřená silniční daň, daň z přidané hodnoty a spotřební daň, pokud souvisejí s daňovými výdaji, včetně daně z přidané hodnoty z titulu nesprávně odvedené daně na výstupu (bod 11 výkladu k § 24 odst. 2 zákona o daních z příjmů). Stěžovatelka si následně mohla doměřenou daň uplatnit jako daňový náklad, což jí ovšem vysvětlil již krajský soud v napadeném rozsudku.

[38] Racionalitu tohoto výkladu přesvědčivě vysvětluje žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti (v bodě 28). Výkladem, kterého se domáhá stěžovatelka, by byla dle žalovaného zásadním způsobem zvýhodněna. Základ daně z příjmů by byl o DPH snížen dvakrát, jednou na straně příjmové (snížení příjmů ve zdaňovacím období, kdy byl příjem obdržen), podruhé na straně výdajů (zvýšení daňových výdajů ve zdaňovacím období, kdy nabyde účinnosti dodatečný platební výměr na DPH).

[39] Judikatura SDEU, o kterou se stěžovatelka opírá (rozsudek SDEU ze dne 1. 7. 2021, *CB, C-521/19, EU:C:2021:527*), se týká podvodu na DPH. Proto závěry tam uvedené nejsou přenositelné. V nynější věci se neřeší podvod na DPH, jde jen o prostý případ doměření daně podle pomůcek.

[40] Konečně, uvádí-li stěžovatelka, že z údajů o výkonech srovnávaného subjektu není patrné, zda se jedná o ceny s DPH, či nikoli, je tato námitka nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuvedla v žalobě, byť ji uvést mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pokud by snad tuto námitku NSS chápal „jen“ jako polemiku s rozsudkem krajského soudu a reakci stěžovatelky na argumentaci soudu judikaturou SDEU, lze stěžovatelku odkázat na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti. Tam žalovaný v bodě 29 podrobně a přesvědčivě vysvětlil, proč srovnávaný ukazatel „výkonů“ v sobě DPH nezahrnoval. Zjednodušeně řečeno správce daně poměřoval hodnoty „výkony“ a „výkonová spotřeba“, tedy ukazatele z výkazu zisku a ztráty, který v sobě prezentuje stavy účtových tříd 5 a 6 (tj. nákladů a výnosů ve smyslu části druhé hlavy III vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví), kdežto DPH je v případě plátců této daně účtována na účty rozvahové (skupina 34 – Zúčtování daní a dotací, České účetní standardy č. 017).

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Důvodná není ani jedna z kasačních námitek, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[42] Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. července 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu