



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Petra Pospíšila a Martina Kopy v právní věci

žalobkyně: **ZEBR s. r. o.**, IČO 26915308  
Milovice 178, PSČ 691 88  
zastoupený společností vykonávající daňové poradenství **TOMÁŠ  
GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., IČO 26879441  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2021, č. j. 46745/21/5200-11432-712987

takto:

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

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Předmětem sporu je doměření daně dle pomůcek. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu mimo jiné též daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015. Na jejím základě dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 8. 2019, č. j. 3957128/19/3014-50523-706299, žalobkyni doměřil daň ve výši 9 508 740 Kč stanovenou podle pomůcek, dodatečně zrušil daňovou ztrátu ve výši 11 608 512 Kč, a sdělil žalobkyni vznik povinnosti uhradit související penále. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala. Na podkladě tohoto odvolání žalovaný rozhodnutím ze

dne 15. 12. 2021, č. j. 46745/21/5200-11432-712987, dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 5 158 310 Kč a upravil též související výši penále. Stejně jako správce daně však dospěl k závěru, že žalobkyně předložené účetní doklady nepodaly spolehlivý obraz o tom, zda uplatněné náklady věcně a časově souvisí s přiznanými výnosy v souvislosti s předmětným zdaňovacím obdobím. Žalovaný se ztotožnil s uplatněním náhradního způsobu stanovení daně.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobkyně namítla, že pochybnosti žalovaného stran skutečné výše náběhu nákladů na zakázky nenabýly takové intenzity, že zastřely obraz o jejím hospodaření do takové míry, že bylo nutno stanovit daň podle pomůcek. Žalovaný současně nerespektoval způsob jejího podnikání. K přechodu na pomůcky tak došlo v rozporu se zákonem. Samotné pomůcky byly zvoleny excesivním způsobem a nelogicky. Daň tak na jejich základě nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.
3. Žalobkyně uvedla, že je českou rodinnou společností, které se podařilo ovládnout světový trh se stroji na výrobu vnitřních i venkovních žaluzií. Neprodukuje přitom jednotné série strojů, naopak je schopna jakémukoli zákazníkovi postavit stroj tzv. „na míru“ za velmi rozumnou cenu. U těchto strojů přitom navrhuje i unikátní technologická řešení zaručující bezporuchovost výrobních linek. V jejím případě tak nelze aplikovat ekonomický pohled vycházející ze zkušeností s běžnými výrobci sériového zboží. Vzhledem k tomu, že se zabývá vývojem, nelze na tvorbu prodejní ceny aplikovat jednotnou nebo průměrnou obchodní přírážku tak, jak to učinily orgány finanční správy.
4. Žalobkyně dále konstatovala, že správce daně se v průběhu daňové kontroly omezil pouze na neosobní komunikaci prostřednictvím telefonu, e-mailu a písemných výzev. Takový přístup je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně chtěla správci daně v rámci místního šetření objasnit nejen její fungování, ale i jednotlivé položky z předložených sestav, jejich vzájemné souvislosti se zakázkami, a hodlala též vysvětlit údajné nesrovnalosti či údajné rozpory v předložených sestavách. Navíc se jednalo často o rozdíly zcela marginální. Nebylo v silách žalobkyně písemně vysvětlit správnímu orgánu takové množství položek. Vše by ústně proběhlo určitě jednodušeji. Pokud by správce daně pochopil systém evidence, došlo by současně i k objasnění většiny rozporů. Požadavek žalobkyně správní orgány odmítly pro nadbytečnost.
5. K jádru problému žalobkyně uvedla, že veškeré náklady uplatněné v daňovém přiznání byly zahrnuty do evidence zakázek, která naprosto odpovídá realitě. Správní orgán pouze vytkl skutečnost, že některé zakázky byly ztrátové. V zakázkové výrobě však běžně nastávají situace, kdy je třeba dalších nákladů, aby byl nově vyráběný stroj funkční, a jeho další kopie se mohla prodávat s vysokou marží. Vznik ztráty žalobkyně vysvětlila správci daně naprosto srozumitelným a logickým způsobem již ve své reakci na výsledek kontrolního zjištění v čl. IV. – Evidence jednotlivých zakázek. V něm je rozvedeno, jaký měla která zakázka průběh nákladů a proč. Zástupce žalobkyně navštívil osobně výrobní haly žalobkyně a ve vývojové části mu bylo jasně předvedeno, co která změna či odchylka od původního záměru obnáší a jakou má materiálovou náročnost. Žalobkyně chtěla správci daně ukázat i způsob provádění kalkulací na konfigurátoru Hella, k tomu však nedošlo.
6. Žalobkyně upozornila na rozpory mezi závěry uvedenými na str. 42 zprávy o daňové kontrole (že žalobkyně neunesla důkazní břemeno v souvislosti s prokázáním výše nákladů ve vztahu k výnosům, ale intenzita pochybností ohledně nesrovnalostí v ostatních částech

předloženého účetnictví, jejich rozsah a obsah nevede k závěru, že by byl zcela zatemněn obraz o hospodaření, nebo že by bylo celé účetnictví nevěrohodné) a v bodě [54] rozhodnutí žalovaného (že pochybnosti správce daně stran skutečné výše náběhu nákladů na zakázky nabyly takové intenzity, že zastřely obraz o hospodaření žalobkyně do takové míry, že bylo nutno zvolit postup dle § 98 daňového řádu).

7. Pokud ovšem správce daně nedospěl k závěru o nevěrohodnosti účetnictví či o zatemnění obrazu hospodaření žalobkyně, není zřejmé, proč stanovil daň na základě pomůcek. Šlo o účelové jednání.
8. Podobný rozpor existuje i v otázce vynaložených nákladů. Správní orgány na jedné straně poukázaly na závažné nesrovnalosti ve vykazované spotřebě materiálu a stavu zásob vytvořených vlastní činností, zároveň však tyto veličiny samy využily pro výpočet daně jako pomůcku ve formě nezpochybněných nákladů.
9. Pokud šlo o obchodní přírážku, žalobkyně zdůraznila, že v jejím případě se nejedná o běžnou sériovou výrobou strojů, ale často jde o vývoj nových prototypů. U běžného zboží lze nastavit průměrnou přírážku, u strojů vyráběných na zakázku tomu tak není. Taková zakázka může být i ztrátová. Při vývoji jsou odstraňovány všechny nedostatky, užity různé materiály a jsou zkoušeny veškeré technologické a výrobní postupy tak, aby se při výrobě další série daného stroje minimalizovaly náklady. U této další výroby pak může obchodní přírážka dosahovat až 100 %. Výrobu je tak nutno posuzovat případ od případu. Uplatnění průměrné obchodní přírážky ve výši 40 %, jak učinil žalovaný, nezohledňuje náročnost jednotlivých zakázek. V tomto ohledu je absurdní též tvrzení žalovaného, že žalobkyně může uplatňovat vysokou přírážku proto, že výrobky sama vyrábí a vzhledem k jejímu postavení na trhu. Takový pohled neodpovídá fungování ekonomiky a trhu.
10. Ve věci nebyly splněny podmínky plynoucí pro stanovení daně na základě pomůcek z § 98 daňového řádu. Žalobkyně plnila při dokazování všechny své povinnosti, na výzvy řádně reagovala a předkládala správci daně požadované evidence. Správci daně též nabídla, že mu předložené evidence vysvětlí na místě. Naopak správce daně vydal výzvu v rozporu se zákonem, neboť v ní neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, či důvody, pro něž mu pochybnosti vznikly. Tuto chybu pak napravil až ve výzvě číslo 3, jejíž vydání pak paradoxně považoval za klientský přístup a vstřícnost vůči žalobkyni.
11. Správce daně též neuvedl, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním. Na jedné straně tvrdil, že obraz o hospodaření žalobkyně není zcela zastřen a že účetnictví není neprůkazné a neúplné, ale na straně druhé přesto zvolil náhradní způsob stanovení daně.
12. Daň pak nemohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě, neboť správce daně si zcela účelově vymyslel obchodní přírážku, přičemž jeho postup zcela vybočuje ze zvyklostí u zakázkové výroby a zcela odporuje logickému myšlení.
13. Žalovaný postupoval v rozporu s principy plynoucími z judikatury. Použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který odpovídal pouze snaze dodatečně stanovit daň, nikoliv však ekonomické logice. Neusiloval o to, aby se výsledná daň co nejvíce přiblížila realitě a navíc zcela evidentně překročil zákonné meze správního uvážení. Představa, že by žalobkyně ve skutečnosti realizovala tržby o 38,76 mil. Kč vyšší (27,2 mil. Kč nový základ daně + 11,56 mil. Kč zrušená ztráta) a tyto tržby zatajila, je při skladbě odběratelů natolik absurdní, že lze jen stěží uvěřit tomu, že by se stanovená daň blížila realitě.

14. Závěrem žalobkyně s odkazem na judikaturu uvedla, že aby se jednalo o reálný příjem daňového subjektu, musel by se projevit v její majetkové sféře. Určitý příjem nelze zdanit jen z důvodu, že je zaúčtován v hospodářském výsledku.
15. Na základě uvedeného žalobkyně navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 5. 2022 žalovaný uvedl, že žalobkyně dostatečně spolehlivě neobjasnila skutečnosti, o kterých měl správce daně pochybnosti a které jí sdělil ve výzvách ze dne 27. 6. 2018, 13. 9. 2018, a 3. 12. 2018. Z údajů, které měl správce daně k dispozici z účetnictví žalobkyně, vyplynulo, že v roce 2015 došlo oproti roku 2014 k poklesu tržeb za vlastní výrobky o cca 51 mil. Kč, přičemž zároveň došlo k razantnímu zvýšení spotřeby materiálu o 5,8 mil. Kč. Neprůkazná evidence zásob vlastní činnosti a výrazný meziroční rozdíl ve výsledcích hospodaření vedly správce daně k pochybnostem, které požadoval objasnit. Přestože žalobkyně předložila značné množství dokladů, nebylo dostatečně odpovězeno na otázky specifikované ve výzvách. Údaje o některých zakázkách se v dokumentech rozcházely v řádech milionů korun a proto je správce daně nepovažoval za věrohodný důkaz, který by prokazoval provázanost nákladů a výnosů. Správce daně tak zjistil nesrovnalosti ve vykazované spotřebě materiálu na konkrétní zakázky, které se promítly do hodnoty vyráběného produktu.
17. Správce daně nezpochybil účetnictví jako celek, ale pouze výši uplatněných nákladů ve vztahu k výši výnosů. Tato skutečnost byla důvodem pro stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek. Porušení zákonné povinnosti ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu přitom spatřoval v tom, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky (evidence), které by jednoznačně osvětlily správnost účetnictví v oblasti vykazování její výrobní zakázkové činnosti. Druhá podmínka podle téhož ustanovení byla rovněž splněna, neboť daň nebylo možné stanovit dokazováním z důvodu nedostatků předložených evidencí, z nichž nebylo možné ověřit, zda se u nákladových položek zaúčtovaných na účtech 501100 a 501304 jednalo o skutečně spotřebovaný materiál, zda spotřeba souvisí s kontrolovaným obdobím a zda odpovídá dosaženým výkonům. Dále nebylo možné zjistit, jak se hodnota zásob oceňovala a promítla do ceny výrobků/zakázek a zda byl konečný stav zásob vytvořených vlastní činností vykázán a oceněn ve správné výši. Žalobkyně nepředložila evidenci, ze které by vyplývalo, jaké zakázky byly v roce 2015 realizovány, které z nich byly ukončeny a vyfakturovány s přiřazením souvisejících výnosů a nákladů. Navíc řádné nevedení evidence zásob se vztahuje primárně k příjmům daňového subjektu a nikoliv k výdajům. Proto správce daně považoval nákladové položky za nezpochybněné údaje. Poznatky o výdajích, které správce daně zjistil, mají určitou vypovídací hodnotu.
18. Žalobkyni navíc nesvědčí právo dožadovat se použití pomůcek konkrétním způsobem. Výběr pomůcek je na správci daně, a to v rámci jeho správního uvážení. Je pak na žalobkyni, aby uvedla, z jakého důvodu považuje pomůckami stanovený základ daně za nepřiměřený. To však žalobkyně neučinila a pouze se omezila na obecná tvrzení. Žalobkyně také nepředložila důkazní prostředky, z nichž by bylo patrné, jaká byla skutečná výše uplatňované obchodní přírážky. Správce daně proto využil informace, které mu poskytla žalobkyně. Stanovení daně podle pomůcek je důsledkem toho, že žalobkyně nesplnila své povinnosti, a proto musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Replika žalobkyně

20. V replice ze dne 21. 12. 2022 zástupce žalobkyně konstatoval, že za 30 let praxe mu není známa daňová kontrola, která by byla provedena „od stolu“, tedy bez toho, aniž by si správce daně ověřil stav u kontrolovaného subjektu. Žalobkyně předložila správci daně podrobné sestavy, které přiřčily veškeré náklady zaúčtované na účtech třídy 5. (náklady) k jednotlivým zakázkám. Na každé kartě byly zcela patrné i výnosy z těchto zakázek. Součty všech celkových nákladů na jednotlivých zakázkách se pak rovnaly celkovým součtům nákladů v účetnictví připadajícím na výrobu a součty výnosů z jednotlivých zakázek se rovnaly celkovým výnosům z prodeje a služeb. Není tak pravdou, že uplatněné náklady nekorespondovaly s výnosy.
21. Žalobkyně obsáhle reagovala na všechny výzvy správce daně. Pokud těmto odpovědím správce daně nerozuměl nebo jej nepřesvědčily, nelze z toho dovozovat porušení povinnosti ze strany žalobkyně. Správce daně každopádně stanovil nereálné prodejní ceny tím, že stanovil obchodní přírážku ve výši 40 % ke všem zakázkám bez ohledu na jejich náročnost.

#### V. Jednání konané dne 6. 9. 2023

22. Při jednání účastníci setrvali na argumentaci uplatněné již písemně. K intenzitě pochybností správce daně žalobkyně zdůraznila, že z cca 16 000 položek bylo zpochybněno 750, často marginálních. Co se týče konstrukce pomůcek, mělo se vycházet z nezpochybnovaných výnosů, nikoli z dříve popřených nákladů, k nimž se uměle dopočítávaly dodatečné příjmy. V tomto ohledu byla navíc výše obchodní přírážky stanovena excesivně. Přitom všechny příjmy žalobkyně přichází prostřednictvím bankovních účtů. Orgány finanční správy rezignovaly na různorodost jejich zakázek. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu.

#### VI. Posouzení věci

23. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.
24. Pokud jde o průběh daňového řízení, správce daně u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2014 a 2015, přičemž požadoval objasnit, že mezi uplatněnými materiálovými náklady skutečně existuje reálná věcná a časová souvislost ve vztahu k výnosům. Správce daně (a posléze i žalovaný) dospěl k závěru, že z předložených účetních dokladů nebylo ani po výzvách možné spolehlivě ověřit, zda se u nákladových položek zaúčtovaných na účtech 501100 a 501304 jednalo o skutečně spotřebovaný materiál. Dále nepovažoval za dostatečně prokázané, zda spotřeba materiálu odpovídá dosaženým výkonům. Dle názoru správce daně též nebylo uspokojivě vysvětleno, jak se hodnota zásob reálně oceňovala a promítla do ceny výrobků. Správce daně tudíž zhodnotil předložené účetní materiály jako nepostačující k vysvětlení vyvstalých otázek a dospěl k závěru, že daň není možné stanovit dokazováním, neboť žalobkyně nesplnila zákonnou povinnost prokázat skutečnosti, jež byla povinna uvést v daňovém tvrzení. Přistoupil tedy ke stanovení daně náhradním způsobem podle pomůcek. Předmětem soudního sporu je otázka, zda žalobkyni byla stanovena daň podle pomůcek v souladu s § 98 daňového řádu.

25. Soud se nejprve zabýval skutečností, zda žalobkyně v průběhu daňového řízení prokázala předloženými podklady a svými vyjádřeními oprávněnost uplatnění nákladů ve vztahu k výnosům a zda vysvětlila výše uvedené pochybnosti správce daně. Jinými slovy se zabýval tím, zda daň bylo možné stanovit dokazováním. Primární povinností daňového subjektu je totiž povinnost tvrzení a povinnost prokazovat správnost tvrzení, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních, resp. které uvedl v daňovém tvrzení, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti. Správce daně má poté pravomoc jeho tvrzení podpořené důkazy zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost, aniž by měl povinnost prokázat, jak obchodní případy ve skutečnosti proběhly. Správce daně je tak povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, čímž své zákonné důkazní břemeno unese (viz blíže rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, nebo ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021-31, dle něhož „[P]odle § 92 odst. 3 daňového řádu platí že, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje také další skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, byl-li k tomu správcem daně vyzván a vyžadovali to průběh řízení. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Citovaná ustanovení vyjadřují základní pravidlo rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt musí unést důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti, kterou sám tvrdí, a správce daně jeho tvrzení podpořené důkazy tvrzení může zpochybnit tak, že vyvrátí jejich věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost, aniž by měl povinnost prokázat, jak tvrzené obchodní případy proběhly ve skutečnosti či například identifikovat nebo kvantifikovat veškeré potenciální nesrovnalosti.“
26. Ve výzvě ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4108214/18/3008-60562-706557, správce daně žalobkyni vyzval, aby prokázala oprávněnost uplatnění částky týkající se vlastních výrobních nákladů ve vztahu k jednotlivým zakázkám ve výši 127 903 678 Kč, do nákladů v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ve výzvě jsou vyjádřeny pochybnosti o tom, že některé předložené účetní doklady a písemnosti jsou neúplné a že existuje významný rozdíl mezi výsledky hospodaření let 2014 a 2015, přičemž v roce 2015 došlo k poklesu tržeb za vlastní výrobky cca o 51 mil. Kč a současně došlo k nezanedbatelnému zvýšení spotřeby materiálu o 5,8 mil. Kč. Správce daně sdělil, že doposud předložená tvrzení žalobkyně jsou příliš obecná a nelze tak ověřit kalkulaci cen zakázek, ani provést analýzu nákladů k jednotlivým zakázkám. Žalobkyně byla zpravena o tom, že z poskytnutých údajů není možné dovodit skutečnou výši výrobních nákladů, a to především nákladů na kooperace, mzdy a výrobní režie, neboť nejsou navázány na jednotlivé zakázky. Další pochybností správce daně byla skutečnost, že ohledně obchodní marže se daňový subjekt vyjádřil nejednoznačně, kdy nejprve uvedl, že je realizována 100 % zisková marže k vynaloženým celkovým nákladům, oproti tomu později tvrdil, že součástí kalkulace je marže v rozmezí 40–60 %, přičemž žádné konkrétní vyjádření k otázce výpočtu marže žalobkyně nepředložila. Ve výzvě ze dne 3. 12. 2018, č. j. 4861519/18/3008-60562-706557, správce daně uvedl další pochybnosti, kterými směřoval na odstranění nedostatků ohledně evidence a oceňování zásob, neboť zjistil, že spotřeba materiálu vzrostla, kdežto výkony žalobkyně vykazovala nižší než v minulém účetním období. Správce daně dodal, že účetní jednotky musí být schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně jejich ocenění. Správce daně tedy dospěl k závěru, že mu nebyla předložena jednoznačná a přehledná evidence

jednotlivých zakázek, ze které by vyplývalo, jaké výnosy a náklady jsou s konkrétní zakázkou svázány a jak (a v jaké výši) se do ocenění zásob vytvořených vlastní činností promítly ostatní přímé náklady (mzdy, služby, kooperace apod.).

27. Dle hodnocení soudu správce daně v daném případě kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti ohledně výše uvedených skutečností, které mají vliv na základ daně a vztah k uplatněným nákladům. Žalobkyně tak měla povinnost prokázat za uvedených okolností, zda spotřebovaný materiál byl provázán věcně i časově s jednotlivými zakázkami (výnosy) a zda ocenění zásob probíhalo v souladu se zákonem.
28. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně se vyjádřila dne 20. 6. 2018 k rozdílu mezi výsledky hospodaření jednotlivých let, přičemž uvedla, že rozdíly jsou dány specifickým charakterem výrobních a prodejních cyklů společnosti. Uvedla, že tržby jsou realizovány mnohdy v jiném období, než jsou vynakládány materiálové náklady. Ke struktuře kalkulace výrobků se vyjádřila pouze stručně, přitom nebylo zřejmé, jak konkrétně vynaložené náklady souvisí se zakázkami (dokončenými i nedokončenými), jakým způsobem jsou kalkulovány vlastní výrobní náklady a jaké náklady vstupovaly do ocenění zásob vlastní činnosti.
29. Soud k tomu konstatuje, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví způsobem, kterým lze doložit průběh výroby, stav zásob, včetně jejich ocenění, aby bylo zřejmé, zda žalobkyní uvedené výnosy odpovídají skutečným výnosům. To však z dokumentů předložených žalobkyní nevyplývá, neboť jí zaslané seznamy neobsahovaly vazby na hodnoty souvisejících nákladů a výnosů jednotlivých zakázek. Z dokumentů, které žalobkyně dále zaslala (podklady a zaúčtování inventarizace nedokončené výroby, kooperace 2015, skladové položky FaV a DoV, položky příjemek účtovány na 122100 nebo 123100, skladové položky FaZ – 2015, textové položky FaV a DoV 2015, textové položky FaZ 2015, účet 501100 2015, účet 501304 2015, zakázky – neukončený 2015, zakázky ukončený 2015, podklady inventarizace účtu 324, podklady a zaúčtování inventarizace lisovna výrobky, strojírna polotovary a strojírna výrobky, podklady k nezaúčtovaným zálohám, položky výdejek, výrobní operace a příkazy 2015), nevyplývají dostatečně spolehlivě prokazované skutečnosti. V tomto ohledu soud považuje za výstižné body [66] a [68] napadeného rozhodnutí, ve kterých žalovaný poukazuje na významné nesrovnalosti v účetních dokladech. Nebylo možné spolehlivě určit, jaké konkrétní zakázky byly ukončeny v roce 2015 a jak se zásoby oceňovaly, neboť seznam ukončené výroby a neukončené výroby je částečně rozporný. Dále není u mnoha položek uvedeno, na jakou zakázku byl materiál spotřebován, stejně tak chybí kalkulace struktury nákladů a ocenění zásob, které se promítly ve výši výnosů. Především také absentuje detailní rozpracování jednotlivých zakázek v souvislosti s jejich dokončením, spotřebovaným materiálem a souvisejícími náklady. Žalobkyně soud nepřesvědčila o tom, že by důkladně vysvětlila průběh všech operací a vzniku jednotlivých nákladů. Proto se ztotožnil s názorem žalovaného, že údaje z účetnictví a z písemností žalobkyně nepodávají věrohodný obraz, který by objasnil vazbu nákladů na výnosy v uspokojivém rozsahu.
30. Lze konstatovat, že předložené účetní doklady postrádaly dostatečnou míru přesnosti a určitosti. Způsob ocenění zásob, který by byl v souladu s § 9 odst. 7 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, žalobkyně rovněž nikterak neprokázala. Platí přitom, že kromě povinnosti účtovat o nákladech a výnosech mají účetní jednotky povinnost účtovat i o stavu

a pohybu jejich majetku a závazků (dluhů), přičemž majetkem se rozumí i zásoby. V každém případě musí účetnictví podávat věrohodný a poctivý obraz o výsledku hospodaření, stavu majetku, závazků, o nákladech a výnosech. Rovněž tvrzení žalobkyně ohledně obchodní přírážky bylo rozporuplné, neboť nejprve v podání ze dne 20. 6. 2018 uvedla, že obchodní přírážka u prodávaných výrobků dosahuje až 100 %, přičemž v podání ze dne 27. 6. 2018 uváděla, že se pohybuje v rozmezí 40–60 %, aniž by předložila důkazy, které by obsahovaly postup výpočtu této obchodní přírážky. Pouze v obecném duchu pak tvrdila, že některé zakázky jsou ztrátové (např. při vývoji nového stroje) a v některých naopak uplatňuje až 100% obchodní přírážku.

31. Přestože účetnictví žalobkyně bylo ze strany správce daně sice zpochybněno jen částečně, jako celek nepodalo hodnověrný a úplný obraz o celkovém hospodaření žalobkyně a nebylo možné z účetních údajů objasnit správcem daně vyřčené pochybnosti. Zpochybněná část účetnictví způsobila zatemnění obrazu hospodaření žalobkyně způsobem znemožňujícím stanovení daně dokazováním.
32. Co se týče samotného náhradního způsobu stanovení daně dle pomůcek, dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že, *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.* Stanovit daň podle pomůcek je možné za splnění tří následujících podmínek: (1) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, (2) daň nebylo možné stanovit dokazováním, a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě [viz § 98 odst. 4 daňového řádu].
33. Stanovení daně za použití pomůcek je nutné použít v případech, kdy daňový subjekt nesplní své zákonné povinnosti, přičemž daň z toho důvodu nelze stanovit dokazováním. Daňový subjekt má povinnost svá tvrzení prokázat, jedná se o tvrzení, která uvádí v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 92 daňového řádu). Je odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, přičemž svá tvrzení prokazuje účetnictvím a jinými povinnými evidencemi. Pokud správce daně následně prokáže pochybnosti ohledně předložených účetních záznamů, břemeno opět přechází na daňový subjekt. Pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, nastupuje stanovení daně náhradním způsobem, pokud nelze daň stanovit dokazováním. Blíže se k použití pomůcek vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 5. 4. 2023, č. j. 6 Afs 384/2021-31: *„Primární povinnost tvrzení a prokazování správnosti daňové povinnosti leží na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Neunes-li toto břemeno, vystavuje se riziku ‚kontumačního‘ stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně za použití pomůcek je postupem ‚náhradním‘, který nastupuje, pokud daňový subjekt nedostál svým povinnostem a daň z toho důvodu nelze stanovit dokazováním. Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky jeho pochybení v podobě stanovení daně ‚pouze‘ kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-1).“* Jak již bylo řečeno výše, žalobkyně v nyní posuzovaném případě nesplnila povinnost prokázat svá tvrzení o skutečnostech, která uvedla v daňovém přiznání. První podmínku podle § 98 odst. 1 daňového řádu tudíž soud považoval za splněnou.

34. K druhé podmínce nutno uvést, že žalobkyně svými tvrzeními a předloženými materiály neprokázala žalovaným zpochybněné skutečnosti, což způsobilo nemožnost stanovit daň dokazováním. K tomu nutno zdůraznit, že ne každá nesrovnalost v účetních dokladech bude způsobovat požadovanou intenzitu pochybností potřebnou k zákonnému přechodu na pomůcky (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, podle něhož „[i]ntenzita 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“; viz také např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29). Avšak v nyní projednávané věci podklady předložené žalobkyní neumožnily zjistit skutečnosti ohledně kalkulace cen zakázek, nebylo možné provést analýzu nákladů k jednotlivým zakázkám, ani nepodávaly obraz o skutečné výši vlastních výrobních nákladů a oceňování zásob. Správce daně navíc zjistil zásadní nesrovnalosti v účetnictví (viz zejména již shora zmíněné body [66] a [68] rozhodnutí žalovaného) a také je zřejmé, že vypovídací hodnota účetnictví žalobkyně nepostačovala k prokázání požadovaných skutečností vztahující se k uplatněným nákladům a přiznaným výnosům. Daň tedy nebylo možné stanovit dokazováním, neboť přestože uplatněné náklady nebyly zpochybněny, nebylo možné zjistit, zda byly uplatněny ve skutečné výši a zda byly věcně a časově spojeny s přiznanými výnosy. S tím souvisí i problematika oceňování zásob, neboť otázka, jak byly zásoby oceňovány, je důležitá pro posouzení, zda byly správně přiznány výnosy v daném zdaňovacím období. Nebylo rovněž možné dovodit skutečnou výši vlastních výrobních nákladů, neboť vazbu jednotlivých složek vlastních výrobních nákladů nebylo možné určit ve vztahu ke konkrétním zakázkám. Vztah nákladů a výnosů tedy nemohl být spolehlivě zjištěn z účetnictví žalobkyně z výše uvedených důvodů. Žalovaný postupoval správně, pokud dospěl k závěru, že v takovém případě je nutno stanovit daň náhradním způsobem. V této souvislosti soud nepřisvědčil námitce žalobkyně, že tvrzení správce daně a žalovaného o neúplnosti účetnictví jsou rozporná. Daň nebylo možné stanovit dokazováním z důvodu uvedených výše, konkrétně z účetnictví nebylo možné posoudit, zda výše uplatněných nákladů věcně a časově souvisí s uplatněnými výdaji, že se hodnota spotřebovaného materiálu a ostatních zásob promítla do konečné ceny hotových výrobků, že zásoby byly k rozvahovému dni oceněny ve správných cenách, atd. Nicméně výši uplatněných nákladů žalovaný nerozporoval a z nich také vycházel při výpočtu daně. Žalobkyně byla totiž vyzvána, aby předložila takové důkazní prostředky, z nichž bude patrný průběh výroby a stav zásob v průběhu a na konci účetního období včetně ocenění jednotlivých složek těchto zásob. Samotná podstata nákladů a výnosů zpochybněna nebyla, proto správce daně a žalovaný z těchto položek vycházeli coby ze základních údajů při výpočtu daně pomůckami.
35. Žalobkyně v této souvislosti odkazovala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94, s tvrzením, že určitý příjem nelze zdanit jen z důvodu, že je v hospodářském výsledku zaúčtován. Skutkový stav případu, kterým se kasační soud v dané věci zabýval, je však zcela odlišný od nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud v onom případě konstatoval, že zdaňování kurzovních zisků před okamžikem jejich realizace nemá opodstatnění, neboť se jedná o fiktivní příjem. Obecně řečeno, nelze zdanit příjem, kterého poplatník nedosáhl. V nyní projednávané věci žalobkyně zřejmě míní, že takový fiktivní příjem spočívá v dopočtených výnosech. Taková argumentace je ovšem nepřijatelná v situaci, kdy je daň stanovena dle pomůcek, tedy toliko kvalifikovaným odhadem.
36. Co se týče přiměřenosti volby pomůcek, podmínkami pro náhradní stanovení daně se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs

87/2015-29: „Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) 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.“

37. V § 98 odst. 3 daňového řádu je obsažen demonstrativní výčet pomůcek. Pomůckou však může být jakýkoli poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Je potom na správci daně, jakou konkrétní pomůcku zvolí, přitom přihledne ke všem rozhodným okolnostem případu. Omezen je pouze v tom, že nesmí dojít k hrubému či zjevnému excesu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Žalovaný ani správní soudy pak nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, nedošlo-li zcela zjevně k nesprávnému či nelogickému postupu při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost správcem daně použitých pomůcek je z výše uvedeného hlediska omezeno. Námitkám, které nepoukazují na výše zmíněná nejvážnější pochybení, které se týkají např. chybného výpočtu nebo zjevně nelogického postupu, v zásadě nebude možné vyhovět. Pokud tedy žalobkyně zpochybňuje vlastní spolehlivost daně stanovenou podle pomůcek, je třeba tyto námitky posoudit právě optikou možného zjevného excesu či chybného výpočtu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Pomůckami může být tedy jakýkoliv poznatek správce daně, ovšem musí se jednat o postup, který vede ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Musí mít tedy racionální povahu a v maximální možné míře musí usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55).
38. Vzhledem k tomu, že účetnictví žalobkyně neposkytovalo dostatečně spolehlivý a průkazný obraz o vztahu mezi uplatněnými náklady a přiznanými výnosy, přičemž samotná podstata nákladů a výnosů zpochybněna nebyla, lze mít za to, že žalovaný stanovil daň v souladu se zákonem. Podle výše citované judikatury se soud zabýval zda došlo k hrubě neodpovídajícímu či excesivnímu stanovení daňové povinnosti. Soud takový hrubý exces při výpočtu daňové povinnosti neshledal. Správce daně při stanovení daně dle pomůcek postupoval tak, že aplikoval údaje z účetnictví žalobkyně a s použitím informací, vlastních tvrzení žalobkyně a účetních údajů z obrátové převahy vytvořil vlastní konstrukci a model výpočtu vlastních výrobních nákladů. Soud s tímto postupem souhlasí a nepovažuje jej za *prima vista* nelogický, neboť z podkladů předložených žalobkyní, nebylo možné utvořit dostatečně ucelený přehled o tom, jaká je struktura jednotlivých složek vlastních výrobních nákladů. Účetní doklady totiž nebyly zaměřeny na náklady kooperace, mezd a výrobní režie a jejich vztah k jednotlivým zakázkám. Správce daně si tak vypočítal výši vlastních výrobních nákladů tak, že ve věci výše vynaložených nákladů vycházel z tvrzení žalobkyně a k nákladům připočetl obchodní přírážku ve výši 40%, tedy ve výši 51 161 471,20 Kč. Od této částky odečetl ztrátu vzniklou z finančních operací ve výši 1 114 702,55 Kč. Základ daně vypočtený správcem daně tak činil 50 046 768 Kč. Žalovaný tento postup upravil tak, že k vlastním nákladům připočetl provozní náklady, které zpochybněny rovněž nebyly a se kterými správce daně neoperoval. Správce daně a žalovaný tak vycházeli z výše nákladů,

keré jako takové nezpochybnili a obchodní přírážky, kterou správce daně zvolil ve výši 40 %. Soud neshledal v tomto postupu pochybení, neboť přírážka, kterou správce daně zvolil je na spodní hranici obchodní přírážky, kterou tvrdila žalobkyně. Ta navíc tvrdila, že některé prodeje jsou ztrátové, některé výrobky jsou prodány se 100% obchodní přírážkou. Správcem daně zvolená procentuální hranice ve výši 40 % je tak přiměřená a zcela jednoznačně nepředstavuje neakceptovatelný exces při výpočtu daně dle pomůcek (viz též odůvodnění v bodech [76]–[78] rozhodnutí žalovaného).

39. Jakkoli použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky vlastních pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021-21). Pokud žalobkyně požadovala, aby obchodní přírážka byla u každého stroje odlišná z důvodu různé náročnosti jednotlivých zakázek, jedná se o námitku, které soud z povahy věci nevyhověl, neboť přezkum volby pomůcek je omezen výše uvedenými limity. Žalobkyně měla dostatek času a prostoru správci daně vysvětlit a prokázat, jak konkrétně aplikace obchodních přírážek probíhá. Toto právo však dostatečně nevyužila, neboť poskytla účetní seznamy bez dalšího vysvětlení, které by pochybnosti správce daně mohlo rozptýlit.
40. V uvedených souvislostech nutno zdůraznit, že si samozřejmě lze představit i jiné metody výpočtu daňové povinnosti žalobkyně. Použitá metoda však nebyla excesivní. Z průběhu daňové kontroly je ostatně zřejmé jisté podezření správce daně ohledně přiznané výše výnosů dosažených v daném zdaňovacím období.
41. Nedůvodná je také námitka ohledně nezákonnosti postupu správce daně spočívajícího v odmítnutí provedení místního šetření. Takové místní šetření může být samozřejmě vhodným prostředkem ke zjištění skutkového stavu, nikoli však prostředkem nezbytným. Žalobkyni nebránila žádná překážka v tom, aby vysvětlila svá tvrzení a správcem daně uvedené rozpory v písemných odpovědích na výzvy, neboť se jednalo o vysvětlení účetních dokladů a kalkulací ohledně nákladů, ke kterému není potřeba místní šetření. V případě, kdy žalobkyně písemně nedokázala prokázat svá tvrzení, nelze se odvolávat na to, že tvrzení bylo možné prokázat pouze osobně v provozovně, a to zvláště za situace, kdy k tomu žalobkyně neuvedla žádné konkrétní relevantní důvody. Tvrzení žalobkyně, že „během hodiny“ by bylo správci daně vše jasné, v tomto ohledu zní poněkud nadneseně.

## VII. Závěr a náklady řízení

42. Soud tedy shledal námitky žalobkyně neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž soud musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žalobu soud pro nedůvodnost zamítl), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

**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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. září 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu