



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Lenky Oulíkové v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupeného advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2020, čj. 23522/20/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 1. 12. 2021, čj. 65 Af 50/2020-93,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Nynější případ se týká splnění zákonných podmínek pro stanovení daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek a jejich konstrukce.

[2] Žalobce (stěžovatel) podniká od roku 2005 ve sdružení tří fyzických osob. Předmětem podnikání je prodej nábytku v provozovnách v Olomouci, Prostějově a Přerově. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (správce daně) provedl u stěžovatele kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. Dospěl k závěru, že stěžovatel nesplnil procesní povinnosti při dokazování a nepředložil důkazy, kterými by prokázal svá tvrzení o tom, že veškeré příjmy z prodeje zboží byly zahrnuty do daňové evidence a do základu daně z příjmů. Daňová evidence vedená stěžovatelem za zdaňovací období let 2013

a 2014 totiž neposkytuje dostatečně věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz hospodaření. Protože daň z příjmů nebylo možné stanovit na základě dokazování, správce daně ji (stejně jako daň z přidané hodnoty) stanovil podle pomůcek dvěma dodatečnými platebními výměry, jimž stěžovateli doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2013 ve výši 93 810 Kč a za zdaňovací období 2014 ve výši 199 469 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále. Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[3] Stěžovatel neuspěl ani s žalobou u krajského soudu. Krajský soud dospěl k závěru, že všechny zákonné podmínky pro stanovení daně z příjmů podle pomůcek byly dány a daňové orgány neporušily ani jiné zákonné požadavky na stanovení daně.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Zpochybňuje, zda byly dány důvody pro stanovení daně podle pomůcek. Ne každé nesplnění povinnosti daňového subjektu totiž může použití pomůcek aktivovat. Stěžovatel argumentuje, že se nejednalo o pochybení natolik významná, aby mohla vést k použití pomůcek. Namítá, že bylo možno stanovit daň dokazováním. Dále vytýká daňovým orgánům, že nezákonně kombinovaly stanovení daně pomůckami a dokazováním. Obsáhle též polemizuje se srovnatelností subjektů, z jejichž výsledků podnikání správce daně vycházel při stanovení daně pomůckami. S tím souvisí též argument o nepřiměřenosti pomůcek a daně na jejich základě vyměřené. Stěžovatel také namítá, že se krajský soud nevypořádal s řadou dílčích námitek.

[5] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout. Trvá na tom, že stěžovatel porušil své povinnosti v takovém rozsahu, že správce daně nebyl s to stanovit daňovou povinnost dokazováním dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Vysvětluje, že správci daně vznikly pochybnosti o průkaznosti daňové evidence, které stěžovatel svými vyjádřeními a předkládanými důkazními prostředky naopak posílil. Stěžovatel přes výzvy správce daně neprokázal správnost vykázaného základu daně a daně uvedené v jeho daňových přiznáních. Daň byla stanovena podle pomůcek, nikoli kombinací s dokazováním. Při stanovení příjmů byl zvolen jako nejvhodnější ukazatel přepočet příjmů na jednoho zaměstnance dle srovnatelných subjektů, pro výdaje byly využity jako pomůcka údaje z nezpochybněných daňových dokladů předložených stěžovatelem dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu a poznatky správce daně o výdajích za nákup zboží od polského dodavatele HANMAR dle odst. 3 písm. d) téhož ustanovení. Jelikož stěžovatel nepředložil řádně vedenou evidenci zásob ani žádné důkazní prostředky, které by prokázaly tvorbu prodejní ceny zkompletovaného (opraveného) nábytku, který sdružení nakoupilo v tzv. balíku od německých dodavatelů za jednotnou cenu, nelze přesně určit průměrnou hodnotu obchodní přírážky. Pro odhad výše zdanitelných příjmů byl proto použit průměrný roční příjem srovnatelných subjektů na jednoho zaměstnance a přepočtený počet zaměstnanců stěžovatele. Zahrnutí subjektu s vyšším obratem a počtem zaměstnanců do výpočtu bylo pro stěžovatele výhodnější, všechny srovnatelné subjekty navíc měly podobný průměrný čistý roční příjem na zaměstnance. Dále žalovaný poukazuje na to, že stěžovatel vykazoval vysoké režijní náklady, které dosahovaly téměř výše výdajů za nákup zboží a musely se projevit v tvorbě cen za zboží. I proto nebylo možné vycházet z průměrné obchodní přírážky u srovnatelných subjektů. Stěžovatel ani v odvolacím řízení nepředložil důkazní prostředky, které by ovlivnily spolehlivost výše stanovené daně. Žalovaný má za to, že hodnoty

pokračování

obchodních přírážek dle konstrukce pomůcek excesivně nevybočují z ekonomické reality stěžovatele.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Před vypořádáním kasačních námitek je třeba připomenout, že NSS rozsudkem ze dne 27. 7. 2022, čj. 10 Afs 493/2021-44, zamítl kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta stěžovatelova žaloba proti rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. I tato daň byla stěžovateli stanovena s využitím týchž pomůcek jako v nyní projednávané věci. S ohledem na obdobnou kasační argumentaci NSS neshledal důvod se od závěrů obsažených ve zmíněném rozsudku jakkoli odchýlit.

[9] Co se týče stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který se podle názoru stěžovatele nevypořádal s některými jeho argumenty, NSS uvádí, že žaloba měla devatenáct stran hustě psaného textu (přes šedesát číslovaných odstavců). V takovémto případě se krajský soud nemusí nutně vypořádat s každým dílčím argumentem (např. s argumentací o údajích ČSÚ), ale může proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). Jak k tomu uvádí Ústavní soud, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68].

[10] Byť má stěžovatel pravdu, že se krajský soud k některým dílčím argumentům nevyjádřil, na závěru o přezkoumatelnosti rozsudku to nic nemění. Z rozsudku soudu jasně plynou jednotlivé závěry, stejně jako důvody, proč argumentace stěžovatele jako celek nemůže obstát (viz dále). Krajský soud se s podstatou uplatněných žalobních bodů vypořádal, vymezil rozsah soudního přezkumu rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, řádně se zabýval otázkou přechodu na pomůcky, namítanou kombinací dokazování a pomůcek i srovnatelností subjektů, z jejichž údajů správce daně vyšel při stanovení daně z příjmů stěžovateli (viz zejména body 44 a 45 napadeného rozsudku). V rámci hodnocení naplnění předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek se v bodu 31 vyjádřil též k námitce stěžovatele, že bylo možné stanovit daň dokazováním, neboť žalovaný dalším účastníkům sdružení umožnil prokázat tvrzení a doložit důkazní prostředky v odvolacích řízeních, a do odvolacího řízení u stěžovatele měl přenést závěry z hodnocení důkazních prostředků, které předložili (dokladu k sušičce, doložení použití pneumatik a záúčtování zálohy odběratele R.). Krajský soud neodhlížel od toho, že stěžovatel nevedl účetnictví, ale daňovou evidenci (viz např. bod 28 napadeného rozsudku). Nepominul ani argument stěžovatele (ve vztahu k pochybnostem ohledně evidence příjmů z prodeje zboží od dodavatele HANMAR), že vedl daňovou evidenci, a pokud více nakupoval na sklad, projevil se to ve zvýšených výdajích (bod 25 napadeného rozsudku). Některé dílčí

argumenty, jejichž nevypořádání stěžovatel v kasační stížnosti namítá, nadto ani v řízení před krajským soudem neuplatnil (např. tvrzení, že jeden ze srovnávaných subjektů poskytl údaj o obratu za společnost, nikoli pouze za příslušnou provozovnu).

[11] Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] tudíž není důvodná. NSS tedy nic nebrání vypořádat se s jednotlivými argumenty kasační stížnosti.

III. A. Neprůkaznost daňové evidence a splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek

[12] Stěžejní otázkou tohoto sporu je, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek.

[13] Dle § 98 odst. 1 daňového řádu 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.*

[14] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Tyto povinnosti daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

[15] Podle § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky [srov. např. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem]. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[16] Dospěje-li tedy 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.

[17] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musely být splněny tři podmínky: 1. stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2. bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a 3. daň mohla být pomůckami stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu; k tomu např. rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 2 Afs 186/2015-43).

[18] NSS se nejprve zabýval neprůkazností daňové evidence stěžovatele. Daňový subjekt splní povinnost důkazní, prokáže-li svá tvrzení účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou jeho evidence nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Ne každá chyba a nedostatek evidence způsobí takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, byť na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz

pokračování

o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Jen tako totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

[19] Unese-li správce daně důkazní břemeno (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, část III.B. a zde citovanou judikaturu), je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

[20] Podle § 7 odst. 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou poplatníci s příjmy ze samostatné činnosti, pokud nevedou účetnictví a neuplatňují výdaje procentem ze zdanitelných příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, povinni vést daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů. Vede-li daňovou evidenci každý z účastníků sdružení, resp. společníků společnosti, které nejsou právnickou osobou (§ 12 zákona o daních z příjmů), daňovou evidenci, mohou vést i daňovou evidenci, ve které evidují společné příjmy a společné výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů; přitom na konci zdaňovacího období nebo při ukončení činnosti v průběhu zdaňovacího období, uvedou do své daňové evidence podíl na společných příjmech a podíl na společných výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[21] Podle § 7b odst. 1 zákon o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 2013 platilo, že *daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích*. Podle § 7b odst. 1 zákon o daních z příjmů ve znění účinném od 1. 1. 2014 platí, že *daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a dluhů*. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odst. 2 citovaného ustanovení). Podle odstavce 4 citovaného ustanovení platí, že *zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků (dluhů) provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25*.

[22] Krajský soud správně vyšel z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, podle něhož nelze pro použití pomůcek stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, 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 obsahu.

[23] V nynějším případě však podle NSS nemůže být o důvodnosti přechodu na pomůcky žádných pochyb. Jak plyne z dále uvedeného, stěžovatel řádně nevedl daňovou evidenci. Pochybnosti, které o správnosti a průkaznosti stěžovatelovy evidence správci daně vznikly, byly vskutku fatální, respektive slovy krajského soudu šlo o „*zcela zásadní vady evidence*“

(bod 30 napadeného rozsudku). Ze správních spisů vyplynulo, že konkrétní nesrovnalosti, které vedly správce daně ke stanovení daně z příjmů dle pomůcek, spočívaly v následujícím:

a) stěžovatel nepředložil daňové doklady, které vystavil zákazníkům při odběru zboží přes e-shop, které bylo přepravováno a hrazeno prostřednictvím společnosti PPL; současně nedokázal předložit ucelenou řadu paragonů a neprokázal (byť vysvětloval, ale rozporuplně a nehodnověrně – k tomu níže bod [25]), proč v měsících říjen 2013, leden 2014 a červen až prosinec 2014 neevidoval žádnou tržbu v hotovosti,

b) stěžovatel neprokázal, že byly evidovány v daňové evidenci a zahrnuty do základu daně z příjmů záloha ve výši 10 000 Kč uvedená na objednávce ze dne 7. 9. 2013 a příjem ve výši 12 990 Kč dle paragonu č. 018232 ze dne 28. 9. 2013, úhrada ve formě zálohy od JP-KONTAKT, s.r.o., nebo zálohy přijaté v hotovosti dle paragonů předložených dne 21. 6. 2017; daňový doklad vystavený odběrateli byl evidován jako výdaj za nákup zboží namísto příjmu z prodeje zboží (jde o příklady zjevných chyb a nevěrohodnosti evidence),

c) v průběhu let 2013 a 2014 byly v daňové evidenci evidovány jako ostatní příjmy - ostatní platby bez vlivu na zisk platby (za rok 2013 v celkové výši 6 193 897 Kč, za rok 2014 v celkové výši 6 297 237 Kč) bez uvedení čísla dokladu, u nichž nebylo prokázáno, že byly zdaněny daní z příjmů, byly od daně osvobozeny, nebyly předmětem této daně nebo byly zdaněny jinou daní,

d) dle daňové evidence za zdaňovací období 2013 činily platby s vlivem na zisk - příjmy celkem 8 735 551,14 Kč, výdaje celkem 14 362 937,24 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 6 111 002 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů uplatnil stěžovatel DPH na vstupu,

e) dle daňové evidence za zdaňovací období 2014 činily platby s vlivem na zisk - příjmy celkem 9 108 750 Kč, výdaje celkem 14 154 193 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 5 618 500 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů byla uplatněna DPH na vstupu,

f) stěžovatel nepředložil žádné ceníky prodávaného zboží platné v letech 2013 a 2014, ani jinak neprokázal způsob tvorby prodejní ceny včetně výše obchodní přírážky a její výpočet k jednotlivým druhům zboží (srov. k tomu detailně s. 8 násl. zprávy o daňové kontrole),

g) stěžovatel za žádné ze zdaňovacích období let 2013 a 2014 nepřiznal pořízení zboží od polského dodavatele HANMAR (v roce 2013 v částce 1 842 355 Kč, v roce 2014 v částce 1 793 150 Kč) a nevedl jej ani v rámci daňové evidence a současně neprokázal, že by příjem z prodeje tohoto zboží zanesl do daňové evidence a do základu daně z příjmů a že z prodeje tohoto zboží odvedl DPH.

[24] NSS souhlasí s žalovaným a krajským soudem, že vzhledem k rozsahu a závažnosti uvedených pochybností ohledně správnosti vykázaných příjmů, které stěžovatel ani přes výzvu správce daně neodstranil, je daňová evidence neprůkazná. Není pravdivé tvrzení stěžovatele, že krajský soud založil závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním pouze na skutečnosti, že nebyla předložena skladová evidence, kterou byl povinen vést. Krajský soud shledal, že věrohodně nebyla vedena ani evidence příjmů a závazků, a poukázal na řadu důvodů, které daňové orgány vedly k závěru o neprůkaznosti daňové evidence podle § 7b zákona o dani z příjmů (kromě žalobcem namítaného nezanesení přijatých plnění od dodavatele HANMAR a nepředložení ucelené číselné řady paragonů, která by odpovídala

pokračování

sérii a číselné řadě předtištěných paragonů, např. neprokázání zanesení příjmů z prodeje zboží od dodavatele HANMAR, nepředložení daňových dokladů vystavených zákazníkům při koupi zboží přes e-shop, neprokázání absence jakýchkoli evidovaných tržeb v hotovosti v určitých obdobích, neprokázání zdanění příjmů přesahujících 12 milionů korun za roky 2013 a 2014 či neprokázání způsobu tvorby obchodní přírážky). Jak upozornil krajský soud, převážnou část těchto důvodů stěžovatel v žalobě zcela pominul, a krajský soud se jimi tedy nemohl blíže zabývat (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78). Krajský soud v mezích žalobních bodů též vysvětlil, že stěžovatel nepředložil takové důkazní prostředky, které by věrně ilustrovaly pohyb veškerého zboží a prokazovaly výši příjmů.

[25] Pokud byla takto zásadním způsobem zpochybněna daňová evidence, pak by další důkazní prostředky daňového subjektu měly pocházet zejména ze sféry mimo daňovou evidenci a fakticky nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové tvrzení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63). Stěžovatelovy odpovědi na dotazy správce daně však byly v řadě případů nepodložené, nevěrohodné a u správce daně vyvolaly ještě větší pochybnosti o průkaznosti daňové evidence. Například vysvětlení, že „*ostatní platby bez vlivu na zisk*“ představují platby z účtu 234566402/0300 tvořené platbami realizovanými společnostmi ESSOX s.r.o. a PPL CZ s.r.o. a transakcemi platebními kartami, stěžovatel nedoložil, přičemž správce daně zjistil, že platby těchto společností byly zasílány na jiný účet, byly v daňové evidenci evidovány souhrnnými částkami poslední den kalendářního měsíce jako platby s vlivem na zisk a jejich výše odpovídala soupisům plateb poskytnutých uvedenými společnostmi (bod 62 napadeného rozhodnutí). Žádné doklady k těmto platbám stěžovatel nedoložil. Zásadní pochybnosti týkající se příjmů přesahujících 12 milionů korun stěžovatel zcela pomíjí. K výzvě k prokázání, že byly zahrnuty do daňové evidence a základu daně přijaté zálohy zjištěné na paragonech za rok 2013, stěžovatel správci daně sdělil, že „*nedohledali způsob jejich zdanění*“. I to vypovídá o přístupu stěžovatele k vedení daňové evidence a podporuje závěr o její celkové neprůkaznosti. Jak uvedl NSS v rozsudku čj. 10 Afs 493/2021-44, vysvětlení stěžovatele, proč po řadu zdaňovacích období *neevidoval na žádné ze tří poboček vůbec žádné platby v hotovosti*, spočívalo v tom, že prý zaváděl e-shop a bonusy za platbu kartou či on-line – přesto však současně dokládal paragony, často jen obtížně čitelné, za platbu v hotovosti i v měsících, ve kterých přitom k žádným hotovostním platbám údajně nedocházelo, a ani nedoložil, že by v oněch měsících nějak zvýhodňoval platbu kartou či za ně vyplácel bonusy, jak tvrdil (s. 5 zprávy o daňové kontrole).

[26] Pokud jde o příjmy z prodeje zboží od polského dodavatele, žalovaný poukázal na to, že pochybnosti vznikly již tím, že pořízení zboží nebylo uvedeno v přiznání k DPH. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly tvrdil, že výdaje za nákup placené při předání zboží v hotovosti pouze omylem nezahrnul jako daňově účinný náklad, příjem z jeho prodeje ovšem řádně zdanil. Tím však vzniklé pochybnosti neodstranil. Lze souhlasit se správcem daně, že již vysvětlení, že zřejmě pouze nebyla následně zaslána dodavatelem faktura, což bylo zjištěno až při kontrole správce daně, není již vzhledem k celkové částce a počtu faktur (32 v roce 2013 a 24 v roce 2014) věrohodné. Pokud jde o příjmy, daňové orgány vysvětlily, že při zohlednění výdajů neodpovídá výše obchodní přírážky ekonomické realitě, a to tím spíše při vysokých režijních nákladech sdružení. Jak odůvodnil krajský soud v bodě 25, tvrzení stěžovatele o větších nákupech zboží na sklad ze spisového materiálu nevyplývá, s čímž stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje. Krajský soud též k námitce

stěžovatele s přílehlými odkazy na konkrétní části napadeného rozhodnutí odůvodnil, že daňové orgány se spárováním nákupních a prodejních dokladů zabývaly, nebylo však možné ověřit, že se v případě dokladů přiřazených ke zboží od dodavatele HANMAR skutečně jednalo o zboží od tohoto dodavatele (přiřazené doklady např. neobsahovaly konkrétní označení zboží a některé údaje byly nečitelné) a že jsou doklady kompletní. Stěžovatel navíc předložil neucelenou řadu paragonů za prodej zboží, což rovněž vylučovalo „spárování“, jehož se stěžovatel domáhal (viz rozsudek čj. 10 Afs 493/2021-44). Jak vysvětlil žalovaný s odkazem na vystavené daňové doklady, ani u nábytku od německých dodavatelů, který byl nakupován v kompletu bez rozpisu konkrétních položek a následně vyráběn či kompletován z různých dílů, nebylo bez řádně vedené evidence zásob možné ověřit, kolik kusů bylo z deklarované dodávky (mixu) nábytku skutečně vyrobeno, jak bylo oceněno na sklad a následně prodáno. Stěžovatel přitom sám uváděl (viz podání ze dne 29. 9. 2017), že z velké části používali paušální ceny za kamion zboží, z něhož vyráběli a kompletovali nábytek k prodeji, přičemž z důvodu konkurence měnili prodejní označení, která se neshodovala s nákupními názvy. Pochybnosti o zanesení všech příjmů do daňové evidence (včetně veškerého prodeje nábytku od HANMAR) přitom podporoval též hrubý nepoměr správcem daně rámcově vypočtené obchodní přírážky s přírážkou vyplývající ze soupisu dokladů. Jak bylo výše uvedeno, větší nákupy na sklad, které by výrazněji ovlivnily rámcový výpočet správce daně, stěžovatel neprokázal. Stěžovatel naopak mohl mít na skladě nábytek získaný v předchozích zdaňovacích obdobích, což právě s ohledem na neexistující evidenci zásob nelze ani potvrdit, ani vyvrátit (viz rozsudek čj. 10 Afs 493/2021-44). Protože důkazní břemeno nesl stěžovatel, musí jít za ním i veškeré negativní dopady jeho laxního vedení, či spíše nevedení příslušných evidencí.

[27] NSS souhlasí s krajským soudem a daňovými orgány, že vzhledem k nejasnostem zjištěným v rámci daňové evidence, absenci řádně vedené evidence zásob, z níž by byl patrný tok konkrétního zboží od nákupu po konečný prodej, a nedoložení způsobu tvorby cen prodávaného zboží, nebylo prokázáno, že veškeré tržby z prodeje nakoupeného zboží byly zahrnuty do daňové evidence a v základu daně z příjmů, a tedy že stěžovatel jakožto člen sdružení uvedl korektní základ daně a daň z příjmů.

[28] Krajský soud správně poukázal na to, že stěžovatel v žalobě proti převážné části důvodů, pro které vyhodnotily daňové orgány daňovou evidenci jako neprůkaznou, nebrojil. V podstatě se omezil na tvrzení, že nezanesení přijatých plnění od dodavatele HANMAR a nepředložení ucelené řady vystavených paragonů neznačí takové nedostatky, které by zatemňovaly obraz celkového hospodaření. Z výše uvedeného ovšem vyplývá, že se nejednalo o jediný důvod, pro který dospěly správní orgány k závěru o neprůkaznosti žalobcem vedené daňové evidence a neprokázání, že veškeré zdanitelné příjmy byly zahrnuty do základu daně.

[29] NSS souhlasí s daňovými orgány a krajským soudem, že stěžovatel porušil nejen povinnost vyplývající z § 7b zákona o daních z příjmů, nýbrž i povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. nesplnil povinnost stanovenou při dokazování, neboť ani na výzvu správce daně neprokázal správnost výše základu daně z příjmů uvedené v daňových přiznáních za rok 2013 a 2014 ve vztahu k činnosti sdružení. S ohledem na rozsah a charakter neprokázaných skutečností bylo porušení povinností natolik zásadní, že nebylo možné ve sporných zdaňovacích obdobích stanovit daň z příjmů dokazováním. Stěžovatel nedokázal věrohodně vysvětlit početné nesrovnalosti, které správce daně v daňové evidenci odhalil, a svá tvrzení prokázat.

pokračování

[30] Stejně jako ve věci řešené v rozsudku čj. 10 Afs 493/2021-44 je stěžovatelova argumentace založena na zlehčování pochybení při vedení příslušných evidencí. NSS ale opakuje, že zjištěná pochybení jsou zásadní.

[31] Žalovaný ve svém rozhodnutí k naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně z příjmů pomůckami uvedl, že stěžovatel neprokázal, že byly veškeré příjmy zaevidovány v daňové evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů a zahrnuty do základu daně z příjmů. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepředložil průkaznou daňovou evidenci o zásobách, ze které by bylo možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně jejich ocenění. Nepředložil ani zápis prokazující porovnání skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období se stavem evidenčním, který byl povinen vyhotovit podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nevěrohodnost daňové evidence byla způsobena mj. tím, že stěžovatel předložil paragony z let 2013 a 2014, které neměly ucelenou číselnou řadu, neevidoval příjmy z přijatých záloh jako příjmy za dané zdaňovací období, do daňově účinných výdajů neuplatnil částky řádově v milionech korun, z nichž přitom uplatnil DPH na vstupu, v daňové evidenci evidoval jako ostatní platby bez vlivu na zisk příjmy přesahující 12 mil. korun, k nimž poskytl vysvětlení, které odporovalo zjištěním správce daně, do evidencí nezahrnul pořízení zboží od dodavatele HANMAR a neprokázal, že by příjem z jeho prodeje byl zdaněn, stejně jako příjmy z prodeje veškerého nábytku, který byl vyráběn či kompletován z nakoupeného „mixu“ s paušální cenou za kamion zboží.

[32] Krom výše uvedeného vyvolala pochybnosti také otázka, že sdružení, jehož byl stěžovatel účastníkem, hradilo své výdaje. Sdružení podniká od roku 2005, od té doby vykazovalo v podstatě jen daňové ztráty, případně velmi nízké základy daně, a velmi vysoké režijní výdaje (nájemné, mzdy apod.), které v podstatě dosahovaly výdajů na pořízení zboží. Tato skutečnost, na kterou upozornil již krajský soud, není „nejasná“ či „bezobsažná“, jak soudí stěžovatel (srov. k tomu detailně též s. 11 až 13 a s. 58 až 61 zprávy o daňové kontrole). Naopak, ukazuje, že pokud by měl správce daně vycházet jen z ničím nepodložených tvrzení stěžovatele, potvrdil by tím jeho pochybná tvrzení, že sdružení od počátku své existence vykazuje jen ztráty, aniž je k tomu jasný a doložený důvod. Je jistě pravda, že podnikání nemusí vést v každém roce k zisku, dlouholeté ztráty však vskutku vyvolávají pochybnosti. Právě proto nemohly daňové orgány vycházet ze stěžovatelem tvrzené obchodní přírážky, kterou stěžovatel nebyl s to prokázat.

[33] Jelikož stěžovatel nedostal zákonné povinnosti a neunesl důkazní břemeno, první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek byla splněna, tedy stěžovatel nesplnil své povinnosti při dokazování. Splněna je též podmínka druhá, neboť v důsledku rozsáhlých nesrovnalostí a pochybení v daňové evidenci nebylo možné stanovit daň dokazováním (§ 92 odst. 2 daňového řádu, k podmínkám přechodu na pomůcky viz bod [17] shora).

[34] Pokud stěžovatel odkazuje na dokazování u společníků v jeho sdružení (pánové Čapek a Karásek), činí tak vágně, bez jakékoli konkretizace a odkazu na konkrétní důkazy v řízeních u těchto společníků. Ostatně, jak uvedl krajský soud, rovněž u společníků stěžovatele daňové orgány daň doměřily podle pomůcek, tedy ani oni své důkazní břemeno neunesli (což je známo i zdejšímu soudu z jeho vlastní činnosti z věcí projednávaných pod sp. zn. 8 Afs 397/2021 a sp. zn. 8 Afs 396/2021; žaloby byly zamítnuty a řízení o kasačních stížnostech byla zastavena z důvodu zpětvzetí kasační stížnosti). Nelze tedy ani říci, že by snad daňové orgány podobné skutečnosti v různých řízeních hodnotily

diametrálně odlišně či porušily zákaz svévolně odlišného zacházení se stejnými daňovými případy (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, část IV.B).

[35] Jak vyplývá z výše uvedeného, NSS se neztotožnil s žádnou z námitek stěžovatele směřujících proti závěru krajského soudu, že v projednávané věci byly naplněny podmínky přechodu na pomůcky dle § 98 odst. 1 daňového řádu.

III. B. Kombinace způsobů stanovení daně

[36] Stěžovatel dále tvrdí, že v jeho případě došlo k nepřípustné kombinaci způsobů stanovení daně, neboť daň na vstupu stanovily daňové orgány fakticky dokazováním, zatímco příjmy byly zjištěny dle pomůcek.

[37] NSS k tomu uvádí, že stále platí, že nelze libovolně přeskakovat mezi způsoby stanovení daně, nebo dokonce stanovení daně dokazováním formálně označit za stanovení daně dle pomůcek (srov. situaci řešenou rozsudkem ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87). Tím by byl daňový subjekt zbaven procesních práv, která mu náleží při stanovení daně dokazováním. To však nevylučuje, aby správce daně v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu jako pomůcky využil též *důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny* (přiměřeně srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004-56, č. 675/2005 Sb. NSS, či ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). Volba pomůcek by se měla co nejvíce přiblížit realitě, proto jako pomůcky slouží i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Důkazní prostředky tedy je možné při kvalifikovaném odhadu daně využít jako pomůcky, aniž by šlo o dokazování (viz rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2023, čj. 2 Afs 299/2021-39, bod 25).

[38] Právě na § 98 odst. 3 daňového řádu správně odkázal též krajský soud v bodě 34 napadeného rozsudku a NSS s těmito závěry krajského soudu souhlasí a stěžovatele na ně v detailech odkazuje. Klíčové je, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole na s. 14 až 29 jasně a srozumitelně popsal, jaké pomůcky využil jak pro stanovení výdajů, tak pro stanovení příjmů. Správce daně pro stanovení výdajů použil daňovou evidenci a doklady předložené stěžovatelem, které správce nezpochybnil. Výdaje snížil o částky z daňových dokladů, které nebyly správcem daně k výzvě předloženy, které byly zahrnuty do daňové evidence duplicitně, byly chybně evidovány jako výdajové, nebo u nichž stěžovatel přes výzvu správce daně neprokázal, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dále správce daně využil důkazy získané z mezinárodní výměny informací týkající se dodavatele společnosti HANMAR. Správce daně neopomenul uplatnit ve svých úvahách výhody, které pro stěžovatele vyplynuly. Takto zvýšil výdaje o částky za nákup zboží od polského dodavatele HANMAR. Při stanovení příjmů vycházel správce daně z ročních příjmů srovnatelných subjektů přepočtených podle počtu zaměstnanců (viz dále). Správce daně tedy nepochybil, když jako pomůcky použil i získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny.

[39] Ani tato kasační námitka proto není důvodná. Stěžovateli byla doměřena daň z příjmů podle pomůcek, nikoli kombinací pomůcek a dokazování.

III. C. Přiměřenost pomůcek

[40] Stěžovatel dále zpochybňuje spolehlivost použitých pomůcek a nesrovnatelnost podnikatelů, z jejichž příjmů správce daně vyšel při stanovení daně.

pokračování

[41] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Pomůckami tak mohou být dle písm. c) tohoto ustanovení též *porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností*. Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena *dostatečně spolehlivě* (§ 98 odst. 4 daňového řádu). *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek* (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

[42] Ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek omezuje přezkumnou roli odvolacího daňového orgánu a v důsledku toho i správního soudu, což odpovídá smyslu pomůcek, jejichž přezkum musí být z povahy věci omezen.

[43] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými nedostatky, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje pekařství, byla daň stanovena na základě údajů subjektu, který provozuje jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, část IV. b)].

[44] Naopak námitkám, které nepoukazují na takováto nejtěžší pochybení, ale „jen“ zpochybňují dostatečnou spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, nelze vyhovět. Právo daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně podle pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. např. rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36).

[45] Při přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z toho, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu); daňová povinnost stanovená na jejich základě by totiž měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu, může daňový subjekt polemizovat pouze

s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (srov. např. stěžovatelem citovaný rozsudek NSS ze dne 9. 12. 2020, čj. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, body 40 a násl., podobně rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2021, čj. 6 Afs 363/2020-52, bod 27).

[46] Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 Afs 273/2020-48, bod 40, s citací další judikatury). V nynější kauze stěžovatel tvrdí, že v důsledku nesprávného výběru srovnávaných daňových subjektů je stanovena daňová povinnost v hrubém nepoměru k výši daně, která by mu měla být stanovena. Tím splnil výše popsanou podmínku, aby se správní soudy vůbec mohly zabývat jeho výtkami nepřiměřenosti zvolených pomůcek.

[47] Správce daně v nynější věci od tří subjektů, které považoval za srovnatelné (subjekty A, B a C), zjistil k prodejnám nábytku ve městech, v nichž se nacházejí též prodejny stěžovatele, počet zaměstnanců v letech 2013 a 2014, rozlohu prodejní plochy a skladů a jejich roční čistý obrat. Následně vypočetl aritmetický průměr výše ročního čistého obratu na jednoho zaměstnance a vynásobil jej přepočteným počtem zaměstnanců stěžovatele (přepočet provedl správce daně z důvodu nízkých průměrných mzdových nákladů stěžovatele na jednoho zaměstnance oproti srovnatelným subjektům). Stanovenou výši příjmů správce daně vydělil počtem členů sdružení. Od takto zjištěné částky odečetl částky výdajů za nákup zboží, provozní režii a nákup drobného majetku a výdajů na mzdy a zdravotní a sociální pojištění zaměstnanců, připadajících na stěžovatele, dle daňové evidence a nezpochybněných dokladů (vyločeny byly zejména částky dle dokladů zanesených v evidenci duplicitně a chybně, částky, k nimž nebyly přes výzvu doklady doloženy, případně u nichž stěžovatel přes výzvu neprokázal vynaložení na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), které byly upraveny o připočtené výdaje dle faktur za zboží od dodavatele HANMAR.

[48] Stěžovatel se především domnívá, že správcem daně užití podnikatelé jsou s ním nesrovnatelní, prodávají nábytek jiné, vyšší kvality, proto logicky vykazují odlišné podnikatelské výsledky. K tomu krajský soud vyšel v bodech 35 a 36 ze správných východisek, v podstatě kopírujících úvahy NSS podané v předchozím textu, v bodech 37 až 45 se pak velmi pečlivě věnoval stěžovatelově argumentaci. Dle NSS jsou závěry krajského soudu dostačující a plně respektují základní princip, že daňové orgány ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (např. rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2012, čj. 8 Afs 63/2011-74, body 16 a 17).

[49] V bodě 44 krajský soud k otázce srovnatelnosti stěžovatele s jinými podnikateli uvedl, že mezi „srovnávanými subjekty vždy budou existovat rozdíly, neboť nalézt zcela totožné subjekty není úplně možné. Také je namístě opětovně připomenout, že pomůcky představují toliko kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, ke kterému správce daně přistoupí v důsledku porušení

pokračování

povinností daňovým subjektem. Ten tak musí nést negativní následky spojené s užitím pomůcek“. I s tímto názorem NSS souhlasí. Jistě lze totiž porovnávat dlouhou řadu nejrůznějších vlastností a specifik toho či onoho podnikatele 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 nikoli vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017-89, bod 88). To také daňové orgány v nynější věci učinily.

[50] Pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011-75, nebo nověji čj. 5 Afs 273/2020-48, bod 43). Pravděpodobnost najít na trhu ve všech myslitelných parametrech identického podnikatele je však mizivá. Proto v zásadě postačuje, pokud srovnávaní podnikatelé v rozhodných charakteristikách vykazují obdobné rysy a zároveň se v žádné podstatné vlastnosti zvláště neliší. Správce daně však při stanovení daně podle pomůcek nesmí svévolně vybrat z množiny podnikatelů podobných daňovému subjektu jen ty nejefektivnější, aby právě jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší výsledné daňové povinnosti daňového subjektu. Jsou-li rozdíly ve výsledcích hospodaření srovnávaných podobných podnikatelů propastné, musí správce daně řádně zdůvodnit, proč vybral pro potřebu pomůcek právě ty nejefektivnější podnikatele (rozsudek NSS čj. 10 Afs 185/2020-43, bod 48).

[51] Jak uvedl NSS již v rozsudku čj. 10 Afs 493/2021-44, výše uvedené požadavky v nynější věci správce daně respektoval. Ze spisu je patrné, že srovnatelné subjekty A, B a C podnikaly ve stejném oboru jako stěžovatel (prodej nábytku), mohly mít podobné náklady, jelikož tuto činnost vykonávaly v pronajatých provozovnách a podnikaly ve stejném regionu. Krajský soud se této otázce blíže věnoval v bodě 45, kde mj. uvedl, že stěžovatelovy provozovny měly rozlohu celkem 4 219 m² (Olomouc 1 949 m², Přerov 900 m² a Prostějov 1 370 m²). Prodejní plochy subjektu A čítaly přibližně 4 190 m² (2 provozovny v Olomouci a Prostějově), subjektu B 3 670 m² (1 provozovna v Olomouci) a subjektu C 6 394 m² (1 provozovna v Olomouci). V tomto ohledu nejsou tudíž mezi srovnávanými subjekty žádné podstatné rozdíly. Totéž pak lze říct o počtu zaměstnanců. Stěžovatel měl 17 zaměstnanců (z toho většinu na částečný úvazek), subjekt A 6, subjekt B 17 a subjekt C 31 zaměstnanců. Ani zde nejsou podstatné rozdíly. Krajský soud se zabýval i jakostí prodávaného zboží. Jednak poukázal na to, že z dokladů předložených stěžovatelem neplyne, že by většina prodávaného nábytku byla druhé jakosti, navíc s ohledem na podstatu pomůcek, kterou byla výkonnost zaměstnanců, neměla tato okolnost zásadní vliv. Krajský soud též nepřehlédl, že subjekt C měl podstatně vyšší průměrný roční obrat než subjekty A a B. Tento rozdíl však byl eliminován metodou, kterou správce daně zvolil, tedy průměrný obrat na zaměstnance. Právě subjekt C vykazoval podstatně vyšší počet zaměstnanců než zbývající dva subjekty. Je podstatné, že průměrný čistý roční obrat na zaměstnance byl u všech srovnávaných podnikatelů (bez ohledu na výši obratu či velikost prodejní plochy) podobný (v roce 2013 subjekt A 2 911 368 Kč, subjekt B 2 521 764 Kč a subjekt C 2 665 273 Kč, v roce 2014 měl A 3 266 097 Kč, B 3 171 800, C 2 717 152 Kč). Údaje získané touto kalkulačí jsou

navíc ve svém výsledku pro stěžovatele výhodnější, než kdyby správce daně pracoval jen se subjekty A a B. Namítané odlišnosti mezi stěžovatelkou a podnikatelskými subjekty, jejichž údaje žalovaný použil, nejsou takové intenzity, aby zpochybňovaly relevanci zvolených pomůcek. Lze poznamenat, že sám stěžovatel ani neuvedl žádné konkrétní podnikatelské subjekty, které by zcela odpovídaly jeho socioekonomické situaci. Ke kasační námitce, že jeden ze srovnávaných subjektů poskytl správci daně údaj o obratu za celou společnost, nikoli pouze za provozovnu v Olomouci, NSS dodává, že není přípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, a to ani v replice, v níž dovozoval identitu srovnávaných subjektů.

[52] NSS doplňuje, že byť stěžovatel tvrdí, že „odhalil“ identitu srovnávaných subjektů (a specifikuje je), nebude se NSS k této otázce vyjadřovat. I NSS totiž respektuje zákonem stanovenou mlčenlivost o rozsahu a kvalitách podnikání třetích subjektů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017-89, bod 84).

[53] Stěžovatel v podstatě pouze poukazuje na vysokou výši obchodní přírážky, která by při příjmech vyčíslených podle pomůcek správce daně odpovídala nezpochybněným výdajům na pořízení zboží. To však ještě neprokazuje excesivní výši stanovené daně. Jak totiž vysvětlily daňové orgány a krajský soud, v případě podnikání sdružení (společnosti) stěžovatele nebylo možné vycházet z obchodní přírážky srovnatelných subjektů mimo jiné s ohledem na vysoké režijní náklady, které se logicky musely promítat do tvorby cen, což sám stěžovatel v daňovém řízení v obecné rovině připustil, a to zejména při prodeji opravovaného či kompletovaného nábytku, u něhož se výrazněji musela promítat práce zaměstnanců a jehož podíl nebylo možné stanovit. To byl s ohledem na konkrétní skutkový stav racionální důvod, pro který správce daně použil jako pomůcku údaje o obratu přepočteného na zaměstnance, který byl u všech tří srovnávaných subjektů podobný. Takový postup nelze označit za zjevně excesivní, který by vyžadoval zásah správního soudu. Jak bylo výše uvedeno, stěžovatel neprokázal, že by sdružení mělo být dlouhodobě i v nyní posuzovaných zdaňovacích obdobích ve ztrátě z důvodu konkrétních mimořádných investic do společnosti. Za této situace nelze považovat volbu pomůcek za zjevně nelogickou.

[54] Lze uzavřít, že stěžovatel neprokázal, že správce daně stanovil daň podle pomůcek ve zcela nepřiměřené výši, která by neodpovídala skutečným výsledkům jeho hospodaření, respektive že je jeho výsledná daňová povinnost v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, správně stanovena. Naplněna tedy byla i třetí podmínka pro stanovení daně dle pomůcek (viz bod [17] shora).

IV. Závěr a náklady řízení

[55] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[56] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2023

pokračování

Ondřej Mrákota
předseda senátu