



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **TARGET DESIGN, s.r.o.**, se sídlem nám. Osvobození 51, Lysice, zastoupena JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2021, č. j. 4808/21/5300-21443-712603, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2023, č. j. 30 Af 26/2021-64,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**Odůvodnění:**

### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj („správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty („DPH“) za zdaňovací období měsíců květen až prosinec roku 2014 a leden až prosinec roku 2015. Zároveň jí bylo uloženo uhradit odpovídající penále. Žalobkyně se ve zkoumaném období zabývala zakázkovou výrobou, konkrétně truhlářstvím, podlahářstvím, pokrývačstvím a tesařstvím. V rámci daňové kontroly správce daně prověřil ztrátové zakázky a zpochybnil stěžovatelčiny účetní záznamy, a tím i věrohodnost, úplnost, správnost a průkaznost celého účetnictví natolik, že nebylo možné

stanovit DPH dokazováním. Proto přistoupil k jejímu stanovení podle pomůcek. Proti celkem dvaceti dodatečným platebním výměrům se stěžovatelka odvolala.

[2] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání proti všem platebním výměrům zamítl a potvrdil je. Krajský soud v Brně („krajský soud“) následně rozsudkem označeným v záhlaví zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí jako nedůvodnou. Ohledně splnění zákonných podmínek pro přechod na pomůcky především odkázal na odůvodnění správce daně a žalovaného, proč nebyla daňová tvrzení prokázána, jelikož v tomto ohledu stěžovatelka v žalobě další argumentaci nepřednesla. K námitce, že správce daně přezkoumal jen malou, namátkově vybranou část účetnictví, krajský soud odkazuje na judikaturu NSS, podle níž není možné potřebný rozsah zpochybněného účetnictví předem stanovit. Krajský soud odmítl i argument souvislosti s věcí projednávanou před rozšířeným senátem NSS, kvůli níž by se mělo předmětné řízení přerušit.

[3] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatelky, že by pomůcka zvolená pro stanovení daně nereflektovala její podnikatelskou realitu, a naopak uznal snahu správce daně, aby se jí maximálně přiblížil. Stejně tak odmítl i námitku nepřípustného kombinování použití pomůcek s dokazováním, kterou stěžovatelka založila na skutečnosti, že správce daně akceptoval některé hodnoty z jejich daňových přiznání.

## II. Kasační stížnost

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně („stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.)].

[5] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že stačí, aby nesrovnalosti a nesprávnosti vedeného účetnictví byly zjištěny jen u vzorků ztrátových zakázek, které z hlediska objemu nepředstavují podstatnou či převažující část. Žalovaný prověřil z roku 2014 55,55 % ukončených ztrátových zakázek, z roku 2015 to bylo 46,15 %. Poukazuje na to, že vzorek sestával ze 77 ztrátových zakázek v roce 2014, kde byly nesrovnalosti a nesprávnosti zjištěny u 10 z nich, a ze 73 ztrátových zakázek v roce 2015, z nichž byly nesrovnalosti a nesprávnosti zjištěny pouze u 2. Zpochybněno proto bylo jen 15 % výnosů, tudíž stěžovatelce není jasné, jak mohl krajský soud usoudit, že lze důvodně předpokládat opakování podobných chyb i u dalších případů jejího účetnictví. Zároveň podle stěžovatelky nelze učinit závěr, že jde o vady četné a systémového charakteru. Na podporu své argumentace zmiňuje závěry NSS v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86.

[6] Vzhledem k nesplnění podmínky označení podstatné části účetnictví za nevěrohodnou či neprůkaznou má stěžovatelka za to, že v daném případě nebyly splněny podmínky, aby správce daně přešel na pomůcky podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. I zde se opírá o rozhodnutí NSS, konkrétně rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, či ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018-35, z nichž podle ní plyne, že rozhodným kritériem pro použití pomůcek je intenzita pochybností o předloženém

pokračování

účetnictví. *A contrario* tak nemohou být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek nesrovnalosti a nesprávnosti zjištěné jen u malé, namátkově vybrané části stěžovatelčina účetnictví, zde vzorku ztrátových zakázek. Bylo-li zpochybněno 15 % výnosů, šlo stanovit daň dokazováním a náklady způsobující ztrátovost jednoduše vyloučit z odpočtu DPH na vstupu (shodně rozsudek ze dne 8. 3. 2023, č. j. 4 Afs 198/2022-112).

[7] Podle krajského soudu bylo možné daň podle pomůcek stanovit kvůli nesplnění zákonné povinnosti vedení účetnictví o konkrétních zakázkách věrohodným a průkazným způsobem, nicméně neuvedl, jaké konkrétní ustanovení právního předpisu stěžovatelka porušila. Stěžovatelka odkazuje na další rozsudek NSS, který považuje za běžné, že k výdajům vzniklým po skončení zakázky nemohou být přiřazeny budoucí příjmy, a tím pádem zakázky mohou vypadat ztrátově (rozsudek ze dne 14. 1. 2022, č. j. 5 Afs 169/2021-53). Zároveň stěžovatelka ztrátovost zakázek doložila ve své odpovědi dne 30. 4. 2019, kdy předložila nákladovou kalkulaci a skladové výdejky včetně zakázkových listů do předání díla. Že její účetnictví není neprůkazné, je podle ní vidět i ze svědecké výpovědi daňového poradce Ing. Pavla Žampy, zaznamenané v protokolu o ústním jednání ze dne 15. 9. 2020. Podle krajského soudu předložené dokumenty důvodnost ztrátovosti zakázek neprokázaly, s tím ale stěžovatelka nesouhlasí.

[8] Stěžovatelka napadá v kasační stížnosti i názor krajského soudu, že chyby v účetnictví nelze zhojit následným výsledkem stěžovatelkou navržených svědků. Tito svědci měli vysvětlit průběh realizace zakázek, jejich reklamací, výnosů a nákladů k nim se vztahujících, a dosvědčit tím, proč byly ztrátové ty, u nichž vznikly pochybnosti. Navržené důkazní prostředky nemohly být podle stěžovatelky vyhodnoceny jako nadbytečné, když mohly ztrátovost zakázek vysvětlit v situaci, kdy podle ní nebyl řádně zjištěn skutkový stav. Chyby v účetnictví lze podle závěrů v rozsudku NSS ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45, zhojit dokazováním. Krajský soud měl proto dospět k závěru, že žalovaný měl navržené výsledky provést, a umožnit tak stěžovatelce unést důkazní břemeno a předejít stanovení daně podle pomůcek. Bylo-li důvodem přechodu na pomůcky zpochybnění jen 15 % výnosů, nebylo nutné využít jako pomůcku údaje srovnatelného subjektu. Bylo možné užít její nezpochybněné podklady, konkrétně zbývající nezpochybněné ztrátové zakázky a všechny ziskové zakázky.

[9] Dále stěžovatelka nesouhlasí s tím, že zvolené pomůcky srovnatelného subjektu č. 3 k výpočtu koeficientu z výkonů a výkonové spotřeby včetně osobních nákladů jsou dostatečně spolehlivé a přiměřené. Má za to, že žalovaný měl místo toho spočítat procento zisku u 85 % stěžovatelčiných nezpochybněných zakázek, čímž by ziskovost zpochybněných 15 % zakázek určil. Žalovaný však stanovil daň na výstupu podle pomůcek a daň na vstupu dokazováním ve výši tvrzené stěžovatelkou v daňových přiznáních – kombinačním způsobem, který judikatura NSS vylučuje (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004-67). Stěžovatelka je toho názoru, že žalovaný měl buďto: a) určit podle údajů srovnatelného subjektu č. 3 daň na vstupu i na výstupu, nebo b) doplnit daň na vstupu stanovenou z daňových přiznání daní na výstupu určenou pomocí údajů z nezpochybněné části stěžovatelčina účetnictví.

[10] Pomůcky vzaté žalovaným z výkonů srovnatelného subjektu č. 3 jsou s údaji stěžovatelky v určitých ohledech, které stěžovatelka detailněji popisuje, nesrovnatelné.

[11] Poslední námitka stěžovatelky se vztahuje k dalším skutečnostem, které v odvolacím řízení zkoumal žalovaný. S odkazem na § 114 odst. 4 daňového řádu by se žalovaný neměl zabývat jinými, dalšími skutečnostmi, které správce daně nehodnotil. Žalovaný v odvolacím řízení přezkoumal i další zakázky se závěrem, že i v nich se vyskytly chyby. Jednalo se sice jen o podpůrný argument s tím, že dodatečné platební výměry by i bez toho obstály, nicméně podle stěžovatelky žalovaný nemůže v odvolacím řízení nově shledat nesrovnalosti u zakázek, které nebyly součástí vzorků vybraných správcem daně, a opírat o ně závěr o neúplném a neprůkazném účetnictví (a tedy důvodnosti přechodu na pomůcky). I přes pouhou podpůrnou povahu tohoto argumentu si krajský soud odporuje, pokud byl podle něj vzorek zakázek zkoumaných správcem daně reprezentativní. Krajský soud proto měl zkoumat jen zakázky vybrané správcem daně a při zjištění, že vybrané vzorky nebyly reprezentativní, měl přitakat stěžovatelce, že neměla být stanovena daň podle pomůcek. K nesrovnalostem u zakázek zjištěných žalovaným v odvolacím řízení neměl přihlížet vůbec.

[12] Stěžovatelka tak nesouhlasí s krajským soudem, že důkazní břemeno ohledně použití pomůcek může žalovaný dohánět v odvolacím řízení, zatímco pro daňový subjekt to neplatí. Nejenže to nevyplývá z § 114 odst. 1 daňového řádu, ale zároveň by to znamenalo nedůvodnou nerovnost v daňovém řízení.

[13] V závěru kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje na řízení vedené před rozšířeným senátem NSS pod sp. zn. 8 Afs 296/2020. Podle stěžovatelky může mít na rozhodnutí o této kasační stížnosti vliv z důvodu, že se jedná o obdobnou věc a judikatura NSS není jednotná, co se týče rozsahu zpochybněného účetnictví. Z tohoto důvodu navrhuje, aby bylo řízení přerušeno do doby, než rozšířený senát rozhodne.

[14] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka kromě opakování námitek o marginálnosti zpochybněné části účetnictví dodává, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného uvedla jména svědků a konkrétní skutečnosti, aby u dvanácti vytýkaných ztrátových zakázek objasnila příčinu jejich ztrátovosti. Dále shodně jako v žalobě detailně popisuje okolnosti pěti konkrétních zpochybněných zakázek, čímž rozporuje tvrzení krajského soudu, že žalobní argumentace byla převážně obecná. Stěžovatelka v žalobě spojila důvody svědeckých výpovědí s konkrétními skutečnostmi, které měli navrhovaní svědci dosvědčit. Krajský soud se mýlí v tom, že by výsledky nic podstatného nepřinesly. Ke stanovení daňové povinnosti využitím pomůcek lze podle ní přistoupit teprve poté, co selže stanovení daně dokazováním, tudíž se jedná o krajní případ. Krajský soud proto pochybil, když akceptoval daň stanovenou podle pomůcek, aniž by žalovaný či krajský soud provedli řádné dokazování výsledky navržených svědků.

### III. Vyjádření žalovaného

pokračování

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, vzhledem k povaze činnosti stěžovatelky, důležitost vedení správné, úplné a průkazné evidence o použitém materiálu na zakázky a řádného sledování náběhu všech druhů nákladů na jednotlivé zakázky. Zákonou povinnost stěžovatelky vést jako podklad pro sestavení daňového přiznání evidenci pro účely DPH a vést evidenci obchodního majetku vyvozuje z § 100 odst. 1 a odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro přezkoumávaná zdaňovací období. Neprůkazná evidence stavu zásob vede správce daně k pochybnostem o správnosti přiznané daně na výstupu. Pochybení v účetnictví stěžovatelky byla natolik závažná a takového rozsahu, že vyvolala zcela oprávněné pochybnosti o jeho průkaznosti. Výsledek hospodaření stěžovatelky byl nepochybně zatemněn.

[16] Argumentace stěžovatelky odkazující na věc řešenou v rozšířeném senátu NSS pod sp. zn. 8 Afs 296/2020 není přiléhavá, neboť se od jejího případu odlišuje. Zde byla zpochybněna ziskovost zakázek, resp. správnost daně na výstupu. Náklady (optikou DPH přijatá zdanitelná plnění) zpochybněny nebyly, čímž je aplikace esenciálních nákladů, již se týkalo rozhodnutí rozšířeného senátu, vyloučena.

[17] Ohledně podmínek pro stanovení daně podle pomůcek žalovaný konstatuje, že u stěžovatelky opravdu nedošlo k zpochybnění podstatné části účetnictví, přičemž správní orgány ani krajský soud netvrdily opak. Žalovaný opětovně poukazuje na judikaturu NSS, dle níž nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Evidence stěžovatelky dle zakázek je neprůkazná a nesprávná a její snaha dodatečně přiřadit pořízený materiál k jednotlivým zakázkám pochybnosti naopak prohloubila. Stěžovatelka bez jakékoliv relevantní argumentace zaujímá názor, že musí být zpochybněna podstatná či převažující část účetnictví, přičemž ignoruje konkrétní skutková zjištění s odůvodněným a logickým výsledkem, že pochybení stěžovatelky její hospodaření nepochybně zatemnilo. Judikatura, na kterou stěžovatelka odkazuje, nijak nevypovídá o skutkovém stavu případu. Její názor, že zbývající část účetnictví je správná, úplná, průkazná, srozumitelná a přehledná, považuje žalovaný za naprosto vágní tvrzení.

[18] K neprovedení výslechu svědků žalovaný uvádí, že se ztotožňuje s argumentací krajského soudu. V situaci, kdy nejsou k dispozici průkazné povinné účetní záznamy, nelze chyby daňové evidence zhojit následným výslechem stěžovatelkou navržených svědků. Správce daně je oprávněn výslech svědka odmítnout, pokud nemůže disponovat pro věc náležitými informacemi, případně pokud by byly právně bezvýznamné či pro věc nerozhodné. Stěžovatelka zároveň neuvádí, že by byly schopny nahradit chybějící daňovou evidenci, jejich neprovedení pouze obecně namítá. Navíc ani vysvětlení administrativních chyb nemůže odstranit závažné nedostatky v účetnictví.

[19] K námitce stěžovatelky proti způsobu stanovení daně pomocí pomůcek žalovaný s odkazem na judikaturu NSS konstatuje, že správce daně obstarává pomůcky na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Oprávnění stěžovatelky zpochybnovat adekvátnost použitých pomůcek je zároveň nutno posuzovat značně restriktivně. Daň dle pomůcek byla

stanovena na základě nezpochybněných údajů samotné stěžovatelky (dokladů k přijatým zdanitelným plněním) a pouze výkony byly stanoveny na základě údajů srovnatelného daňového subjektu. Jde tedy o stanovení daně dle pomůcek, a nikoliv nepřipustnou kombinací s dokazováním. Jako celek zpochybněné výnosy stěžovatelky nebylo možné použít.

[20] V odvolacím řízení žalovaný nepostupoval v rozporu s § 114 odst. 4 daňového řádu. Zkoumání odvolacího orgánu je omezeno pouze na dodržení podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenosti použitých pomůcek. Jelikož však stěžovatelka předložila další podklady k důkazu až v odvolacím řízení, musel se s nimi žalovaný vypořádat a vyhodnotit je. Podstatné však bylo, že již namátkově zvolený vzorek předložený správci daně byl reprezentativní (a u všech těchto zakázek byly zjištěny nesrovnalosti).

[21] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

#### IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Úvodem je třeba předeslat, že NSS se již zabýval kasační stížností stěžovatelky v jiné její věci, kdy se jednalo o doměření daně z příjmů právnických osob prostřednictvím pomůcek z důvodu týchž nesrovnalostí v účetnictví stěžovatelky. Daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob a DPH proběhly souběžně, mnohé zjištěné skutečnosti byly pro obě daně podstatné. Ve věci daně z příjmů právnických osob byl vydán rozsudek dne 25. 7. 2023, č. j. 10 Afs 25/2023-48, kterým byla kasační stížnost zamítnuta. Argumentace stěžovatelky v tomto řízení je z velké části totožná. NSS nevidí důvod se od závěrů desátého senátu odchýlit, tudíž bude ve svém posouzení následovat závěry desátého senátu tam, kde již byly pro tuto věc podstatné otázky zodpovězeny.

[25] Stěžovatelka navrhla řízení přerušit, dokud nebude rozhodnuta věc před rozšířeným senátem, vedená pod sp. zn. 8 Afs 296/2020. K přerušení řízení NSS neshledal důvod, neboť rozšířený senát se měl věnovat problematice tzv. esenciálních nákladů u přechodu na pomůcky, kdežto v projednávané věci se spor esenciálních nákladů netýká; zákonnost přechodu na pomůcky má spojitost naopak s nedostatky při prokazování uskutečněných zdanitelných plnění (která zjednodušeně řečeno představují příjmy, nikoli náklady). Rozšířený senát tedy neřešil otázku, která by byla významná pro výsledek posouzení v nyní projednávaném případě.

[26] K námitkám týkajícím se splnění podmínek pro přechod na pomůcky při doměření daně a neprovedení výslechů navržených svědků se desátý senát detailně vyjádřil v rozsudku č. j. 10 Afs 25/2023-48. Jelikož stěžovatelka nepřinesla do tohoto řízení oproti

pokračování

věci řešené desátým senátem žádná další tvrzení či argumenty, nemohla při shodném skutkovém a právním základu obou věcí se svými námitkami uspět.

[27] 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.

[28] Daňové řízení podle 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.

[29] 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.

[30] Podle § 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.*

[31] 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, a **(iii.)** daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu žalovaného jako odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu), následně pak samozřejmě i přezkumu správních soudů.

[32] Stěžovatelka podobně jako v žalobě kritizuje, že správce daně nezpochybnil podstatnou či převažující část jejího účetnictví. Nelze údajně 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.

[33] NSS nejprve připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 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).

[34] 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, č. j. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS, podobně např. rozsudek ze dne 12. 12. 2019, č. j. 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).

[35] Judikatura, které se stěžovatelka dovolává, řeší vsutku situace, kdy správce daně provedl vyčerpávající kontrolu. To však nevyklučuje, aby správce daně k témuž došel též kontrolou namátkovou. Je vždy třeba rozlišovat, pokud správce daně zpochybní daňovou uznatelnost konkrétních zdanitelných plnění 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, č. j. 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).

[36] 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 (byť na počet šlo o cca 13 % veškerých zakázek, jak namítá stěžovatelka). 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 (jen 2,74 % počtu všech). Zkontrolované zakázky představují v součtu více než 15 % stěžovatelčiných výnosů za roky 2014 a 2015 (bod 10 napadeného rozsudku).

[37] NSS podobně jako krajský soud nevidí nic problematického na tom, že správce daně zaměřil svou kontrolu jen na ztrátové zakázky. Celkové množství přezkoumaných zakázek 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 náležitě evidovat nejen uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také vést evidenci obchodního majetku. Také způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný, jinak nelze ověřit, zda daňovým subjektem vykazovaná uskutečněná zdanitelná plnění, ze kterých jí vznikla povinnost odvést daň na výstupu, odpovídají skutečnosti. Jak upozornil žalovaný, právě u stěžovatelky, která provozuje zakázkovou truhlářskou výrobu, je důležité vést správné, úplné a průkazné evidence



pokračování

o použitém materiálu na jednotlivé zakázky (bod 20 rozhodnutí žalovaného), aby byly zachyceny jednotlivé fáze výrobního procesu. Správce daně však mj. zjistil, že stěžovatelčina evidence obsahovala rozpory a časové nesoulady mezi přijatými zdanitelnými plněními (pořizováním zásob, materiálu a dalších plnění) a uskutečněnými zdanitelnými plněními u namátkově vybraných zakázek, či nepodložená a nepřesvědčivá tvrzení spočívající v dodatečném přerazování jednotlivých položek na konkrétní zakázky (srov. bod 32 rozhodnutí žalovaného a detailně pak str. 34 a násl. zprávy o daňové kontrole).

[38] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že zjevně nešlo o chyby ojedinělé, nýbrž o vady četné, závažné a systematického charakteru. Ze skladové evidence stěžovatelky je zjištělný pouze okamžik naskladnění a vyskladnění materiálu, nikoli však to, na kterou zakázku byl který materiál použit, správce daně zjistil rozpory a časové nesoulady mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními a jejich zkreslenou výši (srov. též bod 30 napadeného rozhodnutí a bod 24 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 bod 49 rozhodnutí žalovaného).

[39] 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 [31] shora).

[40] Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že stěžovatelka v některých pasážích kasační stížnosti pokračuje v argumentační taktice, kterou oprávněně 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 Ing. Žampy. 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 zatmění stěžovatelčina hospodaření. 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 mohl zvážit a vypořádat. Krajský soud proto jen odkázal na konkrétní pasáže rozhodnutí žalovaného (body 29 až 33 a 44, 45), jakož i na příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole, kde jsou sporné dokumenty detailně rozebrány a vysvětleno, proč na zjištěních o neprůkaznosti účetnictví nemohly nic změnit ani svědecké výpovědi.

[41] V tomto ohledu není, co by se dalo postupu krajského soudu vytknout. 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, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).

[42] U stěžovatelky je však dána i **druhá podmínka** pro doměření 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, č. j. 4 Afs 198/2022-112, bod 24, s odkazem na starší rozsudek ze dne 9. 12. 2020, č. j. 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 sp. zn. 4 Afs 198/2022 v bodě 24, respektive detailněji úvahy desátého senátu v judikátu *Moláková* v bodech 20 a násl.). V každém případě stěžovatelka nepředložila žádné relevantní důkazy, které by vyplnily mezery vzniklé nedostatky v jejích evidencích.

[43] Stěžovatelka již v daňovém řízení navrhla výsledky daňového poradce (ten byl i proveden) a dalších šesti osob, které by vysvětlily průběh realizace zakázek, reklamace vad a nedodělků a další skutečnosti vztahující se k zakázkám. Na tento důkazní návrh reagoval podrobně žalovaný v bodech 45 a 51 napadeného rozhodnutí, kde vysvětlil, proč výsledky nemohou věci nic přinést. Na pasáž týkající se neprovedených výsledků svědků 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 neuvádí žádné konkrétní důvody, v čem se žalovaný mylí a proč navržené svědecké výsledky mohly této věci něco podstatného přinést, zejména v tom smyslu, jak by mohly nahradit chybnou či nedostatečnou daňovou evidenci. Stěžovatelka tedy vůbec nespojila (obecně jistě správné) právní závěry s fakty nyní řešené věci.

[44] **Taktěž u námítky proti způsobu stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle správce** daně NSS konstatuje, že se s totožnou argumentací stěžovatelky již v odůvodnění rozsudku č. j. 10 Afs 25/2023-48 beze zbytku vypořádal (v bodech 27 až 34), i tato námítka je nedůvodná.

[45] K přezkumu *přiměřenosti* zvolených pomůcek se vyjadřuje usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 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, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Daň však musí být stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu, cit. v bodě [30] shora).

pokračování

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

[47] 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 (správnost přiznané daně na výstupu), nemohly být právě zpochybněné výnosy udávané stěžovatelkou při doměření daně použity. Naopak správce daně využil ostatní deklarovaná plnění – přijatá zdanitelná plnění ve výši uvedené v daňových přiznáních k DPH (srov. k tomu např. bod 37 rozhodnutí žalovaného). K stěžovatelkou tvrzené nepřijatelné kombinaci dvou způsobů stanovení daně – pomůckami u daně na výstupu a dokazováním u daně na vstupu – NSS uvádí, že krajský soud nepochybil, když žádné vady v tomto směru neshledal. V bodě 31 napadeného rozsudku vysvětlil, že daňový řád výslovně předpokládá využití nezpochybněných důkazních prostředků coby pomůcek. Stěžovatelkou (v odst. [9]) navrhované určení daně na výstupu „dopočtem“ z nezpochybněných výnosů (u jiných zakázek) bylo vyloučeno právě proto, že nedostatky v účetních evidencích vedly ke zpochybnění vykazovaných výnosů jako celku, a proto také došlo k přechodu na pomůcky. Druhá varianta, použití údajů o dani na vstupu od srovnatelného subjektu, představuje ve své podstatě polemiku stěžovatelky se správcem daně ohledně vhodnosti výběru pomůcek, jejíž úspěšnost je však výrazně omezena (v zásadě pouze na vyložené excesy, srov. dále odst. [49] a [50]).

[48] 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*). 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.

[49] 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, č. j. 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).

[50] NSS k výtce 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, č. j. 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, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[51] 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.

[52] Již krajský soud stěžovatelku správně upozornil, že odlišnosti mezi ní a vybraným subjektem rozhodně nedosáhly takové intenzity, aby zpochybnily relevanci pomůcek a vyžádaly si zásah správního soudu. Jakkoli mezi stěžovatelkou a zvoleným subjektem jsou nějaké odlišnosti, nesahají tak daleko, aby zpochybnily způsob, kterým správce došel k doměření daňové povinnosti.

[53] Jako důvodnou není možné posoudit ani poslední námitku ohledně hodnocení nových skutečností týkajících se přechodu na pomůcky žalovaným. Žalovaný podle stěžovatelky neměl v odvolacím řízení zkoumat zakázky, které nebyly součástí vzorků vybraných správcem daně, a nově u nich shledat nesrovnalosti. Žalovaný se však těmito zakázkami zabýval jen proto, že s nimi související podklady stěžovatelka sama doložila jako nové důkazní prostředky (aby tak prokázala řádnost svého účetnictví). Zjištěné nesrovnalosti žalovaný nepoužil jako nosný argument pro aprobování závěru správce daně o zjištění systémových nesprávností, pouze na nich demonstroval skutečnost, která vyplynula již v prvostupňovém řízení. Není tedy pravdou, že žalovaný „doháněl“, co správce daně v prvostupňovém řízení nezvládl. I bez těchto podpůrných zjištění by

pokračování

žalovaný dospěl k závěru, že správce daně důvodně uzavřel, že účetnictví stěžovatelky vykazuje závažné nesrovnalosti. Že by vzorek zkoumaný správcem daně nebyl reprezentativní, to z kasační argumentace neplyne. NSS není zcela jasné, za jakým účelem stěžovatelka tuto námitku formulovala, a plně se ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu v odstavci 27 napadeného rozsudku.

#### V. Závěr a náklady řízení

[54] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty poslední s. ř. s. zamítl.

[55] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. září 2024

Eva Šonková  
předsedkyně

s  
e  
n  
á  
t  
u