



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Filipa Skřivana a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci

žalobce: **SVOBO MB stav, s.r.o.**
sídlem Fišerova 1614, Moravské Budějovice
zastoupen Mgr. Jaroslavem Mazůrkem, advokátem
sídlem Šmeralova 272/22, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2023, č. j. 20309/23/5300-22444-713071,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek za zdaňovací období červen 2017 až prosinec 2018.
2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina zahájil u žalobce dne 1. 7. 2020 daňovou kontrolu mimo jiné na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců června až prosince roku 2017 a Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

ledna až prosince roku 2018. Z vydaných faktur ani z předložené Evidence zakázek 2017 a Evidence zakázek 2018 nebylo finančnímu úřadu zřejmé, jaké množství zásob materiálu bylo pro jednotlivé zakázky použito. Nebylo možné ověřit vazbu mezi přijatými zdanitelnými plněními ve formě pořízených zásob materiálu a vykázanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. Proto finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce použil přijatá zdanitelná plnění v rámci své ekonomické činnosti. Tyto pochybnosti sdělil žalobci ve výzvách ze dne 24. 2. 2021, č. j. 246479/21/2912-60561-712510 (dále jen „Výzva I“), a ze dne 17. 5. 2021, č. j. 992183/21/2912-60561-712510 (dále jen „Výzva II“). Vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti finančního úřadu nerozptýlil, vydal finanční úřad dne 23. 12. 2021 níže uvedené dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „daň“) podle pomůcek a současně mu uložil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně:

- č. j. 1781999/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce června roku 2017 daň ve výši 47 784 Kč a penále ve výši 9 556 Kč,
- č. j. 1784892/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce července roku 2017 daň ve výši 3 289 Kč a penále ve výši 657 Kč,
- č. j. 1784957/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce srpna roku 2017 daň ve výši 8 991 Kč a penále ve výši 1 798 Kč,
- č. j. 1784958/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce září roku 2017 daň ve výši 13 092 Kč a penále ve výši 2 618 Kč,
- č. j. 1785046/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce října roku 2017 daň ve výši 21 501 Kč a penále ve výši 4 300 Kč,
- č. j. 1785050/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2017 daň ve výši 20 296 Kč a penále ve výši 4 059 Kč,
- č. j. 1785054/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce prosince roku 2017 daň ve výši 20 440 Kč a penále ve výši 4 088 Kč,
- č. j. 1785151/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce ledna roku 2018 daň ve výši 16 508 Kč a penále ve výši 3 301 Kč,
- č. j. 1785153/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce února roku 2018 daň ve výši 3 862 Kč a penále ve výši 772 Kč,
- č. j. 1785157/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce března roku 2018 daň ve výši 12 557 Kč a penále ve výši 2 511 Kč,
- č. j. 1785163/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce dubna roku 2018 daň ve výši 22 211 Kč a penále ve výši 4 442 Kč,
- č. j. 1785200/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce května roku 2018 daň ve výši 20 549 Kč a penále ve výši 4 109 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

- č. j. 1785203/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce června roku 2018 daň ve výši 16 077 Kč a penále ve výši 3 215 Kč,
 - č. j. 1785208/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce července roku 2018 daň ve výši 20 413 Kč a penále ve výši 4 082 Kč,
 - č. j. 1785211/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce srpna roku 2018 daň ve výši 22 551 Kč a penále ve výši 4 510 Kč,
 - č. j. 1785318/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce září roku 2018 daň ve výši 12 995 Kč a penále ve výši 2 599 Kč,
 - č. j. 1785335/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce října roku 2018 daň ve výši 18 473 Kč a penále ve výši 3 694 Kč,
 - č. j. 1785342/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2018 daň ve výši 20 162 Kč a penále ve výši 4 032 Kč,
 - č. j. 1785346/21/2907-50524-701530, za zdaňovací období měsíce prosince roku 2018 daň ve výši 15 144 Kč a penále ve výši 3 028 Kč.
3. Důvody a postup při stanovení daně podle pomůcek podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole z 14. 12. 2021, č. j. 1762004/21/2912-60561-712510 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“).
4. Proti shora uvedeným dodatečným platebním výměřům žalobce podal odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu.

II. Žaloba a další procesní podání žalobce

5. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, vnitřně rozporné a nicotné.
6. Namítá, že se žalovaný řádně nevypořádal s otázkou naplnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Poukazuje na to, že předložil účetní dokumentaci, dostupné evidence a podklady a potvrdil, že soupis materiálu je pro každou zakázku stanoven individuálně. Ke stanovení soupisu dochází v rozsahu a přesném položkovém určení stanoveném zaměstnancem žalobce po dohodě se zákazníkem nebo na základě položkových rozpočtů. Hodnota nedokončené výroby je žalobcem vypočtena z hodnoty jednotlivých zakázek pro každou zakázku jednotlivě; hodnotu zakázky tvoří celkové náklady na zakázku a zisk ze zakázky. Tuto hodnotu měl žalobce k dispozici, správní orgány jej však k jejímu předložení nevyzvaly.
7. Nesouhlasí s tím, že bylo předložené účetnictví na základě dílčích nedostatků paušálně prohlášeno za nesprávné, neprůkazné a neúplné. Nemožnost stanovení daně dokazováním podle žalobce znamená, že ani v hrubých obrysech nelze zjistit skutkový stav. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly naplněny.

8. Údaje srovnatelných subjektů použité jako pomůcky pro stanovení daně dle § 98 daňového řádu vykazovaly obrat, který se lišil od obratu žalobce, v určitých případech téměř o 2 miliony Kč. Daň tak podle žalobce byla stanovena v nesprávné výši a je nepřiměřená. Finanční úřad žalobci nesdělil, o jaké subjekty se konkrétně jedná. Tím porušil jeho právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť žalobci znemožnil údaje od srovnávaných subjektů prověřit a efektivně se proti nim bránit.
9. V doplnění žaloby zdůraznil, že způsob stanovení daně na základě pomůcek a na základě dokazování nelze vzájemně kombinovat. Dále uvedl, že finanční úřad nezdůvodnil, proč vybral pro určení daně na vstupu dva anonymní podnikatelské subjekty (tj. subjekt A a subjekt B) a jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet nejvyšší výsledné daňové povinnosti daňového subjektu. Pomůcky měly podle žalobce netransparentní charakter. Finanční úřad se měl podrobněji vypořádat s jednotlivými položkami dokladů a evidence, které žalobce předložil na jeho výzvu. Postup správních orgánů byl excesivní, neodůvodněný a hrubě v neprospěch žalobce. Správce daně neprokázal, že ve vztahu k tvrzením žalobce je jeho účetnictví nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Žalobce byl oprávněn v řízení použít jakýkoliv důkaz. Správní orgány navíc nezkoumaly, jaké okolnosti mohou svědčit pro výhodu pro žalobce. Výše uvedená pochybení porušují právo žalobce na spravedlivý proces dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále jen „Úmluvy“) ve smyslu čl. 13 Úmluvy. Daň doměřená na základě pomůcek představuje exces proti zákonným ustanovení daňového řádu, čímž došlo k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
10. V replice žalobce reagoval na vyjádření žalovaného a setrval na své žalobní argumentaci.
11. Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí není nicotné; žalobce ani žádné konkrétní důvody nicotnosti netvrdí. V nynější věci žalobce nepředložil skladovou evidenci dokumentující přehled o pohybu zásob (přijatých zdanitelných plněních, ze kterých uplatnil nárok na odpočet daně) v průběhu kontrolovaných zdaňovacích období v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění ani podrobný rozpis jednotlivých zakázek. Z faktur ani evidence zakázek nebylo zřejmé, jaké množství zásob materiálu bylo pro jednotlivé zakázky použito. Nebylo tak možné ověřit vazbu mezi přijatými zdanitelnými plněními ve formě pořízených zásob materiálu a mezi vykázanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. Finanční úřad nemohl žalobci stanovit daň dokazováním, neboť nemohl ověřit, zda žalobce v účetnictví a v podaných daňových tvrzeních přiznal veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Žádná z předložených evidencí neprokazovala pohyb (stavebního) materiálu dodaného na konkrétní zakázku, žalobce tak nesplnil požadavky řádného vedení evidence zásob dle § 9 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 (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“).

13. Přestože žalobce napadá úplnost použitých pomůcek, neuvádí, jaké jiné pomůcky měl správce daně pro stanovení daně použít. Výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je pouze demonstrativní, volba konkrétní pomůcky záleží na správci daně, přičemž ten je limitován pouze hrubým nepoměrem či jednoznačným excesem. Zpochybnění adekvátnosti použitých pomůcek daňovým subjektem je nutno posuzovat restriktivně. Žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, lze učinit pouze v případě, že správce daně použil nepřiměřené pomůcky a překročil zákonné meze. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti je na daňovém subjektu. Žalobce navíc v průběhu daňového řízení nesprávný výběr srovnatelných subjektů nenamítal.
14. Navrhl, aby soud žalobu zamítl. Na svém procesním postoji setrval i během jednání, které ve věci proběhlo.

IV. Posouzení věci

15. Žaloba **není** důvodná.
16. Soud se předně zabýval námitkou nicotnosti a nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť jde o vady, které by bránily věcnému přezkumu rozhodnutí.
17. Žalobce nicotnost napadeného rozhodnutí zmiňoval v obecné rovině. Nicotnost (nulita) správních rozhodnutí je vadou, pro niž nelze právní akt za rozhodnutí vůbec považovat, vůči svým adresátům ani vůči třetím osobám tak nemá žádné právní účinky (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019-52, ze dne 3. 8. 2023, č. j. 3 As 263/2021-29, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Jde přitom o vadu natolik závažnou, že ji nelze zhojit a soud k ní přihlíží ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. i bez návrhu žalobce. Důvody nicotnosti upravuje § 105 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je nicotné rozhodnutí, a) k jehož vydání správce daně nebyl vůbec věcně příslušný, b) které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) které je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně. Soud přitom neshledal v napadeném rozhodnutí žádný z výše uvedených důvodů nicotnosti; rozhodnutí bylo vydáno věcně příslušným orgánem a ani po stránce obsahové netrpí logickými deficity ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu. Námitka nicotnosti tak není důvodná.
18. Soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit samotný obsah rozhodnutí nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším

vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí vůbec meritorně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak má místo tehdy, opomene-li správní orgán na námitku účastníka zcela (tedy i implicitně) reagovat (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví jasný právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (např. v nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Přezkoumatelnosti přitom nebrání, vycházel-li odvolací orgán z prvostupňového rozhodnutí, pokud i v takovém případě reagoval na odvolací námitku. Napadené rozhodnutí shora uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost vyhovuje, je řádně odůvodněné, jeho obsah není vnitřně rozporný či nesrozumitelný, závěry žalovaného jsou založeny na logických argumentech. Ostatně žalobce se závěry žalovaného v podané žalobě a jejím doplnění věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí možné nebylo. Námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

19. Soud dále hodnotil, zda byly naplněny podmínky pro dodatečné vyměření daně podle pomůcek, resp. zda byla daň žalobci stanovena dostatečně spolehlivě.
20. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Odst. 2 dále uvádí, že *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Z odst. 3 plyne, že *pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky získané při správě daní.*
21. Podle § 92 odst. 3 daňový řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Odst. 3 stanoví, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
22. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. *o zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.*
23. Soud se na základě uplatněných žalobních námitek zabýval tím, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jimiž jsou a) nesplnění některé z povinností při dokazování, b) daň nelze stanovit dokazováním, a c) spolehlivé stanovení daně.

24. Úvodem lze poznamenat, že stanovení daně podle pomůcek je mimořádné náhradní řešení, které spočívá v kvalifikovaném odhadu stanovené daně. Oprávněnost tohoto postupu prokazuje správce daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně “pouze“ kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018-46, nebo ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-30). Současně však platí, že pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Neunesení důkazního břemena je třeba posuzovat v konkrétních souvislostech řešeného případu.
25. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Z podkladů předložených žalobcem v rámci daňové kontroly podle finančního úřadu nebylo zřejmé, jaké množství zásob materiálu bylo použito pro jednotlivé zakázky. Současně nebylo možné ověřit vazbu mezi přijatými zdanitelnými plněním ve formě pořízených zásob materiálu a vykázanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. Správci daně tedy vznikly pochybnosti, zda přijatá zdanitelná plnění žalobce použil v rámci své ekonomické činnosti. Vyzval proto žalobce k prokázání skutečností (Výzva I a Výzva II), zda uplatněný nárok na odpočet daně v konkrétním zdaňovacím období je oprávněný, konkrétně na jakých zakázkách byl nakoupený materiál spotřebován a jakými daňovými doklady byl spotřebovaný materiál vyfakturován jednotlivým odběratelům. Žalobce byl vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících spotřebu materiálu na jednotlivých zakázkách a přehled obchodního majetku. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil řádně vedenou skladovou evidenci v rozsahu za celé účetní období 2017 a 2018, z níž by bylo patrné, v jakém množství, druhu a ocenění byl materiál přijat na sklad ve vazbě na přijaté faktury v průběhu účetního období a současně v jakém množství, druhu a ocenění byl tento materiál vydán do spotřeby, resp. nepředložil položkové evidence jednotlivých nakoupených a prodaných zásob materiálu vedené v souladu s § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., dospěl finanční úřad k závěru, že daň nebude možné stanovit dokazováním. Finanční úřad poukázal na to, že za průkaznou skladovou evidenci nelze považovat přiřazení zakázek z Evidence zakázek 2017 a 2018 k přijatým fakturám a k výdajovým pokladním dokladům uvedeným v evidencích pro účely daně. Průkaznou evidenci zásob podle finančního úřadu představuje ucelený dokument podávající přehled o stavu zásob a jejich pohybu, prostřednictvím kterého je možno (v případě, že je souladný s účetními doklady) kdykoli zjistit stav zásob včetně jejich ocenění k určitému datu. Žalobcem předložené účetní doklady a evidence však byly podle finančního úřadu neúplné a neprůkazné (str. 11 a 12 a str. 47 a 48 Zprávy o daňové kontrole).
26. Žalovaný se námitkou unesení důkazního břemena zabýval v bodech 29 až 34 a 61 a 62 napadeného rozhodnutí. Odkázal na obsah Výzvy I a Výzvy II a na Zprávu o daňové kontrole (str. 12 a 13, str. 48 a 49), přičemž souhlasil s finančním úřadem, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním.
27. Žalobce je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Předložil účetní dokumentaci, dostupné evidence zakázek a další podklady. Ve vyjádření zaslaném finančnímu úřadu potvrdil, že soupis materiálu byl pro každou zakázku stanoven individuálně buďto na základě přesného položkového určení stanoveného zaměstnancem žalobce nebo na základě Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

položkových rozpočtů. Hodnota nedokončené výroby byla žalobcem vypočtena z hodnoty jednotlivých zakázek pro každou zakázku jednotlivě, přičemž hodnotu zakázky tvořily celkové náklady na zakázku a zisk ze zakázky. Tvrdil přitom, že k doložení těchto podkladů nebyl finančním úřadem vyzván.

28. Žalobce si zvolil účtování o zásobách způsobem B, podle něhož se veškeré výdaje na pořízení zásob účtují rovnou do nákladů (do spotřeby) a na konci účetního období se provede inventura a zjištěný zůstatek (aktuální stav) se zaúčtuje na účty zásob. Pro tento způsob účtování o zásobách je ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nutné vedení průkazné evidence o zásobách tak, aby byl žalobce schopen v průběhu účetního období zjistit a prokázat stav zásob včetně jejich ocenění (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 6 Afs 77/2018-33, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44). Tomuto požadavku žalobce podle finančního úřadu nedostal. Žalobcem předložené faktury a evidence zakázek neprokazovaly množství zásob materiálu pro jednotlivé zakázky, v důsledku čehož nebylo možné ověřit vazbu mezi přijatými zdanitelnými plněními ve formě pořízených zásob materiálu a mezi vykázanými hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění (bod 38 napadeného rozhodnutí a str. 12 a 48 Zprávy o daňové kontrole). Zástupce žalobce při jednání uváděl, že pokud měl správce daně pochybnosti o „použití pěti pytlů cementu“, neměl náklady za tento materiál uznat, nikoliv stanovit daň podle pomůcek. Navrhovaný postup však v nynějším případě nebyl možný. Problémem skladové evidence totiž nebylo, že by žalobce nevysvětlil využití dílčí části nakoupeného materiálu v rámci své ekonomické činnosti, ale neprůkaznost skladové evidence jako celku. Za situace, kdy nebylo v účetnictví řádně zachyceno, jaký materiál byl přijat na sklad a kdy, resp. na jakých zakázkách a kdy byl spotřebován, nebylo možné stanovit daň dokazováním.
29. Tento závěr přitom není v rozporu ani se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, podle něhož daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu ke svým tvrzením, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Žalobce nedostal povinnosti plynoucí z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., proto také finanční úřad považoval účetnictví žalobce za neprůkazné (str. 11 a str. 47 Zprávy o daňové kontrole). Finanční úřad mj. zmínil Český účetní standard pro podnikatele č. 015 bod 5.3 a 5.4 týkající se analytických účtů, vč. údajů, které tyto analytické účty mají obsahovat (datum pořízení, datum vyskladnění, ocenění, údaje o množství). Odkázal rovněž na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), a na podstatu inventarizace, tj. ověření shody doloženého skutkového stavu se zůstatky na majetkových a závazkových účtech. S tím pak úzce souvisí požadavek průkazné skladové evidence, neboť jen tak lze zajistit správnou inventarizaci podle zákona o účetnictví. Na základě žalobcem předložené skladové evidence nebylo možné ověřit rozdíl mezi zásobami na sklad přijatými (příp. převedenými z předchozího zdaňovacího období) a zásobami vydanými. Soud se tak ztotožnil se žalovaným, že nebylo možné stanovit daň dokazováním.
30. Soud souhlasí se závěrem správních orgánů, že žalobce v řízení neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Finanční úřad své pochybnosti o průkaznosti žalobcova účetnictví přehledně shrnul ve výzvách, kde žalobci Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

vysvětlil, že předložené doklady neprokazují zásoby materiálu ani spotřebu nakoupeného materiálu na jednotlivých zakázkách. Žalobce byl seznámen s tím, že jím předložené důkazy nejsou dostatečné. Současně bylo žalobci sděleno, kterou konkrétní okolnost nemá finanční úřad za prokázanou a jak lze tento nedostatek odstranit. Soud se ztotožňuje se závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2019, č. j. 9 Afs 103/2018-41, na který odkazuje žalobce, že daňový subjekt není po stránce důkazní limitován konkrétním důkazem, který má správci daně předložit. Podstatné je, aby unesl své důkazní břemeno. Takto předložený důkazní prostředek však musí být schopen prokázat tvrzení daňového subjektu a zároveň vyvrátit pochybnosti správce daně. Finanční úřad ve výzvách žalobci dostatečně objasnil, proč předložené evidence neprokazují jím uváděná tvrzení a že je třeba předložit další důkazní prostředky k prokázání deklarovaných přijatých zdanitelných plnění. Disponoval-li žalobce takovými podklady, měl je finančnímu úřadu předložit. Verze předestřená žalobcem, že údaje měl k dispozici, ale nevěděl, že je má finančnímu úřadu předložit (resp. že k jejich předložení vyzván nebyl), je ve světle Výzvy I a Výzvy II jen stěží uvěřitelná. Odkaz žalobce na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, podle něhož postačí k prokázání skutečností alespoň dostatečná míra pravděpodobnosti, pokud bude možné z provedených důkazů učinit závěr bez vážných pochybností, je nepřipadný. Žalobci se pochybnosti finančního úřadu vyvrátit nepodařilo, tj. na základě předložených důkazů nebyla dána ani dostatečná míra pravděpodobnosti, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak žalobce tvrdil. Soud proto ve shodě se závěry žalovaného uzavírá, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť předložené účetnictví neobsahovalo průkazně vedenou evidenci zásob vyhovující § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro přechod na pomůcky tak byly splněny.

31. Není rovněž pravdou, že by daň byla stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Použije-li správce daně důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, pak i ty slouží spolu s ostatními pomůckami ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu ke kvalifikovanému odhadu výsledné daňové povinnosti. Stanovení daně podle pomůcek tedy nebrání použití důkazních prostředků předložených daňovým subjektem, které správce daně nezpochybnil. Správce daně není omezen ve výběru, co použije jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103), jeho postup však musí vést ke spolehlivému stanovení daně. Vychází-li správce daně z dokladů, které žalobce sám předkládá a jejichž průkaznost nezpochybnil, postupuje v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Čím přesnější informace správce daně disponuje a využije ji jako pomůcku, tím přesněji může daň stanovit. Využil-li správce daně při stanovení daně žalobcem předložené důkazní prostředky, které nezpochybnil, nezakládá tento postup nepřipustnou kombinaci způsobů pro stanovení daně (na základě dokazování a podle pomůcek). Naopak jde o postup předvídaný v § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, který směřuje k zajištění spolehlivosti stanovené daňové povinnosti. Ani tuto námitku tak soud neshledal důvodnou.
32. Pokud jde o námitky zpochybňující spolehlivost stanovené daňové povinnosti, v tomto ohledu jsou možnosti daňového subjektu do značné míry omezené. Daňový subjekt může namítat, že správce daně vybočil z mezí správního uvážení, neobjasnil, proč byla použita Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

konkrétní pomůcka, případně že jeho úvaha trpí závažnými logickými deficity (např. obsahuje početní chyby či odporuje zásadám logického uvažování). Výběr konkrétní pomůcky musí reálně odrážet ekonomickou realitu žalobce a usilovat o přesnost ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu. Výše doměřené daně by měla rámcově odpovídat výši daně stanovené dokazováním. Daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, přitom povinnost tvrzení a důkazní ohledně nepřiměřenosti výše stanovené daně podle pomůcek leží na daňovém subjektu, který tvrdí a prokazuje, z jakých důvodů považuje výši stanovené daně za nepřiměřenou (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu 26. 4. 2024, č. j. 2 Afs 333/2021-60, ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).

33. Ke spolehlivosti stanovené daně se žalovaný vyjádřil v bodech 40 až 52 napadeného rozhodnutí. Důležité je přitom zmínit, že odvolání žalobce směřovalo výlučně k nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoliv ke zpochybnění výběru konkrétních srovnatelných subjektů. Tím je do značné míry ovlivněna podrobnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k výběru srovnatelných subjektů, neboť žalobce způsob jejich výběru v průběhu daňového řízení nijak nezpochyboval. To činí až v podané žalobě. V napadeném rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že doměření daně podle pomůcek představuje kvalifikovaný odhad daně na základě informací známých o daňovém subjektu (bod 40 napadeného rozhodnutí). Následně popsal, jaké pomůcky správce daně použil a jak při stanovení daně postupoval (bod 43 až 50 napadeného rozhodnutí). Pokud jde o daň na vstupu, použil finanční úřad jako pomůcku nezpochybněné údaje o přijatých zdanitelných plněních vykázaných v evidenci pro účely daně. V případě základu a výše daně na výstupu použil finanční úřad jako pomůcku u uskutečněných zdanitelných plnění nezpochybněné hodnoty přijatých zdanitelných plnění nakoupených zásob od dodavatelů a jejich zaúčtování a porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, přičemž vybral dva subjekty, které se dle jeho úvahy nejvíce přibližovaly žalobci (viz str. 17 až 19 a str. 53 až 55 Zprávy o daňové kontrole). Pro výběr srovnatelných daňových subjektů finanční úřad zvolil následující kritéria: předmět činnosti (CZ-NACE 412000 – Výstavba bytových a nebytových budov); plátce daně z přidané hodnoty; oblast poskytování služeb – Kraj Vysočina, roční úhrn čistého obrátu v rozmezí od 4 500 000,- Kč do 11 500 000,- Kč, průměrný přepočtený počet zaměstnanců ve výši od 0 do 5 (str. 17 až 19 a str. 52 až 54 Zprávy o daňové kontrole). Poté stanovil poměr, v jakém se uskutečňovaná zdanitelná plnění v jednotlivých měsících podílejí na celkových uskutečněných zdanitelných plněních. Následně převzal údaje o uskutečněných zdanitelných plněních srovnatelných daňových subjektů a stanovil jejich průměr. Celková průměrná hodnota uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2017 byla přerozdělena v poměru, ve kterém se uskutečňovaná plnění v jednotlivých měsících podílela na celkových uskutečněných zdanitelných plněních každého srovnatelného daňového subjektu za výše uvedená zdaňovací období. Stejně tak finanční úřad celkovou průměrnou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2018 přerozdělil v poměru, v jakém se uskutečňovaná zdanitelná plnění dle jednotlivých řádků podílela na uskutečnění zdanitelných plnění každého srovnatelného daňového subjektu za jedno zdaňovací období (str. 20 až 29 a str. 56 až 68 Zprávy o daňové kontrole). Žalovaný výše popsaný způsob stanovení daně nepovažoval za zjevně nelogický. Uzavřel proto, že

finanční úřad při volbě pomůcek naplnil požadavek maximálního přiblížení se realitě a nevybočil z mezí správního uvážení (viz body 51-52 napadeného rozhodnutí).

34. Se závěry žalovaného, resp. finančního úřadu se soud ztotožnil. S ohledem na kritéria, z nichž finanční úřad při výběru konkrétních srovnatelných subjektů vycházel, nelze žalobci přisvědčit, že výběr srovnatelných subjektů postrádal logickou úvahu, případně že nereflektoval sociální a ekonomickou realitu žalobce. Postup finančního úřadu při výběrů srovnatelných subjektů představuje správní uvážení, které dle § 114 odst. 4 daňového řádu není přezkoumatelné žalovaným ani správním soudem. Předchází mu totiž fakt, že žalobce nedostál zákonné povinnosti prokázat svá tvrzení, proto správce daně musel vycházet i z jiných než ze žalobcem poskytnutých údajů. Hodlal-li žalobce účinně zpochybnit spolehlivost daňové povinnosti stanovené podle pomůcek, byl povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V případě, že nesplnil v průběhu dokazování v daňovém řízení své povinnosti, a tato situace měla za následek stanovení daně podle pomůcek, byl žalobce povinen nést negativní důsledky porušení svých povinností, tj. i fakt, že daň stanovená odhadem nemusí vždy zcela přesně odpovídat skutečnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Žádné konkrétní důkazy zpochybňující výslednou daňovou povinnost stanovenou na základě pomůcek žalobce nepředložil.
35. Soud odmítá výtky žalobce, že došlo k porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, jelikož mu nebyly známy konkrétní údaje o subjektech, v důsledku čehož nemohl reagovat na výběr provedený finančním úřadem. Již ve Zprávě o daňové kontrole finanční úřad žalobci sdělil, že z důvodu zachování mlčenlivosti mu nelze poskytnout bližší informace o srovnatelných subjektech (str. 17 a 53 Zprávy o daňové kontrole), nicméně základní údaje o nich byly žalobci zpřístupněny (velikost, obor podnikání, počet zaměstnanců, obrát atd.). S tímto postupem se ztotožňuje i soud, neboť ani podle ustálené judikatury žalobce není oprávněn domáhat se informace, kdo je srovnatelným subjektem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 10 Afs 372/2017-89, nebo ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 493/2021-44). Ostatně žalobce v podaném odvolání způsob výběru srovnatelných subjektů nijak nezpochybňoval. Odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, č. N 2/32 SbNU 9, týkající se předběžné selekce důkazů, není přílehlavý, neboť údaje o srovnatelných subjektech jsou pomůckami, nikoliv důkazy. Z toho také plynou již výše zmíněná specifika omezující možnost daňového subjektu do výběru srovnatelných subjektů zasahovat. Uvádí-li žalobce v žalobě, že mu nebylo vysvětleno, proč v roce 2017 a 2018 byly použity jiné srovnatelné subjekty, zde lze uvést, že ani taková možnost by nebyla nijak neobvyklá, neboť sítěžejní pro výběr srovnatelných subjektů byla kritéria stanovená finančním úřadem; těm mohly v roce 2017 a 2018 vyhovovat odlišné subjekty. Soud nicméně z vyhledávací části spisu ověřil, že v nynějším případě byly v letech 2017 i 2018 použity údaje stejných srovnatelných subjektů A a B (viz č. l. 104 správního spisu).
36. Přiměřenost použitých pomůcek není způsobilé zpochybnit ani tvrzení žalobce o vyšším obrátu jednoho ze srovnatelných subjektů. S ohledem na výše popsany postup stanovení daně podle pomůcek, k němuž došlo na základě vzájemného *poměru* tržeb a obrátu, nebyla samotná výše obrátu srovnatelného subjektu určující pro stanovení daně žalobce podle Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

pomůcek. Nadto soud připomíná, že žalobce vlastní výši obratu v řízení neprokázal. Finančním úřadem zvolený postup při stanovení daně podle pomůcek se nerozchází ani se závěry učiněnými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, podle něhož správce daně nesmí vybrat ty nejefektivnější podnikatele. V nynějším případě žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že by finanční úřad účelově vybíral ekonomicky nejvýkonnější subjekty, zjištěny nebyly; žalobce ani v tomto ohledu nic konkrétního netvrdil.

37. Namítá-li žalobce, že se žalovaný při stanovení pomůcek nezabýval výhodami plynoucími pro žalobce ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, pak soud odkazuje na body 17 a 20 napadeného rozhodnutí. K výhodám se žalovaný vyjádřil v bodě 17 napadeného rozhodnutí, kde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, podle něhož je k výhodám správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Žalobce žádnou konkrétní výhodu, která finančním orgánem měla být zohledněna, nezmínil. Nebylo přitom povinností správních orgánů aktivně vyhledávat okolnosti, které by mohly být uznatelnou výhodou, pokud takové okolnosti nevyplývaly z daňového spisu (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2023, č. j. 10 Afs 88/2023-40, a ze dne 26. 2. 2024, č. j. 10 Afs 420/2019-80). Žalovaný se tak možnými výhodami pro daňový subjekt zabýval v napadeném rozhodnutí pouze v teoretické rovině se závěrem, že výhody lze žalobci přisoudit pouze v případě, že skutečně existují. Za výhodu podle žalovaného nebylo možné považovat výběr srovnatelného daňového subjektu (bod 20 napadeného rozhodnutí). Postup žalovaného plně odpovídá výše citované judikatuře. Námitka nedostatečné spolehlivosti použitých pomůcek není důvodná.
38. Soud tak nesouhlasí s argumentací zástupce žalobce, že správce daně „neaplikoval duch zákona“ a „nepochopil 'kóru' celého problému“. Stanovení daně podle pomůcek v nynějším případě bylo zákonem předvídaným důsledkem toho, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování, nikoliv důsledkem chybného procesního postupu správce daně.
39. Soud nezjistil ani porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 6 Úmluvy a práva na dosažení účinné nápravy při porušení práv žalobce ve smyslu čl. 13 Úmluvy. Žalobci nebylo znemožněno podat odvolání proti shora uvedeným dodatečným platebním výměrům, nicméně žalobci se nepodařilo zpochybnit jejich zákonnost. Jeho argumenty zpochybňující zákonnost dodatečných platebních výměrů i napadeného rozhodnutí neobstály ani před soudem.
40. Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

41. Výrok o nákladech řízení účastníků se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšný byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, navíc náhradu žádných nákladů řízení ani nepožadoval. Proto bylo rozhodnuto, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 19. června 2025

David Raus v.r.
předseda senátu