



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **R. H.**

zastoupen Mgr. et Bc. Lubošem Klimentem, advokátem
sídlem Ždírec 99

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 9. 2023, č. j. 32180/23/5200-10422-711621
a č. j. 32541/23/5200-10422-711621,

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 příjmů fyzických osob podle pomůcek za zdaňovací období 2017 a 2018. Předmětem žalobcova podnikání je provozování vinoték a jedné provozovny zlatnictví.
2. Vzhledem k tomu, že žalobce podal za rok 2017 i 2018 daňová přiznání bez vyplněných hodnot i příloh (tzv. blanketní daňová přiznání, u nichž uvedl nulové údaje), zahájil u něj Finanční úřad pro Kraj Vysočina postup k odstranění pochybností (výzvy k odstranění pochybností ze dne 24. 7. 2018, č. j. 1366601/18/2914-50524-712646, a ze dne 16. 9. 2019, č. j. 1597907/19/2914-50524-712464). Žalobce pochybnosti finančního úřadu neodstranil, proto u něj finanční úřad následně zahájil daňovou kontrolu (protokoly ze dne 13. 3. 2019, č. j. 399590/19/2914-60561-703256, a ze dne 11. 3. 2020, č. j. 293446/20/2914-60562-711795) a vyzval jej k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně. Žalobce v průběhu daňové kontroly pochybnosti finančního úřadu nerozptýlil. Předložil sice prvotní doklady za pořízení zboží (faktury a výdajové podkladní doklady), avšak nepředložil účetní doklady (zejm. evidenci zásob), ze kterých by bylo možné ověřit, že nakoupené zboží bylo použito k jeho ekonomické činnosti. Bez řádné evidence zásob nebyla prokázána vazba na vykázané tržby, proto finanční úřad doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) podle pomůcek – dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 2. 2022, č. j. 189569/22/2914-50523-712464, za zdaňovací období 2017 ve výši 1 187 557 Kč a dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 2. 2022, č. j. 189764/22/2914-50523-712464, za zdaňovací období 2018 ve výši 21 984 Kč. Důvody a postup při stanovení daně podle pomůcek podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 1. 2022, č. j. 63321/22/2914-60562-711795 (dále jen „Zpráva“).
3. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 9. 2023, č. j. 32180/23/5200-10422-711621 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), změnil dodatečný platební výměr na daň za zdaňovací období roku 2017 tak, že vyměřil žalobci daň ve výši 918 341 Kč (zohlednil uplatnění daňové ztráty). Dále rozhodnutím ze dne 27. 9. 2023, č. j. 32541/23/5200-10422-711621 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu, jímž byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období roku 2018.

II. Žaloba

4. Žalobce považuje napadená rozhodnutí za nepřezkoumatelná a nezákonná. Je přesvědčen, že prokázal skutečnosti rozhodné pro stanovení daně. Nebyl tedy důvod k vydání výzev ani k přenesení důkazního břemena zpět na něj. Daňová přiznání obsahovala předepsané náležitosti a skutečnosti rozhodné pro vyměření daně. Nebyl proto důvod zahajovat postup k odstranění pochybností. Na výzvu k odstranění pochybností nereagoval z organizačních důvodů.
5. Žalovaný extenzivně aplikoval ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Pochybení žalobce nedosahovala takové intenzity, aby zatemnila obraz o hospodaření žalobce. Závěry správních orgánů zasahují do jeho práv ve smyslu § 5 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

6. Je přesvědčen, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Své povinnosti při dokazování řádně splnil, proto bylo možné stanovit daň dokazováním. Daň stanovená podle pomůcek je nesprávná, nepřesná a nezákonná; s touto námitkou se přitom správní orgány dostatečně nevypořádaly.
7. Žalovaný se nedostatečně věnoval také námitce nevyužití údajů z elektronické evidence tržeb (dále jen „EET“). Správce daně měl při stanovení daně využít údaje ze žalobcem vedené evidence tržeb. Strohá argumentace k nemožnosti využití EET obsažená v napadeném rozhodnutí je účelová. Údaje z EET jsou dostatečným důkazem ohledně výše tržeb žalobce. Svědčí rovněž o správnosti vedení účetnictví. Nebyly tak dány důvody pro odmítnutí tohoto důkazu. Pokud byla EET odmítnuta, bylo povinností správce daně náležitě vysvětlit, proč konkrétní důkaz nebyl proveden.
8. Navrhl, aby soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobě (podaných zvláště k jednotlivým zdaňovacím obdobím) uvedl, že finanční úřad nemohl vycházet pouze z původních „blanketních“ daňových přiznání. Navíc žalobce svá daňová tvrzení v čase postupně měnil. Finanční úřad opakovaně vyzýval žalobce k předložení evidence majetku a závazků, avšak žalobce nepředložil průkaznou evidenci zásob, ani jinou evidenci, která by stav a pohyb zásob v průběhu účetního období prokázala. Žalobce nepředložil ani inventarizaci zásob, proto finanční úřad nemohl ověřit vykázaný základ daně. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 žalobce neprokázal správnost provedení postupu přechodu z vedení daňové evidence na vedení účetnictví (tzv. převodový můstek). Byly tak naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
10. Dodal, že stanovení daně podle pomůcek není nikdy zcela přesné, neboť jde o kvalifikovaný odhad. Podstatné je, aby použité pomůcky nebyly nepřiměřené a aby výsledná daň nevycházela ze zjevně nesprávných údajů, početních chyb a neodporovala zásadám logického myšlení. Finanční úřad ani žalovaný se žádných excesů nedopustili. V napadených rozhodnutích žalovaný dostatečně objasnil důvody nezohlednění údajů z EET.
11. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

12. Žaloba **není** důvodná.
13. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti.
14. Platí přitom, že 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 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

15. Napadená rozhodnutí shora uvedeným požadavkům na přezkoumatelnost vyhovují, jsou řádně odůvodněná, jejich obsah není vnitřně rozporný či nesrozumitelný, závěry žalovaného jsou založeny na logických argumentech. Žalobce nepřezkoumatelnost spojuje zejména s nevysvětlením důvodů pro stanovení daně podle pomůcek a s neodůvodněným odmítnutím EET při stanovení výnosů. K tomu soud uvádí, že naplněním důvodů pro stanovení daně podle pomůcek (i jejich přiměřeností) se žalovaný podrobně zabýval v bodech 37–91 prvního napadeného rozhodnutí a následně v bodech 92–93 reagoval na obecnou námitku žalobce v tomto směru. Obdobně ve druhém napadeném rozhodnutí se danou námitkou žalovaný zabýval v bodech 31–68 a na námitku žalobce v tomto směru reagoval v bodech 69–70. Není tedy pravdou, že by se žalobci nedostalo vysvětlení, z jakých důvodů byla daň stanovena podle pomůcek. K využitelnosti EET se žalovaný vyjádřil v bodě 95 prvního napadeného rozhodnutí a v bodě 72 druhého napadeného rozhodnutí. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu vysvětlil, že se daňový subjekt nemůže domáhat použití konkrétních pomůcek. Tržby dle EET byly použity při zohlednění reálnosti stanovených výnosů, nicméně bylo vycházeno z toho, že se jedná o tržby minimální, neboť mohou existovat i další tržby, které se v systému EET objevit nemusely (např. fakturace). I k této námitce žalobce tak žalovaný poskytl řádné vysvětlení. Ostatně žalobce se závěry žalovaného v podané žalobě věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného vypořádání námitek možné nebylo. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.
16. Dále soud hodnotil, zda byly naplněny podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, resp. zda správní orgány nepochybily, pokud nevyužily údaje z EET pro stanovení výnosů.
17. 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.*
18. Podle § 92 odst. 3 daňový řád *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.*
19. Podle § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, *pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*

20. Podle § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), *účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*
21. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „vyhláška 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.*
22. Stanovení daně podle pomůcek představuje 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.
23. Podmínkami pro stanovení daně podle pomůcek tedy jsou a) nesplnění některé z povinností daňového subjektu při dokazování, b) nemožnost stanovení daně dokazováním, a c) spolehlivé stanovení daně.
24. Ze správního spisu vplynuly následující skutečnosti. Výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 7. 2018, č. j. 1366601/18/2914-50524-712646, byl u žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2017 zahájen postup k odstranění pochybností, jelikož řádně nevyplnil daňové přiznání (uvedl v něm nulové údaje) a nepřipojil k němu žádné přílohy. Žalobce vytykané nedostatky neodstranil, neboť na výzvu finančního úřadu nepředložil žádné důkazní prostředky. Finanční úřad proto zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017 (protokol ze dne 13. 3. 2019, č. j. 399590/19/2914-60561-703256). Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 vyzval finanční úřad žalobce k odstranění pochybností výzvou ze dne 16. 9. 2019, č. j. 1597907/19/2914-50524-712464 (doručenou 27. 9. 2019). Ani v tomto případě žalobce pochybnosti finančního úřadu neodstranil, proto správce daně ukončil postup k odstranění pochybností (protokol ze dne 11. 3. 2020, č. j. 293446/20/2914-60562-711795) a zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2018.
25. Není tedy pravdou, že by žalobce nevěděl, proč byl v jeho případě zahájen postup k odstranění pochybností; to bylo řádně vysvětleno ve výzvách finančního úřadu k odstranění pochybností. Postup správce daně reagoval na tzv. blanketní daňová přiznání žalobce, která neobsahovala žádné údaje ani přílohy, v důsledku čehož nebylo možné ověřit správnost vykázaných údajů.
26. V rámci daňové kontroly žalobce určité důkazní prostředky předložil, nicméně ani z nich podle finančního úřadu nebylo zřejmé, že zboží zahrnuté do nákladů bylo využito pro

dosažení vykázaných příjmů. Finanční úřad měl pochybnosti o správnosti vedeného účetnictví, stavu zásob podle evidence o zásobách a o provedení inventarizace majetku a závazků za příslušná zdaňovací období. Ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 dále finanční úřad zpochybňoval správnost zvýšení základu daně při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví. Vyzval proto žalobce k prokázání skutečností ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 ve výzvách ze dne 21. 3. 2019, č. j. 503875/19/2914-60561-700684 (dále jen „Výzva I“), ze dne 25. 9. 2019, č.j. 1623533/19/2914-60562-711795 (dále jen „Výzva II“), a ze dne 14. 1. 2020, č. j. 25514/20/2914-60562-711795 (dále jen „Výzva III“), a ve vztahu ke zdaňovacímu období 2018 ve výzvě ze dne 16. 6. 2020, č. j. 1158877/20/2914-60562-711795 (dále jen „Výzva 1“). Ani v návaznosti na tyto výzvy žalobce neprokázal řádné vedení evidence zásob a inventarizace. Finanční úřad proto uzavřel, že žalobce neprokázal správnost, průkaznost a úplnost vedení účetnictví, ani správnost nákladů na prodané zboží. Nebylo tedy zřejmé, zda zboží zahrnuté do nákladů bylo použito výhradně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zpochybněna byla rovněž správnost vykázaných výnosů (str. 18 a 19 Zprávy).

27. Žalobce je přesvědčen, že své důkazní břemeno unesl. Předložil hlavní knihu položkovou, účetní deník a předvahu, přijaté a vydané faktury, přijaté a vydané pokladní doklady, sestavy a přiznání k DPH a kontrolní hlášení.
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. Nepředložil průkaznou evidenci zásob, z níž by bylo možné zjistit druh, množství a pohyb nakupovaného (resp. prodávaného) zboží, skutečnou spotřebu zboží a jeho následné promítnutí do tržeb (bod 35 prvního napadeného rozhodnutí a bod 48 druhého napadeného rozhodnutí). Žalobce tedy nedostal povinnosti plynoucí z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., proto finanční úřad považoval účetnictví žalobce za neprůkazné (str. 10, 11, 16 a 17 Zprávy). Finanční úřad odkázal na zákon o účetnictví a na podstatu inventarizace, tj. ověření shody doloženého skutkového stavu se zůstatky na majetkových a závazkových účtech. S tím úzce souvisí požadavek průkazné skladové evidence, neboť jen tak lze zajistit správnou inventarizaci podle zákona o účetnictví. Finanční úřad nebyl schopen ověřit, zda zaúčtované náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. že žalobcem vykázané výnosy byly odrazem vyskladněného a prodaného zboží. Stejně tak nebylo možno ověřit výši výnosů zaúčtovaných žalobcem. Finanční úřad proto účetnictví žalobce označil za neprůkazné a neúplné. S ohledem na nedoložení inventarizace pohledávek a závazků ke dni 31. 12. 2017 nebylo průkazné ani účtování k rozvahovému dni 31. 12. 2018 a přechod do dalšího účetního období. Podle finančního úřadu tak nebylo možné stanovit daň dokazováním.
29. Žalovaný se námitkou unesení důkazního břemena zabýval zejména v bodech 38 až 51 prvního napadeného rozhodnutí a v bodech 32 až 42 druhého napadeného rozhodnutí. Odkázal na obsah Výzvy I, Výzvy II, Výzvy III a Výzvy 1 a na průběh dokazování popsany

ve Zprávě (str. 2, 11 a 17). Souhlasil s finančním úřadem, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Finanční úřad ve Zprávě poukázal na to, že přibližně 50 % ze zaúčtovaných nákladů činily náklady na pořízení zboží. K tomu žalobce doložil jen prvotní doklady za pořízení zboží (faktury a výdajové pokladní doklady), nikoliv další účetní doklady (výdejky, příjemky, skladové karty, tj. evidenci o zásobách), ze kterých by bylo možné ověřit, že zboží bylo použito k ekonomické činnosti daňového subjektu. V důsledku chybějící evidence zásob nebylo možné ověřit, že zboží účtované do nákladů na účty 5041 – vína, 5042 – potraviny a 5044 – nákup zboží bylo prodáno a tržby z jeho prodeje byly v plné výši zaúčtované do výnosů (navíc za situace, kdy žalobce účtoval nákup zboží bez analytického členění dle jednotlivých provozoven, ačkoli tržby účtoval v analytickém členění dle jednotlivých provozoven). Bez řádně vedené evidence zásob žalobce neprokázal vazbu nakoupeného zboží na vykázané tržby. Nebylo tedy vyloučeno, že docházelo ke krácení tržeb, resp. že zboží bylo použito pro jiné účely než k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (str. 19 a 20 Zprávy). Žalovaný se proto ztotožnil s finančním úřadem, že nebylo možné stanovit daň dokazováním.

30. Soud souhlasí se správními orgány, že žalobce v průběhu daňového řízení neunesl své důkazní břemeno, v důsledku čehož nebylo možné stanovit daň dokazováním. Pro žalobce nemohlo být nijak překvapivé, že finanční úřad neakceptoval jeho tzv. blanketní („nulová“) daňová přiznání a požadoval deklarované skutečnosti doložit. Vzhledem k tomu, že žalobce zůstal v průběhu postupu k odstranění pochybností pasivní, byla zahájena daňová kontrola. Jako zcela lichou proto soud odmítá námitku žalobce, že finanční úřad na něj přenášel důkazní břemeno v rozporu se zákonem. Finanční úřad své pochybnosti o průkaznosti žalobcova účetnictví přehledně shrnul ve výzvách, v nichž žalobci vysvětlil, že předložené doklady neprokazují stav zásob a že z inventarizace není zřejmé, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví, resp. že žalobce při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví postupoval v souladu se zákonem o daních příjmů (přílohy č. 3 a § 23 odst. 14 zákona o daních z příjmů). Postup finančního úřadu tak zcela odpovídal § 92 odst. 3 daňového řádu.
31. Akceptovat nelze ani výtku, že žalovaný vycházel z extenzivního výkladu *vážných a důvodných pochybností*. Postup finančního úřadu ob stojí i ve světle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, na který žalobce v žalobě odkazuje. Soud nemá pochyb o tom, že nesrovnalosti zjištěné v nynějším případě dosahovaly takové intenzity, že zatemnily obraz o hospodaření žalobce. Ani dodatečně doloženými doklady se žalobci nepodařilo vyvrátit pochybnosti finančního úřadu, tj. ani na základě důkazních prostředků předložených v rámci daňové kontroly nevznikla dostatečná míra pravděpodobnosti, že nakoupené zboží bylo použito výhradně k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pochybnosti přetrvávaly i o správnosti vykázaných výnosů, jakož i o správnosti, průkaznosti a úplnosti vedeného účetnictví. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, neboť předložené účetnictví neobsahovalo průkazně vedenou evidenci zásob ani řádně provedenou inventarizaci vyhovující § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. V důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro přechod na pomůcky tak byly splněny.
32. Pokud jde o námitky zpochybňující spolehlivost daňové povinnosti, v tomto ohledu jsou možnosti daňového subjektu do značné míry omezené. Žalobce může namítat, že správce

daně vybočil z mezí správního uvážení, neobjasnil, proč byla použita konkrétní pomůcka, případně že jeho úvaha trpí závažnými logickými deficity (např. obsahuje početní chyby či odporuje zásadám logického uvažování). Výběr konkrétní pomůcky musí odrážet ekonomickou realitu žalobce a ve vztahu k němu usilovat o přesnost. Výše doměřené daně by měla rámcově odpovídat výši daně stanovené dokazováním. Žalobce může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, přitom povinnost tvrzení a povinnost důkazní ohledně nepřiměřenosti výše daně stanovené podle pomůcek leží na žalobci, 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. Pro stanovení dílčího základu daně ze závislé činnosti použil finanční úřad jako pomůcku částku vykázanou žalobcem v dodatečném daňovém přiznání podaném v průběhu daňové kontroly, neboť tato částka nebyla zpochybněna. Při stanovení daně ze samostatné činnosti použil finanční úřad jako pomůcku a) finančním úřadem stanovené výnosy za prodané zboží na základě obchodní přírážky, b) finančním úřadem stanovené esenciální náklady, c) převodový můstek (týkající se daně za zdaňovací období 2017) a d) ostatní zjištěné skutečnosti mající vliv na základ daně z příjmů. Výši nákladů na pořízení zboží určil finanční úřad na základě údajů shromážděných od dodavatelů žalobce, přičemž zohlednil počáteční a konečný stav zásob za příslušná zdaňovací období. Za účelem stanovení výše obchodní přírážky finanční úřad oslovil vybrané subjekty (s ohledem na jejich srovnatelný předmět podnikání, místo podnikání, velikost objektu a charakter subjektu); u nich se obchodní přírážka pohybovala v rozmezí 45 % až 100 % u činnosti maloobchodního prodeje vína a v rozmezí 40 % až 95 % u činnosti maloobchodního prodeje ve zlatnictví. Ze žalobcových účetních knih vyplývala přírážka ve výši 82,15 % za zdaňovací období 2017 a 78,51 % za zdaňovací období 2018. Tyto obchodní přírážky deklarované žalobcem finanční úřad akceptoval, neboť jejich výše nevybočovala z tržních mezí. Jako pomůcku pro stanovení výnosů tak finanční úřad využil obchodní přírážku uváděnou žalobcem. Výnosy za prodané zboží pak finanční úřad stanovil jako součin nákladů na zboží a obchodní přírážky za příslušné zdaňovací období. Celkové náklady na prodané zboží tak činily 28 552 028 Kč (za zdaňovací období 2017) a 17 122 596 Kč (za zdaňovací období 2018). Zohledněny byly rovněž ostatní skutečnosti mající vliv na základ daně a výhody pro daňový subjekt (str. 20 až 34 Zprávy a body 56 až 91 prvního napadeného rozhodnutí, resp. body 47 až 68 druhého napadeného rozhodnutí)
34. Žalovaný výše popsany způsob stanovení daně finančním úřadem považoval za důsledný. Konstatoval, že použití zvolených pomůcek vedlo k sestavení kvalifikovaného odhadu výše tržeb a ke stanovení daně v takové výši, aby se co nejvíce přiblížila realitě (bod 90 prvního napadeného rozhodnutí a bod 67 druhého napadeného rozhodnutí). Žalovaný se s výpočtem správce daně ztotožnil, pouze ve vztahu ke zdaňovacímu období 2017 uznal argumentaci žalobce ohledně možného uplatnění daňové ztráty za předchozí zdaňovací období a změnil rozhodnutí finančního úřadu ve prospěch žalobce.
35. Soud je přesvědčen, že postup, který správní orgány zvolily, je logický, řádně odůvodněný, nevykazuje znaky svévole a reflektuje sociální a ekonomickou realitu žalobce. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že doměření daně podle pomůcek představuje kvalifikovaný odhad daně na základě informací známých o daňovém subjektu (bod 56 prvního napadeného rozhodnutí a 47 druhého napadeného rozhodnutí). Následně popsal,

jaké pomůcky finanční úřad použil a jak při stanovení daně postupoval (body 59 až 91 prvního napadeného rozhodnutí a body 50 až 68 druhého napadeného rozhodnutí). Hodlal-li žalobce účinně zpochybnit spolehlivost daně stanovené podle pomůcek, byl povinen svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazními prostředky. Jedinou konkrétní výtkou související s námitkou nepřiměřenosti stanovené daně byla argumentace, že finanční úřad měl při určení výnosů využít údaje z EET za příslušná zdaňovací období.

36. Žalovaný žalobci v bodě 95 prvního napadeného rozhodnutí a v bodě 72 druhého napadeného rozhodnutí zdůvodnil, proč tyto údaje nepoužil jako pomůcku; konkrétně uvedl, že daňový subjekt může brojit pouze proti výslednému určení daně. Výši tržeb zaevidovaných do systému EET bylo třeba podle žalovaného požadovat za výši minimální. Vedle uvedených tržeb mohly podle žalovaného existovat i tržby (výnosy), které se v tomto systému nemusely objevit, např. pohledávky mající vliv na výši výnosů předmětného zdaňovacího období a tím i na výši základu daně. Dále poukázal na to, že důvěryhodnost údajů z EET snižuje také absence skladové evidence a nedoložení provedení inventarizace majetku. Žalovaný tedy nemohl ověřit, zda jsou v systému EET zaevidovány hotovostní tržby v závislosti na vyskladněných a spotřebovaných zásobách zboží.
37. Ze správního spisu vyplývá, že výše tržeb dle EET v roce 2017 byla 31 033 175,86 Kč včetně DPH a tržby stanovené správcem daně činily 31 007 937 Kč bez DPH. V roce 2018 činily hotovostní tržby dle EET 19 785 322 Kč včetně DPH, zatímco tržby stanovené správcem daně činily 16 313 418 Kč bez DPH. Správce daně ve Zprávě poznamenal, že pro žalobcův obor činnosti platila zákonná povinnost elektronické evidence tržeb (EET), která zaručovala a deklarovala údaje aktuálně fiskalizované, tj. údaje o aktuálně obdržené hotovostní tržbě. Výše deklarovaných tržeb dle EET a tržeb stanovených správcem daně naznačuje, že žalobce na správcem daně stanovené tržby reálně mohl dosáhnout. Výši takto fiskalizovaných tržeb však bylo nutné podle správce daně považovat za tržby minimální, neboť mohly existovat i příjmy, které se v tomto systému objevit nemusely, např. fakturace (viz str. 22 a 30 Zprávy). K námitce nezohlednění EET vznesené již v rámci daňové kontroly správce daně vysvětlil: „*Správce daně jako pomůcku pro stanovení tržeb z prodeje zboží nemohl (bez dalšího) zvolit pouze údaje evidované v EET (po snížení o DPH), jak navrhuje daňový subjekt. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt prodával zboží se základní i sníženou sazbou daně z přidané hodnoty a správci daně nebyla bez doložení inventarizací známá struktura prodávaného zboží, není zřejmé, o jakou sazbu DPH by měl správce daně evidované tržby snížit. (...) Daňový subjekt předloženými účetními knihami (...) deklaroval, že v roce 2017 vykázal tržby z prodeje zboží ve výši více než 28 mil. Kč, což je více než tržby evidované daňovým subjektem v EET, po snížení např. o sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 15 % (natož pak 21%), i z toho důvodu měl správce daně pochybnosti o tom, zda v EET byly evidovány veškeré tržby z prodeje zboží. I proto správce daně pro stanovení tržeb z prodeje zboží zvolil jako pomůcku údaje zjištěné od dodavatelů daňového subjektu a údaje o obchodní přírážce.*“ (str. 37 Zprávy). Soud se na základě výše uvedeného s postupem finančního úřadu, resp. žalovaného ztotožnil. Předně je nutné uvést, že jak vyplývá z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, volba konkrétních podkladů, které finanční úřad použije jako pomůcky, je na jeho vlastní úvaze, přičemž žalobci do této úvahy zasahovat nepřísluší. Vysvětlení, proč nebyly zohledněny údaje z EET, je logické. Údaje o tržbách v EET jednak nemusely obsahovat veškeré výnosy, jednak (a to zejména) byly uváděny včetně DPH, tudíž je bez řádně vedené skladové evidence nebylo možné od DPH pro účely stanovení daně očistit. Jak totiž přilehavě vysvětlil finanční úřad ve Zprávě, s ohledem na nedostatky žalobcova účetnictví nebylo zjiřitelné, jaké zboží a s jakou DPH

bylo v předmětném období prodáno. Správní orgány tedy řádně vysvětlily, proč pro stanovení výnosů nevyužily primárně údaje z EET (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2024, č. j. 10 Afs 188/2023-32). Námitka nezohlednění údajů z EET tak není důvodná.

38. Argumentuje-li žalobce, že nebyl dán ani jeden z důvodů pro odmítnutí provedení důkazu, proto mělo být k EET přihlédnuto, pak se tato argumentace míjí s postupem finančního úřadu. Ten totiž nestanovil daň dokazováním, ale na základě pomůcek. V takovém případě je podle § 98 odst. 1 daňového řádu na úvaze správce daně, jaké podklady jako pomůcky použije; zároveň nese odpovědnost za to, že daň bude stanovena dostatečně spolehlivě. Tomuto postupu předchází porušení povinností daňovým subjektem při dokazování jeho tvrzení vůči správci daně. Poté, co daňový subjekt není schopen doložit svá tvrzení, není již oprávněn zasahovat do postupu správce daně, který stanovuje daň na základě pomůcek tzv. kvalifikovaným odhadem.
39. Závěr žalovaného není v rozporu ani s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, zmiňovaným v žalobě. Jak soud konstatoval výše, žalobce své důkazní břemeno neunesl, proto daň nebyla stanovena dokazováním, ale na základě pomůcek. Na tom nic nemění ani žalobcem zmiňované údaje z EET, neboť ani tyto údaje zjevnou nepřiměřenost daně stanovené finančním úřadem na základě pomůcek nedokládají. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 38 zmiňovaného rozsudku, námitkami zpochybňujícími spolehlivost stanovené daně lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, nikoli domoci se stanovení daně způsobem, který daňovému subjektu lépe vyhovuje. Svá tvrzení měl žalobce směřovat k výsledně stanovené dani (zda je takto stanovená daň v hrubém nepochybně s tou, která mu měla být stanovena), nikoli ke způsobu výběru pomůcek; to však neučinil. Námitka nedostatečné spolehlivosti použitých pomůcek tak není důvodná.
40. Závěrem soud shrnuje, že pokud žalobce nesplnil v průběhu dokazování v daňovém řízení své povinnosti a tato situace měla za následek stanovení daně podle pomůcek, je 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 důkazní prostředky zpochybňující výslednou daňovou povinnost stanovenou na základě pomůcek žalobce nepředložil. Závěr žalovaného, že byly naplněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek a daň byla v příslušných zdaňovacích obdobích stanovena spolehlivě, tedy ob stojí (i ve světle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, na který žalobce odkazuje v žalobě). Soud proto neshledal, že by došlo k porušení zásad legality či přiměřenosti dle § 5 odst. 3 daňového řádu.
41. Ze všech shora uvedených důvodů soud bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

42. 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. Soud tedy žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 nejbližší 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 29. července 2025

David Raus
předseda senátu