



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Terezy Matuškové v právní věci

žalobce: **PENZION ZUBR s.r.o., IČO: 29261481**
sídlem Lískovec 42, 592 62 Ujčov
zastoupená MORAVIATAX s.r.o., vykonávající daňové poradenství
sídlem Podolí 328, 664 03 Podolí

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2024, č. j. 17971/24/5200-11431-713246,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Soud se v této věci zabýval tím, zda správce daně přistoupil ke stanovení daně z příjmů právnických osob podle pomůcek v souladu se zákonem.
2. Finanční úřad pro Kraj Vysočina („správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014. V rámci kontroly dospěl

k závěru, že nelze stanovit daň dokazováním a přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Na základě výsledku daňové kontroly vydal dne 7. 3. 2024 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období 2013, č. j. 285659/24/2914-50522-700528, a 2014, č. j. 286022/24/2914-50522-700528 (oba dohromady dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými žalobci dodatečně snížil daňovou ztrátu o částku 80 567 Kč a 669 197 Kč a stanovil žalobci penále ve výši 806 Kč a 6 692 Kč.

3. Žalobce proti dodatečným platebním výměrům podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 6. 2024, č. j. 17971/24/5200-11431-713246 („napadené rozhodnutí“), zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Žalobce namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a doměření daně je proto nezákonné. Byť žalobce nepředložil správci daně ani skladové evidence ani důkazní prostředky prokazující provedení inventarizace zásob, poskytl správci daně celou řadu jiných důkazních prostředků. Samotné nepředložení skladové evidence pak nemůže být jediným důvodem pro závěr o nemožnosti stanovení daně dokazováním a pro přechod ke stanovení daně podle pomůcek.
5. Žalobce nesouhlasí s výběrem srovnatelných ekonomických subjektů. Zásadní vadou je vymezení místa výkonu činnosti. Podnikání žalobce se nachází v turisticky nepřilíh atraktivní oblasti na okraji Kraje Vysočina. Za srovnatelný proto nelze bez dalšího považovat jakýkoliv subjekt z oblasti celého kraje, pokud tento subjekt dle ekonomických výsledků zjevně sídlí v daleko atraktivnější oblasti. Lokalita tak měla být definována dle charakteru místa a za srovnatelné subjekty měly být označeny např. i ty, co se nacházejí na území Jihomoravského kraje nedaleko žalobce. Žalovaný do srovnání zahrnul zjevně nesrovnatelné subjekty A-C, které dosahovaly zcela odlišných tržeb než jediný srovnatelný subjekt D. Jelikož žalovaný nevymezil, proč do srovnání zvolil subjekty A-C, které dosahovaly jiných ekonomických ukazatelů než subjekt D, je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Jako pomůcku pak správní orgány využily průměrné hodnoty ekonomických ukazatelů. Z judikatury přitom vyplývá, že není nutné porovnávat více subjektů, ale postačuje jeden srovnatelný. Výše nákladů uplatněná žalobcem je pod průměrnou výší nákladů srovnatelných subjektů. Je tedy zjevné, že výše nákladů uplatněná žalobcem nebyla nereálná. Kdyby správce daně využil pouze subjekt D, doměřená daň by byla diametrálně nižší. Zprůměrováním údajů subjektů A-D tak byly uměle navýšeny ekonomické hodnoty, v důsledku čehož je stanovená daň zcela nepřiměřená a nereálná.
6. Žalovaný v žádném z kontrolovaných období nezpochybnil správnost či úplnost žalobcem tvrzených výnosů. Nebyl proto dán důvod pro stanovení výnosů náhradním způsobem. Jelikož správce daně neodůvodnil, proč ke stanovení tržeb podle pomůcek přistoupil, je rozhodnutí nepřezkoumatelné. Podle pomůcek měl případně správce daně stanovit pouze náklady na prodané zboží a spotřebu materiálu. Náklady na energie i služby zpochybněny nebyly a z rozhodnutí neplyne, proč tyto náklady nebyly přiznány v prokázané výši.
7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný setrval na svém právním názoru a odkázal na napadené rozhodnutí. To je plně přezkoumatelné, jak je zřejmé také ze skutečnosti, že žalobce se závěry žalovaného polemizuje.
9. Správce daně dostatečně vymezil pochybnosti, které vznikly na základě nepředložené skladové evidence. Žalobce však nepředložil jiné důkazní prostředky, které by ji nahradily, ani neprokázal provedení inventarizace zásob. Jelikož žalobce sdělil, že nemá k dispozici skladové karty zásob, sešity se záznamy vyskladněných zásob, vnitřní směrnici přirozených úbytků, jídelní a nápojové lístky, kalkulace jídel ani knihy ubytovaných hostů, neexistovaly důkazní prostředky, kterými by bylo možné pohyb zásob, jejich ocenění a využití prokázat. Byl to žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno a neprokázal skutečnosti rozhodné pro věc. Správci daně tak v důsledku důkazní nouze nezbylo než stanovit daň prostřednictvím pomůcek.
10. Daň byla prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě a nedošlo ke zjevně nesprávným či nelogickým postupům. Volba pomůcek je zcela v kompetenci správce daně, přičemž byly zvoleny adekvátně k předmětu, charakteru a způsobu podnikání žalobce. Správce daně subjekty vybral v souladu s ustálenou judikaturou, přepočítal je koeficientem srovnatelnosti na velikost podnikání žalobce, zohlednil také poměr vyšších nákladů v prvních letech podnikání. Bylo by nevhodné, aby správce daně z vybraných srovnatelných subjektů vytrídil pouze ty, u nichž jsou zjištěné údaje ku prospěchu žalobce. Takový postup by byl v rozporu s potřebou stanovit daň dostatečně spolehlivě.
11. V důsledku chybějící skladové evidence nelze ověřit, zda účtované zboží bylo také prodáno a zda jsou tržby z jeho prodeje zaúčtované v plné výši do výnosů. Bez evidence tedy nebyla prokázána vazba na vykázané tržby, což vedlo právě ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně tak výnosy žalobce zpochybnil. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci

12. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích.
13. Žaloba není důvodná.
14. Námitky nepřezkoumatelnosti soud neshledal důvodnými. Nepřezkoumatelnost je jednou z nejzávažnějších vad, kterou může být správní rozhodnutí zatíženo. Aby bylo rozhodnutí přezkoumatelné, z odůvodnění musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal žalovaný za rozhodný, jak uvážil o skutečnostech podstatných pro věc a jak se vypořádal s uplatněnými námitkami. Nepřezkoumatelnost je tedy objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí, tj. zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, nebo rozsudky ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Podle soudu se však žalovaný s uplatněnými námitkami vypořádal dostatečně, jeho hodnocení je srozumitelné a logické a z odůvodnění napadeného rozhodnutí lze seznat, proč žalovaný rozhodl tak, jak rozhodl. Správce daně i žalovaný dostatečně ozřejmili (zejména strany 5 až 7 zprávy o daňové kontrole a odstavce 63 až 66 napadeného rozhodnutí), proč nebylo možné stanovit daň dokazováním. Zpráva o daňové kontrole od str. 9 a napadené rozhodnutí od str. 14 se pak

podrobně zabývají vymezením pomůcek a stanovením daně. Neexistuje tak žádná objektivní překážka pro to, aby soud mohl napadené rozhodnutí přezkoumat v mezích žalobních bodů.

15. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
16. Stanovení daně podle pomůcek je upraveno v § 98 daňového řádu, podle jehož odst. 1, věty první platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
17. Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1. daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň za použití pomůcek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60).
18. 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 (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).
19. V nyní posuzované věci správce daně pro účely daňové kontroly požadoval po žalobci předložení prakticky celého účetnictví za kontrolovaná zdaňovací období (viz výčet dokladů a evidencí v oznámení o zahájení daňové kontroly). V rámci toho požadoval také předložení evidence o zásobách.
20. Účtování o zásobách se řídí § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Podle něj se o

zásobách účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. 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.

21. Žalobce zvolil způsob B, který vyžaduje průkaznost evidence o zásobách v takové míře, že lze kdykoliv v průběhu účetního období prokázat stav zásob a jejich ocenění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, č. j. 8 Afs 289/2020-40). Žalobce však skladové evidence ani evidence jednotlivých tržeb vůbec nepředložil s odůvodněním, že již byly skartovány. Nepředložil ani inventurní soupisy, kterými by prokázal správnost provedení inventarizace zásob. Žalobce tedy doložil pouze prvotní doklady na pořízení zboží, nikoliv již další účetní doklady jako např. příjemky, výdejky či skladové karty. Žalobce neprokázal stav zásob včetně jejich naskladnění, zda a kdy byly vyskladněny. Tyto nedostatky neodstranily ani provedené výslechy svědků, resp. podané vysvětlení jednatelky žalobce. Nejedná se tak o pouhé nepředložení evidence, jak namítal žalobce. Žalobce nepředložil žádný důkaz, který by skladovou evidenci nahradil, a tudíž neprokázal, že zaúčtované náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. že vykázané výnosy jsou odrazem vyskladněného a prodaného zboží. Žalobce tedy zcela zásadně porušil své povinnosti, neboť nezajistil průkazné vedení evidence o zásobách tak, aby byl schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona, a neprokázal ani provedení řádné (průkazné) inventarizace. Tvrzení žalobce u jednání, že jím uplatněné náklady byly nižší, než následné náklady stanovené na základě pomůcek, nemá na závěr o porušení zákonné povinnosti žalobce vliv.
22. Jakýkoliv dílčí nedostatek v účetnictví jistě sám o sobě neznevěrohodňuje účetnictví jako celek a neznamená, že není vůbec možné stanovit daň dokazováním. V nyní projednávané věci má však soud za to, že žalobce nesplnil svou povinnost průkazného vedení evidence o zásobách a současně ani svou důkazní povinnost prokázat, co tvrdí, a proto správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. Bez průkazného přehledu skladových zásob, resp. dokladů jej nahrazujících, nemohl správce daně z vlastní iniciativy žalobcem tvrzené skutečnosti prokázat jinak. Byly proto splněny první dvě z výše uvedených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž splnění třetí z uvedených podmínek žalobce v žalobě konkrétním způsobem nerozporoval.
23. Stanovení daně podle pomůcek představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Vzhledem k tomu, že v takovém případě chybí pro stanovení daně dostatečné důkazy, stanovení daně podle pomůcek již z podstaty věci představuje více či méně kvalifikovaný odhad daňové povinnosti a její skutečné výši se pouze blíží. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008-81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006-123, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007-48).

24. Při volbě pomůcek je správce daně limitován tím, že musí být získány legálním způsobem, v souladu s daňovým řádem a musí být na jejich základě možné stanovit takový kvalifikovaný odhad, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Samotný výběr pomůcek je ovšem ponechán na správním uvážení správce daně. Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nespovídá ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. V žádném případě tedy nemůže být úspěšný daňový subjekt, který v rozhodné době neplnil své zákonem stanovené povinnosti, a který se následně domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. V případě porušení svých povinností tak daňový subjekt musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, či ze dne 12. 7. 2017, č. j. 10 Afs 371/2017-69).
25. Jelikož je konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt v zásadě polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž pouze ke skutečnosti, že je výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, v hrubém nepoměru s tou, která mu, byť odhadem, stanovena být měla (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 12. 7. 2017, č. j. 10 Afs 371/2017-69, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
26. Žalobce však svou argumentaci zakládá právě na nesouhlasu s volbou srovnatelných subjektů A-C ze strany správce daně. Taková argumentace neobstojí. Žalobce netvrdí konkrétní skutečnosti svědčící o výběru nesrovnatelných subjektů. Pouze vznáší nepodložené pochybnosti. Nepřiměřenost vypočtené výsledné daně pak nelze dovozovat ze skutečnosti, že výše ekonomických ukazatelů u zvolených srovnatelných subjektů je vyšší, než by se žalobci zamlouvalo. Správce daně na str. 9 a žalovaný na str. 14 dostatečně ozřejmili, z jakého důvodu považují subjekty za srovnatelné. Jedná se přitom o tři subjekty umístěné v menších obcích nedaleko provozovny žalobce – správce daně tak zohlednil nejen kapacitu žalobcova podnikání, ale také konkrétní místní charakter oblasti, kde se provozovna žalobce nachází. Reálný základ tak nemá ani domněnka žalobce o tom, že se jednotlivé subjekty nacházejí v centru turisticky atraktivnější oblasti. Nepřiměřenost výsledné daně nezpůsobuje ani skutečnost, že správce daně vyšel z ekonomických hodnot celkem čtyř srovnatelných subjektů, které zprůměroval. Soud takový způsob stanovení nákladů a výdajů naopak považuje za spolehlivější.
27. V rozporu se skutečností je pak námitka, že správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili žalobcem tvrzené výnosy, a nebylo proto možné stanovit výnosy pomůckami. Jelikož žalobce neprokázal správnost zaúčtovaných nákladů, neprokázal ani správnost vykázaných výnosů. Není-li zřejmé, že tvrzené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, nemůže být zřejmé ani to, zda jsou vykázané výnosy odrazem vyskladněného a prodaného zboží. Konkrétní volba pomůcek je pak na správci daně, a zdejší soud zvolené pomůcky neshledal nelogickými či nepřiměřenými. Správním orgánům proto nelze vytýkat ani to, že náklady na energie a služby stanovily dle nákladů srovnatelných subjektů, a nikoliv dle žalobcem předložených dokladů. O nezákonnosti napadeného

rozhodnutí by totiž bylo možné uvažovat pouze tehdy, pokud by správce daně a žalovaný odmítli tyto náklady zcela zohlednit, což se nestalo.

V. Závěr a náklady řízení

28. Soud shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“).
29. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. září 2025

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu