



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystřické a soudců Mariana Kokeše a Lubomíra Majerčíka ve věci

žalobce: **M. N.**
zastoupený: Ekonomické služby Přerov s.r.o.
sídlem Velká Dlážka 542/4, 750 02 Přerov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2024, č. j. 18826/24/5200-10421-712995,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 6. 2024, č. j. 18826/24/5200-10421-712995, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 17 362 Kč k rukám jeho zástupce, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný částečně změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 21. 7. 2020, č. j.

3470223/20/3007-50523-702328 a č. j. 3482040/20/3007-50523-702328, kterými byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDP“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za období roku 2015 a roku 2016, a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

Neukončení daňové kontroly, nepředání Zprávy o kontrole žalobci

3. Daňová kontrola nebyla řádně ukončena. Na jednání dne 7. 7. 2020 se žalobce neodmítl seznámit se zprávou o daňové kontrole ze dne 8. 7. 2019, č. j. 3311885/20/3006-60563-712578 (dále jen „Zpráva o kontrole“), neodmítl ji projednat, ani se jejímu projednání nevyhýbal. Nenastala žádná ze situací dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. Žalobce sdělil důvody, proč Zprávu o kontrole nepodepíše (hodlal pokračovat v dokazování). Správce daně měl postupovat podle § 88 odst. 6 daňového řádu a při ústním jednání daňovou kontrolu ukončit. Pokud tak nepostupoval, nemohl své jednání zhojit postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zpráva o kontrole nebyla doručena fikcí, jak nesprávně tvrdí žalovaný. Žalobce ji nemá k dispozici.

Daň bylo možno stanovit dokazováním

4. Stanovení daně podle pomůcek bylo neoprávněné. Daň bylo možno stanovit dokazováním i přes dílčí nedostatky v evidenci skladu a knize jízd.

A) Evidence skladu a inventury

5. Ustanovení § 7b ZDP neupravuje, jak má vypadat skladová evidence. Základ daně se zjišťuje primárně z evidence o příjmech a výdajích (peněžního deníku). Evidence skladu má mít vazbu na peněžní deník, případně na jiné evidence majetku a dluhů. To evidence skladu předložená žalobcem splňuje. Obsahuje pohyb zboží a materiálu (příjmy a výdeje ze skladu) ve vazbě na vydané faktury a příjmové pokladní doklady, navazuje na ostatní evidence. Obsahuje údaje o naskladnění a o výdeji (datum, množství, druh zásob). Žalobce prováděl průběžně skladovou evidenci společně s externí účetní Ing. Š. tak, že zapisovali do počítače příjmy a výdeje ze skladu, příjmy na sklad obsahovaly datum a odkazy na přijaté faktury nebo pokladní doklady. Výdeje ze skladu obsahovaly datum, odkazy na vydané faktury, či výdej do režie. Drobné nedostatky to nemohou zpochybnit. Žalobce vysvětlil, že nejprve dodal správci daně „zkrácenou verzi“ skladové evidence, aby se vešla na formát A4 (některé sloupce byly potlačeny), poté plnou. Sestava nebyla dodělána dodatečně, jak tvrdí žalovaný.
6. Na konci zdaňovacího období nebo na začátku následujícího byla provedena fyzická inventura zásob, kterou žalobce prováděl se svou manželkou (paní M. N.). Žalobce následně tyto písemnosti předal Ing. Š., ta je porovnávala se stavem evidence skladu v excelu. Byla zpracována i inventura rozpracované výroby. Ing. Š. vedla společně se žalobcem skladovou evidenci, M. N. se žalobcem prováděla fyzickou inventuru. Ta sloužila jako podklad pro porovnání se stavem účetním, jejich výpovědi se vzájemně doplňují.

B) Knihy jízd

7. Žádný právní předpis žalobci nenařizuje uvádět v knize jízd jméno řidiče. Nebylo jeho povinností tak činit. Kniha jízd je důkazem o spotřebovaných pohonných hmotách, i kdyby vykazovala nedostatky. Správce daně mohl tyto náklady vyloučit a stanovit daň dokazováním.

Neseznámení se všemi podklady pro stanovení daně dle pomůcek v správním spisu

8. Správce daně neumožnil žalobci nahlédnout do vyhledávací části spisu a neseznámil jej s podklady pro stanovení pomůcek, proti čemuž se žalobce bránil stížnostmi. Lze odkázat na nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, a na rozsudek Nevyššího správního soudu (dále též „NSS“), ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, dle kterých lze citlivé údaje anonymizovat např. začerněním. Žalobce byl krácen na právu na spravedlivý proces. V odvolacím řízení žalobce žádal o zaslání písemností, které nemá k dispozici. Žalovaný mu tyto písemnosti nezaslal, pomůcky jsou proto žalobci nejasné.

Nepřiměřenost a nespolehlivost pomůcek

9. Při konstrukci pomůcek správce daně nezákonně navýšil příjmy o daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za stejné období, kterou musel zrušit (platební výměry, které se týkaly doměrků na DPH). Snaží se tak *stůj co stůj* DPH žalobci doměřit v tomto řízení. Důsledkem tohoto postupu je, že stanovené pomůcky jsou nepřiměřené a nespolehlivé. Žalovaný hrubě vybočil z mezí správního uvážení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný setrval na svém názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí.

K námitce neukončení daňové kontroly, nepředání Zprávy o kontrole žalobci

11. Žalobce byl dne 16. 7. 2019 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a byla mu poskytnuta lhůta k vyjádření, které následně doplnil důkazními návrhy. Provedené svědecké výpovědi správce daně vyhodnotil jako nevěrohodné a neshledal důvod ke změně výsledku kontrolního zjištění. Při ústním jednání dne 7. 7. 2020 byl žalobce seznámen s hodnocením těchto důkazů. Za této procesní situace již žalobci nesvědčilo právo na další lhůtu k vyjádření podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Jelikož žalobce bezdůvodně odmítl Zprávu o kontrole projednat a podepsat, správce daně ji doručil do datové schránky jeho zástupce postupem podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dnem doručení byla Zpráva o kontrole považována za projednanou a daňová kontrola za řádně ukončenou.

K námitce, že daň bylo možno stanovit dokazováním

12. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně správnosti a průkaznosti vedené daňové evidence, zejména evidence zásob. Správce daně zjistil závažné nedostatky ve skladové evidenci a inventurních soupisech. Tyto neumožňovaly ověřit pohyb zásob ani návaznost na vykázané příjmy. Ani následně předložené doplněné evidence a inventurní soupisy nepovažoval za věrohodné. Dospěl k závěru, že byly vytvořeny dodatečně v reakci na kontrolní zjištění. Pochybnosti neodstranily ani výsledky navržených svědků.
13. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce neprokázal řádné vedení evidence zásob ani správnost údajů uváděných v daňových přiznáních. Tím byla splněna první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek. Současně nebylo možné daň stanovit dokazováním, neboť bez průkazné evidence nebylo možné spolehlivě posoudit oprávněnost

uplatněných výdajů. Byla tak splněna i druhá zákonná podmínka. Skutečnost, že zjištěné nedostatky v knihách jízd samy o sobě neodůvodňovaly použití pomůcek, na uvedeném závěru nic nemění. Ty bylo třeba hodnotit ve spojení s dalšími zjištěnými vadami daňové evidence.

K námitce neseznámení se všemi podklady pro stanovení daně dle pomůcek v správním spisu

14. Žalobci nebylo právo nahlížet do spisu odepřeno. Písemnosti zařazené ve vyhledávací části spisu obsahovaly údaje o srovnatelných daňových subjektech, jejichž zpřístupnění by mohlo zasáhnout do práv třetích osob. Proto byly žalobci zpřístupněny pouze v anonymizované podobě. Se zvolenými pomůckami byl žalobce seznámen prostřednictvím úředního záznamu, protokolu o ústním jednání a Zprávy o kontrole. Žalobce opakovaně využíval svého práva nahlížet do spisu i v odvolacím řízení a jeho žádosti byly řádně vyřizovány. Postup správce daně byl v souladu se zákonem a práva žalobce nebyla zkrácena.

K chybné volbě pomůcek

15. Daň byla stanovena podle pomůcek poté, co žalobce neunesl své důkazní břemeno a daň již nebylo možné stanovit dokazováním. Při stanovení daně podle pomůcek jde o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, který nemusí přesně odpovídat skutečnosti, musí však vést k dostatečně spolehlivému výsledku. Správce daně proto vycházel z nezpochybněných údajů z daňové evidence, z vyjádření žalobce, z údajů srovnatelných podnikatelských subjektů i z vlastních poznatků získaných při správě daní. Žalovaný neshledal, že by použité pomůcky byly nepřiměřené, věcně nesprávné nebo zatížené početními chybami.
16. Žalovaný v odvolacím řízení zohlednil zrušení dodatečných platebních výměrů na DPH a provedl odpovídající úpravu výpočtu, v důsledku čehož byla žalobci doměřená daň z příjmů snížena. Současně však setrval na závěru, že DPH odpovídající nepřiznaným příjmům bylo nutno zahrnout do základu daně, neboť tyto příjmy se reálně projeví v majetkové sféře žalobce. Použité pomůcky byly zvoleny racionálně, přiměřeně a vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daňové povinnosti. Žalobce své výhrady k jejich výsledku nijak konkrétně nedoložil.
17. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Replika žalobce

18. Žalobce v replice nesouhlasí s vyjádřením žalovaného, neboť je vnitřně rozporné. Žalobce v části II. až IV. repliky setrývá na uplatněných žalobních námitkách. Žalobci nelze klást k tíži, že odvolací orgán byl stran DPH nečinný a nestihl ukončit odvolací řízení včas, čímž došlo k prekluzi daně (část V. repliky). Žalovaný nemůže v nynějším řízení ve věci DPFO suplovat kontrolu na DPH a dopočítávat k základu DPFO vypočtenou DPH. Došlo k excesu při výběru daně, správce daně byl veden snahou doměřit daň *děj se co děj*.

V. Vyjádření k replice

19. K argumentaci obsažené v replice žalovaný setrval na svém stanovisku, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce neprokázal řádné vedení evidence zásob ani správnost údajů uváděných v daňových přiznáních. Použité pomůcky byly přiměřené, vycházely z relevantních podkladů a vedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně.

20. Zahrnutí DPH odpovídající nepřiznaným příjmům nepředstavovalo dvojí zdanění. V odvolacím řízení žalovaný zohlednil zrušení části rozhodnutí ve věci DPH a odpovídajícím způsobem upravit výpočet daňové povinnosti žalobce. Žalovaný odmítá tvrzení žalobce, že ve věci DPH došlo k prekluzi v důsledku nečinnosti správních orgánů. Rozhodnutí ve věci DPH bylo založeno na odlišné procesní situaci, zejména na nemožnosti provést v odvolacím řízení navržený důkaz výsledkem manželky žalobce při zachování procesních práv daňového subjektu. Naproti tomu v nyní projednávané věci byly výsledky manželky žalobce i externí účetní provedeny a žalovaný se jejich hodnocením podrobně zabýval. Ani tyto důkazy však neodstranily pochybnosti o správnosti a průkaznosti skladové evidence. Proto žalovaný setrval na závěru, že daň bylo nutno stanovit podle pomůcek, a označil námitky žalobce za nedůvodné.

VI. Tripliky žalobce

21. Žalovaný byl v době od 23. 3. 2021 do 2. 3. 2022, tj. cca rok nečinný. Žalobce po prostudování Seznámení navrhnul výslech dalšího svědka. Tím, že žalovaný zaslal Seznámení až těsně před koncem prekluzivní lhůty, by výslech svědka nestihnul realizovat. Odvolací řízení o DPH bylo proto ukončeno před skončením prekluze, daň byla stanovena dokazováním a daň (DPH) nebyla doměřena. Žalovaný tak díky své nečinnosti nestihnul DPH doměřit.

VII. Posouzení věci soudem

22. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení ústního jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
23. Předmětem sporu je otázka, zda byl správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu daň za předmětná zdaňovací období s využitím pomůcek, a zda pomůckami konstruovaná daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.
24. Předně zdejší soud upozorňuje na skutečnost, že správní soud hodnotí rozhodnutí správního orgánu vydaná v I. a II. stupni jako jeden celek. Řízení, z něhož vzešlo napadené rozhodnutí, je totiž ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy zahrnuje jak řízení před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47).
25. Jak Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, v žalobě je třeba odlišovat uplatněné žalobní námitky a jednotlivé dílčí argumenty na jejich podporu. Krajský soud má povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem se všemi uplatněnými žalobními námitkami, což ale neznamená, že musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce (např. ze dne 29. 8. 2013, č. j. 7 As 182/2012-52; ze dne 19. 2. 2014, č. j. 1 Afs 88/2013-66). K tomuto krajský soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je zopakuje. Soud není povinen hledat způsob pro alternativní a

originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).

26. Podle § 7b odst. 1 ZDP se daňovou evidencí „pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a dlužích.“
27. Podle § 7b odst. 2 ZDP „Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak.“
28. Podle § 7b odst. 4 ZDP „Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25.“
29. Podle § 7b odst. 5 ZDP je poplatník povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně.
30. Podle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
31. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu dbá správce daně, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.
32. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
33. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu „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.“
34. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
35. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Prokáže-li správce daně v tomto smyslu takovéto nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno, a to se přeneso opět na daňový subjekt (viz např. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013-32).
36. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazních

prostředků v rámci daňové kontroly je zcela na správci daně, který se při něm řídí daňovým řádem a může se tedy lišit od vyhodnocení provedeného daňovým subjektem. Neprokáže-li daňový subjekt jím tvrzené skutečnosti, resp. skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, je v důkazní nouzi. Je pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení a není povinností správce daně jej v tomto směru jakkoliv instruovat. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení, viz rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004-125 a rozsudek ze dne 16. 3. 2007, č. j. 8 Afs 99/2005-81.

37. 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.*“
38. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu „*Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*“
39. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména „*a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*“
40. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu je nutno za další podmínku pro stanovení daně podle pomůcek považovat také dostatečnou spolehlivost takto stanovené daně.
41. Nejprve považuje soud za vhodné zdůraznit, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním – správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Ve výjimečných případech může být daň stanovena náhradním způsobem. Takový postup přichází v úvahu zejména tehdy, pokud daňový subjekt nedostojí povinností uloženým zákonem při prokazování svých daňových tvrzení, přičemž rozsah tohoto pochybení vede k tomu, že daň nelze spolehlivě stanovit dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Jak uvádí NSS v rozsudku ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24: „*principem daňového řízení je povinnost daňového subjektu tvrdit veškeré významné skutečnosti pro stanovení základu a výše daně a k tomu také náleží povinnost veškerá tvrzení prokázat*“.
42. Pokud daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a daň není možné spolehlivě stanovit na základě provedeného dokazování, je správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. K tomuto účelu může využít jak podklady, které má k dispozici, tak i ty, které si sám opatří. Tento způsob stanovení daně není závislý na míře součinnosti daňového subjektu, ačkoli nic nebrání tomu, aby byly jako pomůcky použity rovněž podklady předložené samotným daňovým subjektem. Demonstrativní výčet pomůcek je obsažen v § 98 odst. 3 daňového řádu; patří mezi ně zejména nezpochybněné důkazní prostředky, podaná vysvětlení, srovnání s obdobnými daňovými subjekty a jejich daňovými povinnostmi či poznatky získané správcem daně v rámci správy daní. V rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005–55 se podává: „*pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností*“.
43. Ze shora uvedených skutečností a rovněž z ustálené judikatury NSS, například z rozsudku ze dne 1. 6. 2012, č. j. 2 Afs 72/2011-78, vyplývá, že ke stanovení daně za použití pomůcek

je nezbytné současné splnění tří zákonných podmínek: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním, a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Podle tohoto rozsudku je při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek „*nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce – s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti – spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o náležitost zásadní*“.

44. Pokud stanoví správce daně daň podle pomůcek, přihlédne rovněž ke zjištěným okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (§ 98 odst. 2 daňového řádu). K výhodám „*je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze spisu seznatelná právní úvaha o tom, zda správce daně mohl, dle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně, nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. odčitatelné položky, slevy na dani)*“ (viz rozsudek NSS ze dne 29. 03. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114).
45. Pomůcky představují náhradní způsob stanovení daně (viz rozsudek ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). Přezkum takového postupu je z pohledu daňového subjektu omezen na dva okruhy námitek. Daňový subjekt může jednak brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň měla být stanovena dokazováním a jednak může zpochybňovat dostatečnou spolehlivost výsledně stanovené daně, a to zejména prostřednictvím námitek vůči kvalitám pomůcek, způsobu jejich vyhodnocení či případným procesním pochybením.
46. Je vhodné také poukázat na rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, v němž soud uvedl: „*Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení.*“

K námitce neukončení daňové kontroly, nepředání Zprávy o kontrole žalobci

47. Žalobce namítá neukončení daňové kontroly. Na jednání dne 7. 7. 2020 se neodmítl se Zprávou o kontrole seznámit, neodmítl ji projednat ani se projednání nevyhýbal. Nenastala žádná ze situací dle § 88 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020. Žalobce správci daně sdělil důvody, proč Zprávu o kontrole nepodepíše (hodlal pokračovat v dokazování). Správce daně měl postupovat dle § 88 odst. 6 daňového řádu a při ústním jednání daňovou kontrolu ukončit. Pokud tak nepostupoval, nemohl své jednání zhojit postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Zpráva o kontrole žalobci nebyla doručena fikcí, jak nesprávně tvrdí žalovaný, žalobce ji nemá k dispozici.

48. Touto námitkou se zabýval žalovaný v napadeném rozhodnutí. Žalobce odůvodnil odmítnutí projednání a podpisu Zprávy o kontrole tím, že považoval jednání uskutečněné dne 7. 7. 2020 za seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.
49. Ze správního spisu vyplývá, že dne 16. 7. 2019 proběhlo ústní jednání s předmětem jednání seznámení s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů k probíhající daňové kontrole dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Na jednání žalobce požádal dle § 88 odst. 3 daňového řádu o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ve lhůtě jeden měsíc od jednání. Jeho žádosti bylo vyhověno, žalobce se posléze v podání označeném jako „*Vyjádření k výsledku kontrolního zjištění*“ doručeném dne 19. 9. 2019, č. j. 4206944/19, vyjádřil k výsledku kontrolního zjištění, předložil nové důkazní prostředky a navrhl výslechy svědků (pana D. H., I. H. a J. V.). Tyto proběhly dne 18. 11. 2019. Správce daně po hodnocení svědeckých výpovědí dospěl k závěru, že v nich byly závažné rozpory, navzájem si odporovaly. Vyhodnotil je tedy jako nevěrohodné, a tudíž nezpůsobilé k vyvrácení pochybností správce daně o úplnosti a správnosti žalobcem vykázaných zdanitelných příjmů. Správce daně dospěl k závěru, že provedené svědecké výpovědi nejsou důvodem ke změně výsledku kontrolního zjištění.
50. Dne 7. 7. 2020 proběhlo ústní jednání, při němž byl žalobce seznámen s hodnocením dosud neprojednaných důkazních prostředků vztahujících se k období následujícímu po předchozím seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (Seznámení se změnou výsledku kontrolního zjištění ze dne 12. 12. 2019, č. j. 4967891/19). Toto hodnocení již nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Předmětem jednání mělo rovněž být projednání Zprávy o kontrole, její podepsání a předání žalobci.
51. Jak vyplývá z protokolu ze dne 7. 7. 2020, č. j. 3311926/20/3006-60563-712578, zástupce žalobce odmítl projednat a podepsat Zprávu o kontrole (uvedl: „*Zprávu o daňové kontrole nepodepíši, ani nebudu projednávat. Zástupce daňového subjektu považuje dnešní jednání jako seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 2 daňového řádu a v návaznosti na § 88 odst. 3 daňového řádu žádá o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, a to v délce 20 dní.*“, viz str. 94).
52. Toto jednání však nelze považovat za seznámení ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu s povinností správce daně stanovit daňovému subjektu přiměřenou lhůtu k vyjádření se. Tato skutečnost jasně vyplývá z § 88 odst. 3 daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 – „*Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*“ Požadavek žalobce na další projednávání výsledku kontrolního zjištění a na stanovení další lhůty k vyjádření se tak neměl zákonnou oporu.
53. Tento závěr je podpořen rovněž judikaturou. Jak totiž plyne z právní věty rozsudku NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31: *Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být*

relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit.

54. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 nemá odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu *vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku*. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu přitom nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o kontrole a ukončení daňové kontroly. Zákon v takové situaci nepředpokládá další samostatný úkon správce daně směřující k ukončení daňové kontroly – k ukončení dochází přímo ze zákona okamžikem bezdůvodného odepření podpisu.
55. Pokud tedy žalobce při jednání dne 7. 7. 2020 odmítl zprávu o kontrole podepsat s tím, že hodlá pokračovat v dokazování, nešlo o důvod, jenž by mohl založit nemožnost ukončení daňové kontroly. Prostor pro návrhy na doplnění dokazování náleží totiž fázi seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, nikoli následnému projednání zprávy o daňové kontrole, jak již ostatně soud uvedl výše.
56. Argumentace žalobce neobstojí. Pokud totiž žalobce tvrdí, že správce daně měl postupovat podle § 88 odst. 6 daňového řádu, současně tím sám vychází z předpokladu, že předmětem jednání dne 7. 7. 2020 bylo projednání zprávy o kontrole, neboť právě na tuto situaci citované ustanovení dopadá (tj., že zpráva je projednávána a kontrolovaný daňový subjekt její podpis bez dostatečného důvodu odepře – zákon s takovým jednáním spojuje účinky projednání, oznámení zprávy a ukončení daňové kontroly).
57. Za situace, kdy se dne 7. 7. 2020 žalobce dostavil k jednání, byl seznámen se zprávou o kontrole a výslovně odmítl její podpis, je tak přesnější právní kvalifikace § 88 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, nikoli § 88 odst. 5 téhož zákona.
58. Pokud tedy při jednání dne 7. 7. 2020 došlo k projednání Zprávy o kontrole, nešlo o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Při odepření podpisu žalobcem tak nastaly podle § 88 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, již na tomto jednání účinky projednání, oznámení Zprávy o kontrole a ukončení daňové kontroly. Případné pozdější zaslání Zprávy o kontrole do datové schránky zástupce žalobce nebylo pro ukončení daňové kontroly rozhodné, lze jej hodnotit nejvýše jako postup nadbytečný. Tento postup správce daně proto nelze považovat za nezákonnost odůvodňující zrušení napadeného rozhodnutí.
59. Námitka žalobce stran řádného neukončení daňové kontroly tak není důvodná.
K námitce, že daň bylo možno stanovit dokazováním
60. Žalobce uvádí, že stanovení daně podle pomůcek bylo neoprávněné, daň bylo možno stanovit dokazováním i přes dílčí nedostatky v evidenci skladu a knize jízd.
A) Evidence skladu a inventury
61. Žalobce reagoval na výzvu k prokázání skutečností zasláním *skladové evidence v první podobě*.
62. Správce daně se vedením evidence zásob podrobně zabýval ve Zprávě (k tomuto viz strany 140 až 149, 178 až 187, 232 až 252 a 263 až 268 Zprávy), popsal jednotlivá zjištění ve věci

skladové evidence a zhodnocení důkazních prostředků. Žalovaný se tímto zabýval v bodech 61 až 73 napadeného rozhodnutí. Ve Zprávě jsou podrobně popsány nedostatky ve vedení evidence zásob, v předložených inventurních soupisech a důvody jejich nevěrohodnosti, a to včetně tabulek znázorňujících tato pochybení v předložených dokumentech. Na základě těchto zjištění dospěly daňové orgány k závěru, že ze strany žalobce nebyl dodržen zákonný způsob vedení evidence zásob. Důsledkem toho je nesprávnost a neprůkaznost evidence zásob, kterou byl žalobce povinen vést v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) ZDP.

63. Žalobce namítá, že § 7b ZDP neupravuje, jak má vypadat skladová evidence. V tomto lze žalobci přisvědčit. Z tohoto ustanovení však současně plyne, že daňová evidence musí obsahovat údaje o majetku a že poplatník je povinen k poslednímu dni zdaňovacího období zjistit skutečný stav zásob, provést o tom zápis a promítnout případné rozdíly do základu daně (§ 7b odst. 1 a 4 ZDP). Rozhodující není, zda evidence odpovídala určité předem dané podobě, nýbrž zda z ní bylo možno zjistit stav zásob, jejich pohyb a případné rozdíly relevantní pro stanovení základu daně. Námitka žalobce proto není důvodná.
64. Žalobce namítá, že se základ daně zjišťuje primárně z evidence o příjmech a výdajích (peněžního deníku). Evidence skladu má mít vazbu na peněžní deník, případně na jiné evidence majetku a dluhů. To evidence skladu žalobce splňuje. Obsahuje pohyb zboží a materiálu ve vazbě na vydané faktury a příjmové pokladní doklady, navazuje na ostatní evidence. Obsahuje údaje o naskladnění a o výdeji ze skladu. Žalobce prováděl průběžně skladovou evidenci společně s externí účetní Ing. Š. (zapisovali do počítače v softwaru Excel příjmy a výdeje ze skladu). Příjmy obsahovaly datum a odkazy na přijaté faktury nebo pokladní doklady. Výdeje obsahovaly datum, odkazy na vydané faktury, či výdej do režie. Drobné nedostatky to nemohou zpochybnit. Žalobce nejprve dodal zkrácenou verzi skladové evidence, aby se vešla na formát A4, poté plnou, ale sestava nebyla dodělána dodatečně, jak tvrdí žalovaný.
65. Žalobci lze přisvědčit, že základ daně je v režimu daňové evidence zjišťován primárně z evidence příjmů a výdajů. Součástí daňové evidence jsou však podle § 7b odst. 1 ZDP také údaje o majetku a dlužích a ve vztahu k zásobám ZDP v § 7b odst. 4 vyžaduje zjištění jejich skutečného stavu a promítnutí případných rozdílů do základu daně. Vazba evidence skladu na peněžní deník či jiné doklady, stejně jako tvrzení, že byla průběžně vedena v programu Excel a obsahovala údaje o příjmech a výdejích zásob, proto sama o sobě nevypovídá o její průkaznosti. Rozhodující je, zda předložené podklady umožňovaly spolehlivě ověřit skutečný stav zásob a jeho daňové dopady. Pokud byly zjištěny konkrétní rozpory a nesrovnalosti, nelze je bagatelizovat jako pouhé drobné nedostatky. Totéž platí i pro tvrzení, že správci daně byla nejprve předložena pouze zkrácená verze evidence.
66. *Prvotní* předložená evidence zásob tedy neměla vypovídající schopnost o tom, zda byly nakoupené zásoby prodány, zda zůstaly na skladě nebo jakým jiným způsobem s nimi bylo naloženo. Evidenci zásob tak nebylo možné osvědčit jako důkaz, který by prokazoval správnost a úplnost příjmů z podnikatelské činnosti, protože mezi pohybem zásob a příjmy z jejich prodeje existuje přímá vazba. Žalobce tedy nedoložil průběžně vedenou skladovou evidenci a dále neprokázal, že provedl porovnání zjištěného stavu zásob se stavem zásob v daňové evidenci a že vyčíslil případné rozdíly dle § 7b odst. 4 ZDP a neprokázal, jak o případné rozdíly upravil základ daně dle § 24 a § 25 ZDP. Dále pak ani neprokázal správnost a úplnost údajů o stavu zásob, které je povinen vést v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) ZDP.

67. *Rozšířená skladová evidence*, kterou žalobce předložil v rámci odpovědi na výzvu, označená jako *Evidence skladu materiálu – 2015*, obsahovala oproti původní evidenci navíc sloupec v části nákupu nazvaný *cena za měrnou jednotku* a v části výdeje sloupec *výdej Kč celkem*, sloupec *poznámka* a další provedené úpravy v evidenci, ať už dopsané chybějící datum, cenu, počet kusů, rozepsanou položku materiálu na dva další řádky a další úpravy, které korespondovaly se zjištěními správce daně a se kterými byl žalobce seznámen dne 16. 7. 2019. Žalobce tvrdil, že v důsledku administrativního nedopatření byly původně zaslány správci daně *nesprávné zkrácené verze*. Správce daně vyhodnotil žalobcem nově předložené důkazní prostředky a dospěl k závěru, že tyto byly žalobcem zhotoveny až dodatečně, a to v návaznosti na seznámení žalobce s dosavadními výsledky kontrolního zjištění. Dle daňových orgánů se tak jednalo o účelové jednání žalobce a nově předložené inventurní soupisy a skladové evidence neosvědčil jako důkazy, které by prokazovaly správnost vedení skladových evidencí (viz strany 232 až 252 a str. 263 až 268 Zprávy), a posoudil je jako účelově vyhotovené.
68. K tomuto rozšíření skladové evidence soud uvádí, že opožděnost jejího předložení sama o sobě důvodem k odmítnutí důkazu není. Může však být významnou okolností při posouzení jeho věrohodnosti, a to zejména pokud jeho obsah zjevně reaguje na předchozí konkrétní zjištění správce daně, jak bylo v nynější věci.
69. Žalobce dále namítá, že na konci zdaňovacího období nebo na začátku následujícího byla provedena fyzická inventura zásob, kterou žalobce prováděl se svou manželkou (paní M. N.). Tyto písemnosti byly následně předány Ing. Š., ta je porovnávala se stavem evidence skladu v excelu. Byla zpracována i inventura rozpracované výroby. Ing. Š. vedla společně se žalobcem skladovou evidenci, M. N. společně s žalobcem prováděli fyzickou inventuru, která sloužila jako podklad pro porovnání se stavem účetním, jejich výpovědi se vzájemně doplňují.
70. V rámci odvolacího řízení byly stran skladové evidence provedeny výslechy svědků, a to paní Ing. I. Š. (externí účetní, která žalobci vedla účetnictví) a manželky žalobce, paní M. N. Zjištění stran svědků popsal žalovaný podrobně v bodech [78] až [87] (Ing. Š.) a v bodě [88] (paní N.). Hodnocení výpovědí ve vztahu k inventuře a skladové evidenci pak žalovaný podrobně rozvedl v bodech [89] až [99] svého rozhodnutí. Jelikož se tímto žalovaný dostatečně zabýval, zdejší soud uvede toliko obecný přehled stran této námítky.
71. Z výslechu paní Ing. Š. vyplynulo, že sice prováděla spolu s žalobcem porovnání skutečného stavu zásob s evidencí, kterou vedla na počítači v Excelu, ale nemůže dosvědčit, že inventurní soupis je správný (inventuře fyzicky nebyla přítomna). Potvrdila, že byla vedena jedna skladová evidence, její výpověď je však v rozporu se zjištěním daňových orgánů. Ona „rozšířená“ skladová evidence obsahuje další provedené úpravy v evidenci (mimo údajně potlačené sloupce ve zkrácené verzi), a to např. dopsané chybějící datum, cenu, počet kusů, rozepsanou jednu položku materiálu na dva řádky a další korespondující s dřívějšími zjištěními správce daně (k tomuto se podrobněji žalovaný vyjádřil v bodu [91] napadeného rozhodnutí).
72. Žalovaný dále poukázal na rozpory mezi tvrzením paní Ing. Š. a žalobce (viz bod [92] napadeného rozhodnutí), neboť paní Š. tvrdila, že se po ukončení roku skladové evidence uzavře a konečné stavy přecházejí do počátečních stavů následujícího roku. Žalobce však uvedl, že pokud byl výdej proveden v pozdějším kalendářním roce, tak provedl zápis zpětně

do původního kalendářního roku. Pochybnosti správce daně, že se nejedná pouze o *rozšířenou* evidenci, nýbrž o skladovou evidenci žalobcem účelově přepracovanou v reakci na zjištění správce daně uvedené v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, tak správně nebyly rozptýleny.

73. Žalovaný pak důvodně dospěl k závěru, že paní Š. nemůže dosvědčit správnost a úplnost inventurních soupisů, neboť nebyla přítomna fyzické inventuře a nemůže dosvědčit, že údaje poskytnuté daňovým subjektem, které ona pouze pořizovala do inventurních soupisů, jsou správné a odpovídají skutečnosti.
74. Paní N., manželka žalobce, vypověděla, že pouze zapisovala údaje, které jí diktoval manžel. Nedokázala odpovědět, o jaké se mělo jednat položky, jelikož tomu materiálu nerozumí. Ani její výpověď tak nemohla přispět k objasnění sporných skutečností.
75. Provedené svědecké výpovědi tedy nemohly osvědčit správnost a úplnost vedení skladové evidence žalobcem a správně tak neodstranily pochybnosti správce daně. Daňové orgány s ohledem na uvedené rozpory ve výpovědích a další pochybnosti dospěly k logickému závěru, že žalobce neprokázal, že v průběhu zdaňovacích období vedl takovou evidenci zásob (viz § 7b odst. 1 písm. b) ZDP), podle níž by byl schopen vykázat evidenční stav zásob a tento porovnat se stavem skutečným dle § 7b odst. 4 ZDP. Soud se ztotožnil rovněž se závěry daňových orgánů o účelovosti předložení rozšířené skladové evidence.

B) Knihy jízd

76. Žalobce namítá, že žádný právní předpis mu nenařizuje uvádět v knize jízd jméno řidiče. Nebylo jeho povinností tak činit. Kniha jízd je důkazem o spotřebovaných pohonných hmotách. I kdyby knihy jízd vykazovaly nedostatky, správce daně mohl tyto náklady vyloučit a stanovit daň dokazováním.
77. Rovněž k tomuto se žalovaný vyjádřil již v rámci napadeného rozhodnutí: tvrzení, že žalobce používal 4 vozidla bylo podloženo pouze knihami jízd. Zápisy stran pracovních cest byly shledány jako neprůkazné, z důvodu nečitelnosti a nesrozumitelnosti.
78. Tvrzení žalobce ohledně účelu použití jednotlivých vozidel nebylo doloženo žádnými důkazními prostředky. V knihách jízd nebyl uveden konkrétní uživatel vozidla (řidič). Nebylo doloženo tvrzení, že s vozidly jezdí žalobce, jeho manželka jako spolupracující osoba nebo případně zaměstnanci. U nákupu pohonných hmot nebylo možné rozlišit, do jakého vozidla byly zakoupeny. Nebylo tak možné stanovit, zda veškeré uplatněné výdaje za pohonné hmoty souvisely s vozidly používanými žalobcem k podnikatelské činnosti. V podání ze dne 19. 9. 2019 zaslal žalobce na počítači přepsané knihy jízd k automobilům, čímž reagoval na výtky správce daně ve věci jejich nečitelnosti a nesrozumitelnosti. Z porovnání nově předložených knih vyplynulo, že nově zasláné knihy jízd, přepsané z původních ručně vedených knih, nejsou totožné s původními předloženými knihami jízd.
79. U přepsané knihy jízd vozidla RZ X (Renault Kangoo) nesouhlasil obsah řádků v kolonce účel jízdy, v němž chyběl původně uvedený údaj s číslem faktury, lišil se celkový počet najetých km, byl uveden jiný stav km k 1. 1. 2015 a k 31. 12. 2015 než bylo uvedeno v ručně psané knize jízd tohoto automobilu. V případě knihy jízd vozidla RZ X (Renault Master) nesouhlasil počáteční stav km na tachometru, nesouhlasil obsah řádků v kolonce účel jízdy, kde chyběl původně uvedený údaj s číslem faktury. U knihy jízd automobilu RZ X (Fiat

Scudo) pak nesouhlasil konečný stav km k 31. 12. 2015 oproti původně předložené ručně psané knize jízd. U knihy jízd automobilu RZ X (Peugeot 5008) nesouhlasil oproti původně předložené ručně psané knize jízd počáteční stav km, konečný stav km, lišil se celkový počet ujetých km a neodpovídal celkový počet záznamů o jízdách. Podrobnější zjištění uvedl správce daně Zprávě o kontrole (str. 159 až 162, 205 až 209, 254 až 259 a 268 až 273), včetně tabulky a výňatků z knih jízd, na kterých jsou demonstrovány jednotlivé nesrovnalosti. Daňové orgány tuto nově předloženou knihu tak důvodně posoudily jako účelové jednání, poněvadž v nově předložených knihách jízd byly upraveny údaje tak, aby korespondovaly s údaji o stavech tachometrů zjištěných správcem daně z protokolů o technických prohlídkách vozidel. Ani tyto nově předložené důkazy tedy nebyly s to odstranit pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí výdajů na pracovní cesty v souvislosti s užíváním automobilů pro podnikatelskou činnost do daňově účinných výdajů v souladu s § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 ZDP.

80. Správce daně tedy správně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že výdaje na pohonné hmoty (160 402 Kč za ZO 2015 a 114 983,92 Kč za ZO 2016), zahrnul oprávněně do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 2 písm. k) bod 1 ZDP. Jelikož však bylo zřejmé, že žalobce pro výkon své činnosti potřeboval automobil (pracovní cesty, přeprava materiálu a zboží apod.), došlo ke stanovení nákladů na pohonné hmoty dle pomůcek, jež jsou řádně popsány ve Zprávě o kontrole. S tímto postupem správce daně se tak soud ztotožnil.
81. Žalobci lze přisvědčit v tom, že právní předpisy výslovně nestanoví povinnost uvádět v knize jízd jméno řidiče. Samotná absence tohoto údaje však nečiní knihu jízd neprůkaznou. Námitka však není důvodná stran tvrzení žalobce, že zjištěné vady knihy jízd mohly vést nanejvýš k neuznání nákladů na pohonné hmoty. Kniha jízd neslouží pouze k prokázání spotřeby pohonných hmot, ale i k ověření rozsahu a účelu jízd a tím i souvislosti uplatněných výdajů s dosažením zdanitelných příjmů. Jelikož však byly zjištěny i další nesrovnalosti, jakož i další neprokázané skutečnosti, daňové orgány pak důvodně uzavřely, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, pročez správně přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek.
82. Soud připomíná, že pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, vystavuje se možnému stanovení daně podle pomůcek – ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu).
83. Žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno tím, že předložil daňovou evidenci. Správci daně však vznikly (mimo jiné) pochybnosti o správnosti, úplnosti a věrohodnosti daňové evidence žalobce, pročez vydal dvě výzvy k prokázání skutečností (ze dne 7. 5. 2018 a ze dne 7. 8. 2018, v rámci nichž požadoval po žalobci prokázání, splnění požadavků § 7b ZDP u jeho skladové evidence. Těmito výzvami tedy došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce.
84. Žalobce namítá, že v jeho případě bylo stanovení daně dle pomůcek neoprávněné. Daň bylo možné stanovit dokazováním. To je primárním způsobem stanovení daně. Žalovaný nemohl zpochybnit daňovou evidenci jako celek, šlo o dílčí nedostatky. Žalobce předložil podklady,

ze kterých může správce daně stanovit přesně daň dokazováním. V průběhu daňové kontroly byl součinný, reagoval na výzvy, předkládal či navrhoval důkazní prostředky. Žalobce odkazuje na rozsudek NSS ze dne 19. 01. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29.

85. Lze souhlasit s tím, že pro použití pomůcek musí být kumulativně splněny již zmiňované podmínky (viz bod 82 tohoto rozsudku) a že stanovení daně dle pomůcek je až krajním řešením.
86. Žalovaný se, vzhledem ke skutečnosti, že obdobné námitky uplatnil žalobce i ve svém odvolání, vyjádřil k jednotlivým podmínkám ve svém rozhodnutí; konstatoval, že žalobce neodstranil pochybnosti vztahující se ke správnosti a průkaznosti předložené daňové evidence, a neprokázal tak údaje, které deklaroval v daňových přiznáních, což vedlo k naplnění první podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Současně s tím byla splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, jelikož nebylo možné stanovit daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období dokazováním.
87. Závěry o nevěrohodnosti účetnictví žalobce jsou založeny na závažných nedostatcích v evidenci zásob, které se promítly do daňové evidence jako celku a zpochybnily její průkaznost (např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 11. 2021, č. j. 25 Af 64/2020-74, rozsudek NSS ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010-174). Správce daně pak bez průkazně vedené daňové evidence, a s ní související evidence majetku a zásob, nebyl schopen objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží lze považovat za výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP. V takovém případě se nejeví jako možné zjištěné nesrovnalosti překlenout dostatečně spolehlivě jinak než právě stanovením daně pomocí pomůcek.
88. S ohledem na to, že první dvě podmínky byly splněny, přistoupily daňové orgány ke zhodnocení, zda je naplněna třetí podmínka, a to, že daň může být podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně zdůraznil, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek bude stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Stanovení daně za použití pomůcek je toliko náhradní formou stanovení daňové povinnosti a je možno ji použít až poté, co daňový subjekt nedostál svým povinnostem, a daň nebylo možno stanovit dokazováním.
89. Žalovaný zdůraznil, že byla daň stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně při výpočtu daně dle pomůcek reflektoval základní principy stanovení daně z příjmů fyzických osob a měl tak ambice přiblížit se v daném případě realitě. Dospěl tak k závěru, že i třetí podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (dostatečná spolehlivost) byla splněna. S ohledem na uvedené pak pomůcky uvedl dostatečně tak, že se k nim mohl žalobce vyjádřit. V podrobnostech (s ohledem na totožnost námitek s odvoláním) lze odkázat na napadené rozhodnutí, body [60] až [161].
90. Krajský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu (daň nebylo možno stanovit dokazováním). To však samo o sobě nevypovídá o tom, zda konkrétní konstrukce pomůcek byla přiměřená a zda vedla k dostatečně spolehlivému výsledku (k tomuto podrobněji v bodech *k námitce nepřiměřenosti a nespolehlivosti pomůcek* (body 99 až 104 tohoto rozsudku).

K námitce neseznámení se všemi podklady pro stanovení daně dle pomůcek v správním spisu

91. Žalobce namítá, že správce daně mu neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu a neseznámil jej s podklady pro stanovení pomůcek, proti čemuž se bránil stížnostmi. Odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, a na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, dle kterých lze citlivé údaje anonymizovat např. začerněním. Žalobce byl krácen na právu na spravedlivý proces. Žalobci nebylo umožněno seznámit se s tím, co všechno správce daně zohlednil při výpočtu koeficientů. V odvolacím řízení žalobce žádal žalovaného o zaslání písemností, které nemá k dispozici. Žalovaný mu inkriminované písemnosti nezaslal, pomůcky jsou proto žalobci nejasné.
92. Je nutno zdůraznit, že i touto námitkou se žalovaný zabýval. Jak vyplývá ze správního spisu a napadeného rozhodnutí, žalobce zaslal správci daně stížnost proti rozsahu nahlédnutí do spisu č. j. 4327012/19 (dále jen „Stížnost 1“). Správce daně Stížnost 1 shledal nedůvodnou a zaslal žalobci vyrozumění o výsledku šetření stížnosti dle § 261 daňového řádu (dále jen „Vyrozumění 1“). V tomto vyrozumění správce daně uvedl, že část písemností obsažených ve vyhledávací části spisu vedených v souladu s § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu použil jako pomůcky dle § 98 odst. 1 daňového řádu (pro zjištění výše obchodní přírážky při prodeji vlastních výrobků a služeb u srovnatelných subjektů). Jejich zpřístupnění žalobci by ohrozilo zájmy jiných daňových subjektů, a proto je možné takovéto písemnosti nepřístupnit, což je postup souladný s § 66 odst. 3 daňového řádu i judikaturou správních soudů. Správce daně proto žalobci zpřístupnil anonymizované údaje srovnatelných subjektů v písemnostech: *Úřední záznam č. j. 3453044/19* a *Protokol o ústním jednání ze dne 16. 7. 2019, č. j. 3509845/19*, jehož předmětem bylo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění.
93. Žalobce posléze zaslal stran rozsahu nahlédnutí do spisu další stížnost č. j. 3479383/20 (dále jen „Stížnost 2“), přičemž část námitek byla totožná s námitkami vznesenými ve Stížnosti 1. Správce daně po posouzení obsahu Stížnosti 2 dospěl k závěru, že ve věci opakujících se námitek měl žalobce k dispozici jiný prostředek ochrany, a to žádost o prošetření způsobu vyřízení Stížnosti 1 u nejbližší nadřízeného správce daně dle § 261 odst. 6 daňového řádu. Tuto však nevyužil. Ve vyrozumění o prošetření Stížnosti 2 č. j. 4099665/20, správce daně dále uvedl, že v případě písemností zařazených do vyhledávací části spisu je žalobce oprávněn nahlédnout pouze do jejich soupisu, což mu bylo umožněno (viz protokol o ústním jednání ze dne 7. 7. 2020, č. j. 3312020/20, jehož předmětem bylo nahlížení do spisu žalobce). Stížnost 2 byla rovněž shledána nedůvodnou.
94. Z protokolu č. j. 3312020/20 vyplývá, že požadavku na nahlédnutí do vyhledávací části spisu nebylo vyhověno z důvodu, že se jednalo o písemnosti použité v souladu s § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek, obsahující údaje jiných daňových subjektů. Jejich zpřístupnění žalobci by tak ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní.
95. Pokud pak žalobce namítá, že se nemohl seznámit s výpočtem koeficientu a že žalobci nebylo umožněno seznámit se s tím, co všechno správce daně zohlednil při výpočtu použitých koeficientů, soud se s jeho námitkou neztotožnil. Ze správního spisu i z odůvodnění napadeného rozhodnutí je patrné, že správce daně pod tabulkami srovnatelných subjektů výslovně uvedl, že koeficient vypočetl jako podíl příjmů za prodej vlastních výrobků a služeb a spotřebovaného materiálu včetně poddodávek. Z toho vyplývá, že při výpočtu zohlednil právě tyto veličiny, a to u srovnatelných daňových subjektů se žalobcem. Šlo o údaje zachycené v předmětných tabulkách, konkrétně o částky uvedené ve sloupcích 3

a 2. Žalobní tvrzení, že žalobci nebylo zřejmé, co správce daně při výpočtu koeficientů vzal v úvahu, proto neobstojí.

96. V souzené věci nejde o situaci, že by žalobci byla obrana proti použitým pomůckám fakticky znemožněna. Požadavek, aby se žalobce mohl s použitými pomůckami seznámit v rozsahu umožňujícím kvalifikovanou obranu, tak byl v projednávané věci splněn. Použité pomůcky i výpočet koeficientu byly dostatečně určité a prověřitelné (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 11. 2012, č. j. 10 Af 482/2012-35).
97. Lze tak souhlasit se žalovaným, že žalobci nebylo upřeno jeho právo nahlížet do spisu a být seznámen se zvolenými pomůckami. Pokud pak žalobce namítá, že v rámci odvolacího řízení žádal o zaslání písemností, jež nemá k dispozici, jelikož tyto mu nebyly zaslány, zdejší soud se s tímto tvrzením neztotožňuje. Jak vhodně zdůraznil žalovaný ve vyjádření k žalobě, žalobce opakovaně využíval korespondenčního nahlížení do spisu prostřednictvím celkem šesti žádostí, na které bylo vždy žalovaným řádně a včas reagováno.
98. Postup správce daně i žalovaného při nahlížení do spisu byl v souladu s právními předpisy i relevantní judikaturou. K porušení práva žalobce na spravedlivý proces nedošlo a použité pomůcky nebyly nejasné. Soud proto tyto námitky neshledal důvodnými.

K námitce nepřiměřenosti a nespolehlivosti pomůcek

99. Žalobce namítá, že při konstrukci pomůcek mu správce daně nezákonně navýšil příjmy o DPH za stejné období, kterou musel zrušit (platební výměry, které se týkaly doměrků na DPH), snaží se tak *stůj co stůj* DPH žalobci doměřit v tomto řízení. Důsledkem tohoto postupu je, že stanovené pomůcky jsou nepřiměřené a nespolehlivé. Žalovaný hrubě vybočil z mezí správního uvážení. V replice žalobce namítá, že mu nelze klást k tíži, že odvolací orgán byl stran DPH nečinný a nestihl ukončit odvolací řízení včas, čímž došlo k prekluzi DPH. Žalovaný nemůže v nynějším řízení ve věci DPFO *suplovat* kontrolu na DPH a dopočítávat k základu DPFO vypočtenou DPH. Došlo k excesu při výběru daně. V triplice žalobce uvedl, že žalovaný byl v době od 23. 3. 2021 do 2. 3. 2022 nečinný. Žalobce po prostudování Seznámení navrhl výslech dalšího svědka. Žalovaný tím, že zaslal Seznámení až těsně před koncem prekluzivní lhůty, nestihl by jej realizovat. Žalovaný proto odvolací řízení o DPH ukončil před skončením prekluze, daň byla stanovena dokazováním a DPH nebyla doměřena.
100. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nejprve z celkových příjmů stanovených správcem daně odečetl původně doměřenou DPH, neboť související dodatečné platební výměry na DPH byly zrušeny. Následně provedl nový výpočet DPH z titulu žalobcem nepřiznaných příjmů, resp. příjmů, o které byly žalobci v rámci daňové kontroly navýšeny příjmy dle § 7 ZDP. Zjistil rozdíl mezi takto vymezenými příjmy a příjmy vykázanými žalobcem v přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Z tohoto rozdílu nově vypočetl DPH, kterou opět zahrnul do příjmů dle § 7 ZDP. Z takto upravených příjmů, při nezměněných výdajích, stanovil dílčí základ daně. Je tedy zřejmá mechanika výpočtu. Tím však není zodpovězena otázka, zda bylo právně přípustné takto stanovené příjmy dále navyšovat o DPH na výstupu.
101. Žalovaný sice obecně odkazuje na to, že částka odpovídající DPH z nepřiznaných příjmů se reálně projevila v majetkové sféře žalobce, nevysvětlil však dostatečně přesvědčivě, proč bylo

možno příjmy stanovené podle pomůcek dále navyšovat o DPH na výstupu. ZDP u plátce DPH zásadně pracuje s oddělením DPH od příjmu (srov. zejména § 5 odst. 9).

102. Soud stran této námitky přisvědčil žalobci, že řízení o DPFO nemůže sloužit jako náhrada samostatného, neúspěšného řízení o DPH. Původní dodatečné platební výměry na DPH byly zrušeny a nedošlo k pravomocnému doměření DPH v žalovaném původně uvažované výši. Za této situace nemohl žalovaný částku odpovídající nově vypočtené DPH zahrnout v rámci konstrukce pomůcek do základu daně z příjmů fyzických osob, neboť by tím v podstatě nahrazoval neúspěšné doměření DPH v řízení o jiné dani.
103. Odkaz žalovaného v jeho vyjádření na rozsudky NSS ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005-136, ze dne 13. 12. 2013, č. j. 8 Afs 9/2013-47 a ze dne 28. 5. 2015, č. j. 10 Afs 129/2014-62 na uvedeném závěru nic nemění. Tyto sice podporují tvrzení, že pro daňové posouzení je významný reálný projev příjmu v majetkové sféře poplatníka, neřeší však otázku, zda lze do příjmů pro daň z příjmů fyzických osob zahrnout i DPH na výstupu z nepřiznaných příjmů, navíc v situaci, kdy je daň stanovena podle pomůcek.
104. Soud uzavírá, že zahrnutí částky odpovídající DPH na výstupu z nepřiznaných příjmů do příjmů dle § 7 ZDP nebylo v napadeném rozhodnutí odůvodněno způsobem odpovídajícím zákonné úpravě ani požadavku přiměřenosti použitých pomůcek. Důsledkem takového postupu žalovaného je nepřiměřenost pomůcek a nedostatečná spolehlivost takto stanovené daňové povinnosti. Tuto žalobní námitku tedy soud shledal důvodnou. Uvedená vada postačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí.

VIII. Závěr a náklady řízení

105. S ohledem na shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, tudíž jej na základě § 76 odst. 1 písm. b) zrušil, a zároveň na základě § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán shora uvedeným právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení žalovaný znovu stanoví daňovou povinnost žalobce, přičemž do základu daně z příjmů fyzických osob nezahrne částku odpovídající DPH na výstupu z nepřiznaných příjmů.
106. 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.
107. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů.
108. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) a tři režijní paušály. Dva úkony právní služby byly žalobce poskytnuty dle advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024, tedy 2 x 3 100 Kč a 2 režijní paušály ve výši 2 x 300 Kč. Jeden úkon byl poskytnut podle advokátního tarifu ve znění účinném po 1. 1. 2025, náhrada náležitosti ve výši 1 x 4 620 Kč a režijní paušál 1 x 450 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 11 870 Kč. Soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů za podání ze dne 6. dubna 2025 (triplika), neboť toto nepřineslo pro posouzení věci žádné nové ani přínosné skutečnosti či

právní argumenty. Obsahovalo především polemiku s postupem žalovaného v řízení o DPH, jehož podrobnosti však nebyly pro rozhodnutí nynější věci podstatné. Nešlo proto o účelně vynaložený náklad řízení ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. Jelikož zástupce žalobce je registrovaným plátcem DPH, je třeba k nákladům zastoupení přičíst v souladu s § 57 odst. 2 s. ř. s. částku 2492 Kč odpovídající dani (21 %), částku Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.

109. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 17 362 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 29. července 2026

Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu