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

žalobkyně: **SPACE COM spol. s.r.o., IČO: 26025337**
sídlem Na Závodí 1668, 396 01 Humpolec
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2025, č. j. 17402/25/5300-21444-704561,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žalobkyně **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 žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty („DPH“, nebo „daň“) za zdaňovací období listopad 2018 až prosinec

2018, leden 2019 až prosinec 2019 a leden 2020 až prosinec 2020. V rámci kontroly dospěl k závěru, že nelze stanovit daň dokazováním a přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

3. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně dne 23. 5. 2024 celkem 26 dodatečných platebních výměrů na DPH, kterými žalobkyni doměřil DPH a sdělil žalobkyni povinnost uhradit penále.
   - Za zdaňovací období listopad 2018, č. j. 917595/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 91 500 Kč a penále ve výši 18 300 Kč.
   - Za zdaňovací období prosinec 2018, č. j. 917889/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 158 424 Kč a penále ve výši 31 685 Kč.
   - Za zdaňovací období leden 2019, č. j. 918019/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 50 323 Kč a penále ve výši 10 065 Kč.
   - Za zdaňovací období únor 2019, č. j. 918175/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 33 465 Kč a penále ve výši 6 693 Kč.
   - Za zdaňovací období březen 2019, č. j. 918286/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 40 816 Kč a penále ve výši 8 164 Kč.
   - Za zdaňovací období duben 2019, č. j. 918754/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 48 117 Kč a penále ve výši 9 624 Kč.
   - Za zdaňovací období květen 2019, č. j. 918879/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 50 060 Kč a penále ve výši 10 012 Kč.
   - Za zdaňovací období červen 2019, č. j. 919064/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 67 261 Kč a penále ve výši 13 453 Kč.
   - Za zdaňovací období červenec 2019, č. j. 919301/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 71 552 Kč a penále ve výši 14 311 Kč.
   - Za zdaňovací období srpen 2019, č. j. 919321/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 42 566 Kč a penále ve výši 8 514 Kč.
   - Za zdaňovací období září 2019, č. j. 919707/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 44 763 Kč a penále ve výši 8 953 Kč.
   - Za zdaňovací období říjen 2019, č. j. 919743/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 64 810 Kč a penále ve výši 12 962 Kč.
   - Za zdaňovací období listopad 2019, č. j. 919836/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 75 255 Kč a penále ve výši 15 051 Kč.
   - Za zdaňovací období prosinec 2019, č. j. 919938/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 100 435 Kč a penále ve výši 20 087 Kč.
   - Za zdaňovací období leden 2020, č. j. 919960/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 50 095 Kč a penále ve výši 10 019 Kč.
   - Za zdaňovací období únor 2020, č. j. 922240/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 50 436 Kč a penále ve výši 10 088 Kč.
   - Za zdaňovací období březen 2020, č. j. 922438/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 55 460 Kč a penále ve výši 11 092 Kč.
   - Za zdaňovací období duben 2020, č. j. 922463/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 44 374 Kč a penále ve výši 8 875 Kč.
   - Za zdaňovací období květen 2020, č. j. 922834/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 40 860 Kč a penále ve výši 8 172 Kč.
   - Za zdaňovací období červen 2020, č. j. 922902/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 99 249 Kč a penále ve výši 19 850 Kč.
   - Za zdaňovací období červenec 2020, č. j. 923202/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 47 460 Kč a penále ve výši 9 492 Kč.

- Za zdaňovací období srpen 2020, č. j. 923280/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 34 948 Kč a penále ve výši 6 990 Kč.
- Za zdaňovací období září 2020, č. j. 923338/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 48 314 Kč a penále ve výši 9 663 Kč.
- Za zdaňovací období říjen 2020, č. j. 923359/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 57 899 Kč a penále ve výši 11 580 Kč.
- Za zdaňovací období listopad 2020, č. j. 923390/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 75 660 Kč a penále ve výši 15 132 Kč.
- Za zdaňovací období prosinec 2020, č. j. 923407/24/2910-50522-307844, žalobkyni doměřil DPH ve výši 85 886 Kč a penále ve výši 17 178 Kč (všechny dohromady dále jen jako „dodatečné platební výměry“).

4. Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání, o němž žalovaný rozhodl dne 24. 6. 2025, č. j. 17402/25/5300-21444-704561 („napadené rozhodnutí“), tak, že dodatečné platební výměry změnil.
   - Za zdaňovací období listopad 2018 žalobkyni doměřil daň ve výši 93 070 Kč a stanovil povinnost uhradit 20 % penále, tj. 18 614 Kč.
   - Za prosinec 2018 jí doměřil daň 116 918 Kč a stanovil penále 23 384 Kč.
   - Za leden 2019 doměřil daň ve výši 56 948 Kč a stanovil penále 11 390 Kč.
   - Za únor 2019 doměřil daň ve výši 40 301 Kč a stanovil penále 8 061 Kč.
   - Za březen 2019 doměřil daň ve výši 58 017 Kč a stanovil penále 11 604 Kč.
   - Za duben 2019 doměřil daň ve výši 71 162 Kč a stanovil penále 14 233 Kč.
   - Za květen 2019 doměřil daň ve výši 62 938 Kč a stanovil penále 12 588 Kč.
   - Za červen 2019 doměřil daň ve výši 76 024 Kč a stanovil penále 15 205 Kč.
   - Za červenec 2019 doměřil daň ve výši 89 521 Kč a stanovil penále 17 905 Kč.
   - Za srpen 2019 doměřil daň ve výši 58 676 Kč a stanovil penále 11 736 Kč.
   - Za září 2019 doměřil daň ve výši 63 061 Kč a stanovil penále 12 613 Kč.
   - Za říjen 2019 doměřil daň ve výši 107 095 Kč a stanovil penále 21 419 Kč.
   - Za listopad 2019 doměřil daň ve výši 105 663 Kč a stanovil penále 21 133 Kč.
   - Za prosinec 2019 doměřil daň ve výši 131 268 Kč a stanovil penále 26 254 Kč.
   - Za leden 2020 doměřil daň ve výši 79 150 Kč a stanovil penále 15 830 Kč.
   - Za únor 2020 doměřil daň ve výši 54 507 Kč a stanovil penále 10 902 Kč.
   - Za březen 2020 doměřil daň ve výši 74 343 Kč a stanovil penále 14 869 Kč.
   - Za duben 2020 doměřil daň ve výši 56 252 Kč a stanovil penále 11 251 Kč.
   - Za květen 2020 doměřil daň ve výši 51 239 Kč a stanovil penále 10 248 Kč.
   - Za červen 2020 doměřil daň ve výši 115 340 Kč a stanovil penále 23 068 Kč.
   - Za červenec 2020 doměřil daň ve výši 70 662 Kč a stanovil penále 14 133 Kč.
   - Za srpen 2020 doměřil daň ve výši 52 334 Kč a stanovil penále 10 467 Kč.
   - Za září 2020 doměřil daň ve výši 66 633 Kč a stanovil penále 13 327 Kč.
   - Za říjen 2020 doměřil daň ve výši 84 669 Kč a stanovil penále 16 934 Kč.
   - Za listopad 2020 doměřil daň ve výši 89 987 Kč a stanovil penále 17 998 Kč.
   - Za prosinec 2020 doměřil daň ve výši 117 590 Kč a stanovil penále 23 518 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

5. Žalobkyně úvodem tvrdila, že veškeré správcem daně uváděné nesrovnalosti byly dány toliko technickými příčinami způsobenými tím, že její externí účetní dostatečně neznala používaný účetní systém. Nikoliv tím, že by žalobkyně měla skutečně vadné účetnictví. Ačkoliv tedy žalobkyně nevědomky pochybila a nepředložila úplnou evidenci majetku, měl

správce daně dostatek jiných podkladů pro stanovení daně dokazováním. Nebyly proto splněny zákonné důvody pro přechod na pomůcky. Požadavky žalovaného stran inventarizace obchodního majetku byly zcela excesivní, tvrzená pochybení nebyla takového charakteru, aby nebylo možné stanovit daň dokazováním.

6. Za situace, kdy správce daně v případě daně z příjmů přejde na stanovení daně za pomoci pomůcek, nelze automaticky postupovat stejně v rámci DPH. DPH se primárně stanoví jako rozdíl mezi daní na vstupu a na výstupu, přičemž žalovaný nesporuje ani zdanitelná plnění žalobkyní přijatá ani zdanitelná plnění uskutečněná. Není tak zřejmé, proč nebyla uskutečněná zdanitelná plnění použita jako pomůcka. Správní orgány rozporovaly výhradně evidenci majetku, a to ve vztahu k motorovým vozidlům. Kdy se žalobkyně stala provozovatelem těchto vozidel, je přitom snadno ověřitelné v registru vozidel, což mohl žalovaný jednoduše promítnout do stanovení daně dokazováním.

7. Žalovaný pochybil také při volbě pomůcek. Žalovaný totiž stran výběru srovnatelných subjektů odkazoval na úřední záznam č. j. 8860/23/2910-60562-304408, který se však ve spisu vůbec nenachází. Žalobkyně tak nemá jak ověřit, jakým způsobem žalovaný k volbě subjektů dospěl a napadené rozhodnutí je co do volby srovnatelných subjektů zcela nepřezkoumatelné.

8. Žalovaným zvolené subjekty navíc nejsou srovnatelné. Činnost žalobkyně je rozdělena do několika částí. Asi 30 % z její celkové činnosti tvoří komplexní IT poradenství, zbylých 70 % tvoří prodej zboží přes e-shop a tendrové zakázky. Žalobkyně rovněž vyvíjela a testovala technologie. Poměr těchto činností je přitom pro výslednou přidanou hodnotu určující, neboť v rámci IT poradenství si žalobkyně může uplatnit výrazně vyšší marži, než v rámci prodeje IT techniky. Drtivá většina činnosti žalobkyně tak generovala menší přidanou hodnotu. Jelikož žalovaný tuto skutečnost nezohlednil v rámci znaku předmět podnikání, nestanovil pomůcky řádně. Tvrzení, že srovnatelné subjekty provozovaly e-shop, je navíc nepravdivé a nemá oporu ve spisu. Z žalovaným odkazovaného úředního záznamu vyplývá, že e-shop provozovala toliko jedna ze tří společností. Žalobkyně na internetových stránkách ověřila, že zbývající dvě společnosti e-shop neprovozují. Z toho plyne, že IT poradenství u nich tvoří převážnou část činnosti a že tedy generují výrazně vyšší přidanou hodnotu než žalobkyně, což činí použité pomůcky zcela nepřiměřenými. Vybrané subjekty jsou odlišné také např. proto, že dle výkazů vůbec nepořizovaly majetek.

9. Konstrukce pomůcek trpí závažným logickým deficitem, neboť žalovaný dostatečně racionálně neodůvodnil, proč zjištěná přijatá plnění vynásobil průměrem koeficientů výkonnosti. Daňová povinnost žalobkyně je v důsledku tohoto postupu v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být stanovena. Pomůcky tedy nebyly stanoveny přiměřeně tak, aby vedly ke kvalifikovanému odhadu a odpovídaly hospodářským výsledkům. Žalovaný měl v souladu s judikaturou použít nejmenší zjištěný koeficient výkonnosti srovnatelného subjektu C, dosahujícího podobného koeficientu výkonnosti jako žalobkyně, jelikož je tato nejmírnější pomůcka pro žalobkyni nejvýhodnější.

10. Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

11. Žalovaný setrval na svém právním názoru a odkázal na napadené rozhodnutí, v němž se věcně vypořádal se vznesenými námitkami a podrobně zrekapituloval veškeré relevantní skutečnosti.

12. Připomněl, že žalobkyně i po několika výzvách předložila podklady, které jsou neúplné, nesprávné a pro stanovení daně v souhrnu zcela neprůkazné. Závažnost a počet nedostatků nelze bagatelizovat tvrzením, že během dvou a půl roku trvající daňové kontroly nebyla žalobkyně schopna vytisknout jinak údajně existující kompletní podobu účetnictví, byť jí k tomu byl dán dostatečný prostor.

13. Žalovaný skutečnou činnost srovnatelných subjektů ověřoval a správní spis pro tento závěr obsahuje dostatečné podklady. Žalobkyně v řízení nijak neprokázala, že by byl předmětem její činnosti v drtivé většině prodej zboží přes e-shop. Naopak z jejího účetnictví vyplývá, že tržby za veškerý prodej zboží činily pouze kolem 30 % celkových tržeb. Tržby výhradně za nákup a prodej prostřednictvím e-shopu pak z účetnictví nelze nijak ověřit, jelikož je žalobkyně samostatně vůbec neevidovala. Sama žalobkyně jako svou hlavní činnost uváděla PC servis, prodej zboží vůbec nezmiňovala. Srovnatelné subjekty proto byly vybírány hlavně z pohledu tohoto typu činností. Při jejich výběru se správce daně opíral o zjištění, která měl k dispozici z vlastních zdrojů, i o podklady předané žalobkyní. Jelikož pak žalobkyně na svých stránkách odkaz na e-shop uváděla, bylo v parametrech pro hledání srovnatelných subjektů zahrnuto i uskutečňování nákupu a prodeje zboží. Minimálně dva ze srovnatelných subjektů se v rozhodné době prodejem zabývaly. Tvrzení o nižších maržích při prodeji zboží přes e-shop pak nebylo doloženo a z dostupných podkladů nevyplynulo.

14. Žalovanému nevznikly pochybnosti o tom, že žalobkyně deklarovaná plnění fakticky přijala. Jelikož však nebylo možno ověřit, zejména vzhledem k neprůkazné evidenci, jak bylo s přijatým zdanitelným plněním naloženo, nebylo možné uskutečněná zdanitelná plnění použít jako pomůcku.

15. Z žalobkyní odkazované judikatury nevyplývá, že by byl žalovaný povinen použít ze zjištěných koeficientů výkonnosti ten pro žalobkyni nejvýhodnější. Stanovení daně na základě pomůcek má zrcadlit reálný obraz o daňových povinnostech žalobkyně a je nad míru logické, že žalovaný koeficienty jednotlivých srovnatelných subjektů zprůměroval.

16. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

17. K vyjádření žalovaného podala žalobkyně repliku, v níž zopakovala svoji žalobní argumentaci.

IV. Posouzení věci

18. Soud ve věci nařídil jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích.

19. Žaloba není důvodná.

20. 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).

21. 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.

22. 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).

23. 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 o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu, 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).

24. Plátce nebo identifikovaná osoba jsou podle § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („ZDPH“) povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení. Podle odst. 3 písm. b) uvedeného ustanovení je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty přehled obchodního majetku. Obchodním majetkem se dle § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH rozumí majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností,

25. Správce daně pro účely daňové kontroly požadoval po žalobkyni předložení kompletního účetnictví za kontrolovaná zdaňovací období, evidenci pro účely DPH ve smyslu § 100 odst. 1 ZDPH, i evidenci obchodního majetku (viz výčet v oznámení o zahájení daňové kontroly). Žalobkyně nevedla evidenci obchodního majetku samostatně, ale jako skladovou evidenci v rámci svého účetnictví, přičemž o zásobách účtovala průběžně způsobem A. Při účtování tímto způsobem žalobkyně v průběhu účetního období o zásobách účtuje v souladu s § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.

563/1991 Sb., o účetnictví, s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby, přičemž na základě provedené inventarizace proúčtuje k rozvahovému dni inventarizační rozdíly. Správce daně proto po žalobkyni požadoval předložení dokladů prokazujících provedení inventarizace majetku a závazků.

26. Žalobkyně předložila inventarizační zápisy majetku za roky 2018, 2019 a 2020, inventarizační zápisy zásob za roky 2018, 2019 a 2020 a písemnost průběh inventarizace. Součástí však vůbec nebyl inventurní soupis zboží včetně jeho ocenění. Správce daně dále zjistil, že zápisy o inventarizaci majetku vůbec neodpovídají zápisům v účetních denících. Žalobkyně pořizovala dlouhodobý majetek, zejména motorová vozidla, která evidovala v účetním deníku, avšak nikoliv v zápisu o inventarizaci, či naopak. Také evidovala vozidla a uplatňovala si odpisy ve chvíli, kdy ještě nebyla jejich vlastníkem, či kdy naopak již vozidla prodala. Konečné stavy v předloženém účetnictví v letech 2018 a 2019 přitom s inventarizačním zápisem o provedení inventarizace majetku souhlasí, a to i přes to, že v účetních denících není účtováno o pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku, tj. zejména zmíněných vozidel. Správce daně dále porovnal výkazy zisků a ztrát předložené v nynějším řízení s výkazy zisků a ztrát předloženými k přiznání k dani z příjmů právnických osob, a zjistil, že vykazují významné rozdíly. Stejně je tomu při porovnání účetních deníků a hlavních knih. Žalobkyně neozřejmila zjištěné nesrovnalosti ohledně dlouhodobého majetku, ani nevysvětlila rozdíly v účetních sestavách a uvedla, že veškerá dostupná data již byla správci daně předána. Správce daně také u dvou bytových jednotek zpochybnil tvrzené užívání v souvislosti s ekonomickou činností žalobkyně.

27. Soud souhlasí s žalovaným, že účetnictví žalobkyně je zcela neprůkazné, nesprávné a neúplné. Žalobkyně nedoložila řádně vedenou skladovou evidenci, neprovedla řádnou inventarizaci obchodního majetku, nesprávně účtovala o zásobách, nedoložila soupis jednotlivých druhů zásob a jejich skutečných stavů, neúčtovala o inventarizačních rozdílech, chyběly zápisy o pořízeném a také již prodaném majetku. Lišily se údaje uvedené v účetních denících a hlavních knihách zejména co se týče prodávaného zboží. Významně se lišily také výstupy poskytnuté žalobkyní v rámci DPH a daně z příjmů. Byť tedy platí, že jakýkoliv dílčí nedostatek v účetnictví sám o sobě neznevěrohodňuje účetnictví jako celek, v nyní projednávané věci trpí předložené účetnictví tolika významnými rozpory a nedostatky, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. Předložené podklady jsou navzájem rozporné a pro stanovení daně dokazováním nedostatečné. Žalobkyně neprokázala správnost a průkaznost vedeného účetnictví, evidence pro účely DPH, ani evidence majetku. Tím současně nesplnila svou důkazní povinnost prokázat, co tvrdí v daňových přiznáních. Správce daně nemohl 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 žalobkyně v žalobě konkrétním způsobem nerozporovala. Názor žalobkyně, že důkazů byl předložen dostatek, a že měl žalovaný zjištěné nesrovnalosti jednoduše dodanit, je proto třeba důrazně odmítnout jako neproveditelný. Stejně tak je chybné tvrzení žalobkyně, že žalovaný přistoupil ke stanovení DPH prostřednictvím pomůcek automaticky pouze proto, že za pomoci pomůcek stanovil daň z příjmů. Správce daně přistoupil ke stanovení DPH podle pomůcek proto, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 10. 2025, č. j. 1 Afs 131/2025-38, a ze dne 29. 1. 2026, č. j. 21 Afs 146/2025-34, které zástupkyně žalobkyně zmínila při jednání soudu, pak žádná argumentace ve prospěch žalobkyně neplyne.

28. Na právě uvedených závěrech nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že nepředložení řádného účetnictví bylo způsobeno technickými problémy, případně neznalostí žalobkyní používaného účetního systému ze strany její účetní, a že měl správce daně vyčkat na dokončení auditu účetnictví žalobkyně daňovým poradcem. Soud podotýká, že případné pochybení nebo neznalost účetní je čistě záležitostí vztahu mezi žalobkyní a touto účetní a na objektivní závěr o nesplnění povinností ze strany žalobkyně vůči správci daně nemá vliv. Daňová kontrola nadto v dané věci trvala dva a půl roku a žalobkyně byla opakovaně vyzývána k prokázání rozhodných skutečností, přičemž výzvy byly podrobně odůvodňovány. Žalobkyně tedy měla dostatečný procesní prostor k tomu, aby technické problémy a chyby účetní odstranila a předložila správci daně účetnictví v požadovaném rozsahu včetně evidence obchodního majetku. Vzhledem k těmto skutečnostem nelze dospět k závěru, že bylo žalobkyni upřeno právo předkládat důkazy. Jelikož pro přechod na pomůcky je určující skutkový stav existující k okamžiku vydání rozhodnutí prvostupňového správce daně, nemá ani význam zabývat se vysvětlujícím prohlášení účetní žalobkyně, které připojila k žalobě „pro úplnost“, neboť skutečnosti z něj zjištěné by na věci nic nezměnily. Žalobkyně jej ostatně ani jako důkaz nenavrhla, a soud jej proto neprováděl.

29. 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).

30. 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, navrhovat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí 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 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).

31. 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).

32. Žalobkyně však svou argumentaci zakládá právě na nesouhlasu s volbou srovnatelných subjektů A-C. Namítala, že vybrané subjekty neměly e-shop, který v případě žalobkyně tvoří většinu činnosti, a na němž si žalobkyně uplatňuje výrazně nižší marže, což činí doměřenou daň hrubě nepřiměřenou. Tato argumentace ovšem neobstojí. Žalobkyně se omezila pouze na tvrzení o chybně zvolených srovnatelných subjektech. Nepodložila je však žádnými důkazními prostředky, z nichž by hrubá nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti vyplývala. Jak přitom správně uvedl žalovaný v odst. 100 napadeného rozhodnutí, z předloženého účetnictví žalobkyní tvrzené skutečnosti nevyplývají. Jelikož žalobkyně k evidenci výnosů a nákladů vztahujících se k prodeji zboží nepoužívala žádný účet, kde by samostatně evidovala nákup a prodej prostřednictvím e-shopu, nebylo možné ověřit, jaké bylo množství zboží prodaného přes e-shop, ani dopočítat tvrzenou nižší marži. Jiné důkazy k prokázání výše marže ani objemu zboží prodaného přes e-shop žalobkyně nepředložila. Z účetnictví žalobkyně naopak vyplývá, že tržby za veškerý prodej zboží (nejasno zda přes e-shop či nikoliv) činily v roce 2018 cca 27 % celkových tržeb, v roce 2019 cca 34 % celkových tržeb, v roce 2020 cca 19 % celkových tržeb (jak je zřejmé také z úředního záznamu založeného ve spisu pod č. j. 1118558/24/2910-60562-304408). Jednoznačně se tedy nemohlo jednat o žalobkyní tvrzených cca 70 % z celkových tržeb a existence e-shopu proto nebyla prvkem, který by způsoboval nepřiměřenost zvolených pomůcek.

33. Sama žalobkyně navíc konkrétní činnosti, z nichž jí v kontrolovaných obdobích plynuly příjmy, dle protokolu o ústním jednání, č. j. 1747156/21/2910-60562-304408, popsala tak, že se zabývala převážně PC servisem – správa IT, protipožární systémy, zabezpečovací systémy, informační, kamerové systémy, servisní činnost pro Metropolitní s.r.o. Zákazníky získávala zejména na doporučení jiných zákazníků. Netvrdila tedy, že by její hlavní výdělečnou činností byl prodej přes e-shop, jako tomu činí nyní. Naopak prodej přes e-shop vůbec nezmiňovala. Správce daně proto vyhledával subjekty zejména s důrazem na to, aby se zabývaly uvedenými činnostmi v oblasti informačních technologií. Nejméně dva z vybraných subjektů se přitom zabývaly nákupem a prodejem výpočetní techniky a nejméně jeden z nich provozoval i e-shop, jehož přímý odkaz uváděl také na svých webových stránkách (ty jsou přílohou úředního záznamu, č. j. 651770/24/2910-60562-304408).

34. Důvodná nebyla ani námitka, že žalovaný u srovnatelných subjektů chybně nezohlednil využívání obchodního majetku. Žalobkyně v prvé řadě nenamítala ani nedoložila, že je stanovená daň kvůli tvrzenému odlišnému nakládání s obchodním majetkem hrubě nepřiměřená. Soud pak souhlasí s žalovaným, že jelikož žalobkyně nedoložila řádnou evidenci obchodního majetku, nebylo možné jeho využití ověřit. Nebylo proto možné nakládání s obchodním majetkem vymezit jako jednoznačné kritérium, které by bylo možné srovnávat s jinými subjekty.

35. Podle soudu je tak vybrané subjekty třeba považovat za subjekty v podstatných ohledech srovnatelné. Jednalo se o společnosti s ručením omezeným působící ve stejném oboru,

podnikající srovnatelným způsobem, tj. poskytující technické služby k ochraně majetku a osob, výrobu, instalaci a opravy elektrických strojů, přístrojů a elektronických a komunikačních zařízení, automatizaci či správu IT. Správní orgány tak naplnily požadavky žalobkyní odkazovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75. Nepřiměřenost vypočtené výsledné daně zkrátka nelze dovozovat ze skutečnosti, že je výše ekonomických ukazatelů u zvolených srovnatelných subjektů vyšší, než by se žalobkyni zamlouvalo.

36. Jak již bylo uvedeno, správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy a při jejich výběru je limitován pouze zákonem. Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Správce daně proto není povinen použít ze zjištěných koeficientů srovnatelných subjektů vždy ten nejmenší a pro žalobkyni nejvýhodnější. Jeho povinností naopak je, aby se stanovená daň co nejvíce blížila realitě. Nepřiměřenost výsledné daně tak nezpůsobuje ani skutečnost, že správce daně vyšel z ekonomických hodnot celkem tří srovnatelných subjektů, které zprůměroval. Soud takový způsob stanovení nákladů a výdajů naopak považuje za spolehlivější. Je třeba upozornit, že správce daně přistoupil k úpravě žalobkyní uváděných údajů koeficientem výkonnosti srovnatelných subjektů právě proto, že její účetnictví bylo neprůkazné, a nešlo tak ověřit správnost jí tvrzených údajů. Bylo by proto zcela nelogické, kdyby žalovaný výsledný koeficient volil tak, aby byl těmto neověřeným, a tedy zjevně skutečnosti neodpovídajícím údajům co nejpodobnější. Správce daně se tedy žádného jednoznačného excesu při použití pomůcek nedopustil.

37. Povinnost volby nejmírnější pomůcky nelze dovodit ani z žalobkyní odkazované judikatury. V rozsudku ze dne 23. 9. 2024, č. j. 4 Afs 68/2024-39, se Nejvyšší správní soud konkrétním výpočtem koeficientu vůbec nezabýval. Ani v rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 27. 3. 2024, č. j. 52 Af 24/2023-52, který výše uvedeným rozsudkem Nejvyšší správní soud potvrdil, se krajský soud konkrétním výpočtem koeficientu nezabýval. Pouze konstatoval, že v dané věci správce daně aplikoval koeficient srovnatelného subjektu A, a koeficient srovnatelného subjektu B vyloučil, přičemž tento postup v daně věci neshledal excesivním. Bližšími důvody tohoto postupu v dané věci se však ani jeden ze soudů nezabýval.

38. Za nepřípadné je pak nutno považovat žalobkyní zvolené přirovnání k postupům při stanovení referenční ceny ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Referenční cena se použije v případě, kdy si spojené osoby v souladu se zákonem mezi sebou sjednají cenu odlišnou od ceny tržní, a je proto třeba výhradně pro daňové účely tuto cenu stanovit. V takové situaci není dán důvod, aby správce daně nezvolil cenu pro spojené osoby výhodnější. V nynější věci je situace zcela odlišná. Žalobkyně v rozporu se zákonem neplnila své povinnosti, a proto byl správce daně nucen daň stanovit za ni prostřednictvím pomůcek. Tato daň přitom nemá být pro žalobkyni co nejvýhodnější, ale naopak má co nejvěrohodněji odrážet skutečnou výši daně, kterou by žalobkyně nejspíše byla povinna odvést, kdyby své povinnosti plnila řádně.

39. Nedůvodná je též námitka, že správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili žalobkyní přijatá i uskutečněná plnění – není proto zřejmé, proč uskutečněná plnění nevyužili jako pomůcky, pokud takto postupovali u plnění přijatých. Soud se zde plně ztotožňuje s žalovaným, že o existenci přijatých plnění nebylo pochyb, a proto mohly být použity jako pomůcka. Jelikož však žalobkyně nevedla průkazné evidence o tom, jak bylo s přijatými plněními naloženo (zda a kdy byla žalobkyní spotřebována, zda zůstala na skladě, byla

součástí zakázek atd.), nebylo naproti tomu možno jako pomůcku použít uskutečněná zdanitelná plnění.

40. Pochybení soud neshledal ani v tom, že při výběru srovnatelných subjektů, případně jako výhoda, nebyla zohledněna činnost žalobkyně spočívající ve vývoji a testování technologie obytného vozidla a systému nakládky a vykládky doprovodného vozidla. Správce daně se touto činností žalobkyně zabýval, vyzval ji k prokázání, jaké nové technologie a aplikace do vozidla vyvíjí, avšak dostalo se mu značně obecné odpovědi doprovozené sérií nicneříkajících fotografií. Jestliže žalobkyně nebyla schopna podrobně popsat, o co vlastně jde, nebylo na místě, aby se správce daně vypravil na „osobní prezentaci“, ani aby ze jmen uvedených v odpovědi žalobkyně dovozoval, že snad mají být k věci vyslechnuti jako svědci.

41. Závěrem nelze přisvědčit ani námitkám ohledně neexistence listiny prokazující tvrzení žalovaného že ověřoval skutečnou činnost srovnatelných subjektů. Je sice pravdou, že součástí spisu není odkazovaný úřední záznam č. j. 8860/23/2910-60562-304408. Tvrzené skutečnosti však vyplývají z již výše odkazovaného úředního záznamu č. j. 651770/24/2910-60562-30440, který součástí spisového materiálu byl. Charakteristika srovnatelných subjektů A-C pak byla žalobkyni poskytnuta správcem daně ve sdělení ze dne 24. 4. 2024, č. j. 673687/24/2910-60562-304408. Právo žalobkyně vznášet námitky proti přiměřenosti zvolených pomůcek tak žádným způsobem omezeno nebylo, což je ostatně zřejmé z toho, že žalobkyně v žalobě tyto námitky vznesla.

V. Závěr a náklady řízení

42. Soud shledal námitky žalobkyně 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.“).

43. 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, 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 9. září 2026

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu