ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Daniely Zemanové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **P. R.,** zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 466/34, Praha 8 - Karlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2015, čj. 27124/15/5300-21441-703172, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2017, čj. 22 Af 78/2015-67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce je fyzická osoba podnikající dle živnostenského zákona nezapsaná v obchodním rejstříku. Provozuje prodejnu autodílů ve městě Příbor. Od 1. 3. 2006 do 15. 3. 2015 byl plátcem DPH. Tento případ se týká dodatečného vyměření DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí 2010 až IV. čtvrtletí 2011. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) totiž vydal osm dodatečných platebních výměrů, jimiž za použití pomůcek vyměřil žalobci daň a penále ve výši přesahující 200 tis. Kč. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které žalovaný zamítl výše specifikovaným rozhodnutím. Žalobu proti tomuto rozhodnutí pak krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky stěžovatele

[2] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Má za to, že se krajský soud nevypořádal s celou řadou jeho žalobních bodů. Dále mj. uvádí, že v jeho věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť se správcem daně spolupracoval a poskytoval mu plnou součinnost. Jestliže mu zákon umožňoval evidovat skladové zásoby formou kontroly korunou a stejně tak vydávat zjednodušené daňové doklady, sám zákonodárce vytvořil prostředí, v němž daňové subjekty nevedou dostatečně průkaznou daňovou evidenci. Nesouhlasí s tím, že by zjištěné nedostatky, které zpochybňují příjmovou část daňové evidence a jím tvrzenou průměrnou marži, byly natolik závažné, že by nebylo možné daň stanovit dokazováním. Neunesení důkazního břemene nemá automaticky vést k použití pomůcek. Správce daně naopak sám mohl průměrnou marži zjistit dokazováním, např. formou znaleckého posudku, tj. i bez součinnosti se stěžovatelem. Finanční orgány navíc nedostatečně odůvodnily, proč bylo nutné stanovit daň pomůckami. Není ani možné, aby stěžovatelovy náklady byly stanoveny dokazováním a jeho příjmy podle pomůcek. Taková kombinace způsobů stanovení daně je nepřípustná.

[3] Správce daně stěžovatele neseznámil s pomůckami v průběhu kontroly. Úplné seznámení s pořízenými pomůckami mělo proběhnout nejpozději před projednáním zprávy o daňové kontrole. Jen tak by se stěžovatel mohl kvalifikovaně vyjádřit ke zvoleným pomůckám, příp. reagovat vlastním návrhem pomůcek, např. srovnatelných subjektů. Stěžovatel neví, zda vybrané podnikatele lze považovat za srovnatelné subjekty – jejich podnikatelská činnost totiž nebyla v předloženém úředním záznamu dostatečně konkretizována a jejich názvy byly utajeny.

[4] Stěžovateli není zřejmé, zda při výběru srovnatelných subjektů byly zohledněny všechny relevantní okolnosti jeho podnikání. Již z úředního záznamu stěžovatel ví, že srovnávaní podnikatelé nedosahují stejných příjmů jak on. Příjmy přitom mají či mohou mít vliv na výši marže. Obchodní marže srovnatelných subjektů A a B ve stejném zdaňovacím období se lišily až o 10 %; stěžovatel se tedy ptá, proč by on nemohl mít marži ještě o 10 % nižší. Správce daně vypočetl obchodní marži na základě aritmetického průměru marží subjektů, které nejsou se stěžovatelem srovnatelné. Stěžovatelova marže přitom byla určena jako dvojnásobek původně tvrzené marže. V důsledku toho byla i stanovena daňová povinnost v hrubém nepoměru k daňové povinnosti, která by mu byla stanovena, pokud by v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* byla použita nejnižší obchodní marže zjištěná u srovnatelných subjektů. Pokud správce daně chybně považoval za výhodu to, že daň byla zjištěna dle dat srovnatelných subjektů, pak ani daň nemohla být stanovena spolehlivě.

[5] Správce daně prý v průběhu daňové kontroly po stěžovateli požadoval, aby prokázal negativní tvrzení – že nemá žádné další příjmy, z nichž pořídil movitý a nemovitý majetek. Stěžovatel je však povinen prokázat jen skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Nelze mu přičítat k tíži, že uloženou povinnost nesplnil. Přitom správce daně neoprávněně stěžovatele osočil z krácení daní.

pokračování

[6] Celá daňová kontrola je údajně stižena nezákonností, neboť pověření příslušným úředním osobám (Ing. Š. a p. R.) bylo uděleno až po jejím zahájení. Navíc Ing. V., která spolu s Ing. Š. zahajovala daňovou kontrolu, nebyla k jejímu vedení vůbec pověřena. Stěžovatel dále tvrdí, že jeho právní jistota byla narušena tím, že rozhodnutí žalovaného podepsal Ing. Š., který není ředitelem žalovaného, ale pouze ředitelem odboru. Navíc není jasné, zda krajský soud dokazoval podpisovým řádem žalovaného, nebo ne. K tomuto předloženému důkaznímu prostředku se totiž nevyjádřil.

[7] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. Vyvrací námitku, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Správce daně zpochybnil průkaznost evidence zásob kontrolou korunou a stěžovatel nedokázal vyvrátit tyto jeho pochybnosti. Bez průkazné daňové evidence, popř. důkazních prostředků, které daňovou evidenci nahrazují, nelze zjistit, zda sporná zdanitelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost, zda byla splněna povinnost přiznat DPH na výstupu apod. [viz § 21 a § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“)]. Dále obhajuje i přiměřenost zvolených pomůcek, tj. srovnatelnost srovnávaných daňových subjektů, a též utajení jejich obchodních jmen. Správce daně nepožadoval po stěžovateli, aby prokazoval tzv. negativní skutečnosti; jen v souladu s § 85 odst. 1 a § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, u něj prověřoval, zda stěžovatel neměl zákonnou povinnost zdanit i jiné příjmy. Konečně uvádí, že stěžovatel nebyl krácen na procesních právech tím, že by neměl možnost se k použitým pomůckám vyjádřit. Do ukončení daňové kontroly není postaveno najisto, zda daň bude možné stanovit dokazováním. Uvedením konkrétních pomůcek již před ukončením daňové kontroly, by správce daně zkrátil stěžovatele na jeho právu navrhovat důkazy až do ukončení daňové kontroly.

[8] Stěžovatel v replice mj. uvádí, že správce daně vidí neúplnost příjmové stránky daňové evidence ve vystavování zjednodušených daňových dokladů stěžovatelem, kde v některých jednotlivých případech nebyly jednotlivě rozepsány položky, ale byl pouze uveden součet jejich ceny. Stěžovatel upozorňuje, že tento postup není sám o sobě vadný a na takový postup má ze zákona právo. Je chyba zákonodárce, nikoli daňového subjektu, že existuje zákonné ustanovení schvalující vystavování zjednodušených daňových dokladů, ale v případě problému či komplikací jiné zákonné ustanovení označí tento postup jako vadný. Dále žalovaný vytýkal stěžovateli, že po vybrání určitého počtu přesně identifikovaných položek byla zjištěna jiná průměrná marže, než kterou udával stěžovatel. Žalovaný uvedl, že „*z vybraných 20 položek zboží prodaných v roce 2010 byla zjištěna vyšší marže u 19 položek a v roce 2011 z vybraných 26 položek byla zjištěna vyšší marže u 24 položek*“. Celkový počet položek k prodeji v letech 2010 a 2011 však představoval okolo jednoho tisíce (sortiment se skládal ze 4 hlavních okruhů - motorové oleje, malé součástky k podvozku aut, filtry – vzduchové, olejové, palivové, kabinové – a rozvody, to vše jako příslušenství k více než 30 typům aut). Navíc byla marže upravena podle koncového zákazníka, náhodný výběr malé části prodaných položek by proto neměl sloužit jako důkaz nesprávnosti údaje o průměrné marži.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] NSS při posuzování kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

III.A. *Obsah správního spisu*

[11] NSS předesílá, že v soudním řízení správním se dle ustálené judikatury obsahem správního spisu nedokazuje; správní spis je totiž podkladem pro rozhodnutí o věci samé, nejedná se o důkazní prostředek. K rozhodnutí o nynější věci NSS připojil správní spis v jiné stěžovatelově věci (co do doměření daně z příjmů fyzických osob, které je u NSS vedeno pod sp. zn. 10 Afs 372/2017), v níž byla vedena stejná daňová kontrola. V tomto spisu jsou totiž – na rozdíl od správního spisu, který se týče doměření DPH – obsaženy veškeré originály listin z průběhu daňové kontroly. Na tomto místě NSS stěžovateli sděluje, že z výše uvedených důvodů nebude dokazovat ani zprávou o daňové kontrole ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob, která je založena v příloze spisu NSS sp. zn. 10 Afs 372/2017. Při posouzení věci však bude její obsah z úřední činnosti zohledněn.

[12] Ze správních spisů vyplynulo, že ve dnech 5. 10. 2012 a 10. 10. 2012 proběhlo u stěžovatele místní šetření, v němž Finanční úřad v Kopřivnici na základě dožádání od Finančního úřadu v Hlučíně prověřoval stěžovatelovu podnikatelskou činnost. Finanční úřad v Kopřivnici pak jako tehdejší správce daně dne 19. 10. 2012 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z příjmů, na DPH za období I. až IV. čtvrtletí roku 2010 a roku 2011 a též na daň silniční za zdaňovací období roku 2010 a 2011. Zástupce stěžovatele předložil doklady dle jím vypracovaného seznamu dokladů a úřední osoby tyto doklady převzaly. Zástupce stěžovatele dále sdělil, že evidence zásob je vedena formou kontroly korunou a že bude předložena do 2. 11. 2012. Poté správce daně několikrát vyzval stěžovatele k vysvětlení nejasností v daňové evidenci, k předložení dalších podkladů a stěžovatel, resp. jeho zástupce, na tyto výzvy vesměs odpověděli. Dne 14. 2. 2014 pak správce daně seznámil stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění. Popsal nesrovnalosti, které u stěžovatele odhalil a které stěžovatel nebyl schopen odstranit, k čemuž se stěžovatel vyjádřil dne 21. 3. 2014. Správce daně pak se stěžovatelem dne 14. 5. 2014 projednal zprávu o daňové kontrole, v níž mj. uvedl, že stěžovatel nevedl daňovou evidenci průkazným způsobem. Dne 18. 6. 2014 pak správce daně seznámil stěžovatele s pomůckami pro výpočet DPH (uvedeny v úředním záznamu z 10. 6. 2014). Správce daně vyhledal srovnatelné subjekty, u nichž zjistil obchodní přirážky, a ty zprůměroval. Rozdílem takto zjištěných marží a stěžovatelem vykázané marže vypočetl chybějící příjmy z podnikání, z nichž měla být odvedena daň. Srovnatelné subjekty neidentifikoval; uvedl pouze důvody, pro které je považuje za srovnatelné.

III.B. *Výtky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku*

[13] Stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť se krajský soud řádně nezabýval celou řadou jím vznesených žalobních námitek.

pokračování

[14] Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Jak odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů, tak i rozsudku krajského soudu je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry [viz nález ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. *CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, a další]. Krajský soud dostatečným a přiměřeně srozumitelným způsobem vysvětlil, proč v této kauze byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, a zabýval se i zákonností těchto pomůcek.

[15] Důvodné nejsou ani výtky dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku.

[16] K námitce, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek (stěžovatel dodržel veškeré zákonem stanovené povinnosti a předložil veškerou dokumentaci, ze které bylo možné jednoduše vypočítat DPH), se krajský soud dostatečně vyjádřil zejména na s. 12 a 13 napadeného rozsudku. Krajský soud vypořádal i další námitku, a to, že postup stanovení daně dle pomůcek – zejména úřední záznamy ze dne 9. 6. 2014 (co do daně z příjmů fyzických osob) a ze dne 10. 6. 2016 (co do DPH) – byl nezákonný. Tuto námitku totiž stěžovatel v žalobě spojil s nepřípustností tzv. kombinace způsobů stanovení daně, k čemuž se krajský soud vyslovil na s. 13 a 15 rozsudku. Není ani pravda, že by se krajský soud nezabýval převzetím zjištění ohledně stěžovatelových výdajů jako pomůcky pro stanovení DPH (viz zejména s. 13 a 14, kde krajský soud mj. odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 142). Krajský soud stěžovateli také sdělil, že osočení z krácení daní nemá v tomto případě vliv na přezkoumatelnost či zákonnost napadeného rozhodnutí; dle něj nešlo o porušení zákona, ale o snahu o ucelenou úvahu správce daně, tj. včetně trestněprávní roviny (s. 14 napadeného rozsudku).

[17] Další nepřezkoumatelnost se dle stěžovatele pojí s námitkou porušení jeho procesních práv tím, že mu nebyly sděleny dostatečně konkrétní údaje o srovnatelných subjektech. Krajský soud přitom srozumitelně stěžovateli vysvětlil, že bližší specifikace srovnatelných subjektů je součástí vyhledávacího spisu, jinak by mohl být ohrožen zájem těchto subjektů (s. 16 a 17). Stěžovatel se dále domnívá, že krajský soud nevypořádal jeho námitku, že srovnatelné subjekty nemají stejnou výši příjmů. Krajský soud mu však na s. 17 a 18 mj. sdělil, že pro *„výpočet průměrné marže pak není zásadní, zda příjmy srovnatelných subjektů byly totožné s příjmy žalobce, či se od nich částečně odlišovaly. Při výběru srovnatelných subjektů jakožto pomůcek nelze předpokládat, že by se našel subjekt zcela srovnatelný v rozsahu podnikání s žalobcem“*. Je sice pravda, že krajský soud výslovně nevypořádal výtku, že není možné odůvodnit výběr konkrétního srovnatelného subjektu tím, že má obdobnou výši obchodní přirážky, pokud právě takhle má u daňového subjektu být obchodní přirážka zjištěna. Avšak z odůvodnění na s. 17 a 18 rozsudku jasně plyne, že se krajský soud pečlivě výběrem srovnatelných subjektů zabýval. NSS pro pořádek uvádí, že má za to, že v tomto případě šlo u žalovaného o chybu v psaní na s. 12 jeho rozhodnutí.

III.C. *Přechod na pomůcky*

[18] Stěžejní otázkou tohoto sporu je, zda byly splněny zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek. Stěžovatel jednak namítá, že žalovaný nedostatečně odůvodnil splnění podmínky přechodu na stanovení daně dle pomůcek, jednak na několika místech obsáhlé kasační stížnosti upozorňuje, že tyto podmínky vůbec nebyly splněny.

III.C.1. Kvalita odůvodnění rozhodnutí žalovaného co do stanovení daně dle pomůcek

[19] Na rozdíl od stěžovatele NSS považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí co do potřeby stanovit daň dle pomůcek za dostatečné. Na s. 8 a 9 tohoto rozhodnutí žalovaný srozumitelně vysvětlil, že stěžovatelova evidence skladových zásob (kontrola korunou) není průkazná. Mj. uvedl, že stěžovatel *„nepředložil všechny doklady o pořízení zboží ke zboží uvedenému na prodejních paragonech. U velkého množství položek zboží byly sice předloženy doklady o pořízení zboží, ale položky, které byly zaznačeny daňovým subjektem na nákupních dokladech, se neshodovaly s položkami zboží uvedenými na prodejních paragonech. Tvrzení daňového subjektu, že položky zboží, které nebyly uvedeny na paragonech, ale byly v rámci daného paragonu prodány, nemohl správce považovat za průkazné*“ (detailněji k tomu viz s. 11 a s. 15 až 18 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný dále uvedl, že se správci daně u některých položek zboží podařilo v návaznosti na předložené nákupní doklady (na nichž je označena jediná prodaná položka) přesně identifikovat skutečnou marži. Tato marže byly výrazně vyšší, než stěžovatelem uváděných 14 % jako jeho průměrná marže. Žalovaný navíc poznamenal, že u stěžovatele nebylo možné jednoznačně osvědčit, zda všechna přijatá zdanitelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost, zda v této souvislosti byla splněna povinnost přiznat ke dni uskutečnění tohoto plnění daň na výstupu (§ 21 zákona o DPH), či zda nedocházelo k použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností [§ 13 odst. 4 písm. a) ve spojení s odst. 5 téhož ustanovení zákona o DPH].

[20] S otázkou, zda neprůkaznost daňové evidence a neunesení důkazního břemene ohledně výše tvrzené obchodní přirážky mohlo vést k stanovení daně dle pomůcek, se NSS vypořádá níže (viz části **III.C.3.** a **III.C.4** níže).

[21] Námitka nepřezkoumatelnosti tudíž není důvodná.

III.C.2. Obecně k stanovení daně dle pomůcek

[22] Nyní k otázce, zda v posuzované kauze byly splněny podmínky pro aktivaci pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká pomůcek, platí: 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.* Dle odst. 4, věty první, pak platí: *Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně* spolehlivě *stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná* (zvýraznění doplnil NSS).

pokračování

[23] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

[24] Podle ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (k tomu viz části **III.C.4.** a **III.C.5.** níže). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je však podstatný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení při ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[25] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (srov. rozsudek ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008-71, č. 2507/2012 Sb. NSS, věc *Fi.Bi.Li.*).

[26] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu; srov. např. rozsudek ze dne 22. 12. 2015, čj. 2 Afs 186/2015-43, věc *HORA HOLDING*). Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i spolehlivost, kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci. Splnění této poslední podmínky je řešeno v části **III.D.** níže.

III.C.3. Neprůkaznost daňové evidence

[27] Ve svých přiznáních k DPH vykázal stěžovatel základy daně jak k dodání zboží, tak k jeho pořízení v určité výši; vyčíslil i nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od plátců DPH. Tvrzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti, byl také povinen hodnověrným způsobem prokázat. Jak však zjistil správce daně, stěžovatel řádně nevedl daňovou evidenci, a to ani ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, ani ve vztahu k DPH. Dle § 28 odst. 4 písm. d) zákona o DPH musí i zjednodušený daňový doklad obsahovat mimo jiné náležitosti zejména rozsah a předmět plnění. Právě daňový doklad je možným důkazním prostředkem ve formě listiny (§ 73 zákona o DPH). A zpravidla dává správci daně prvotní indicii o stavu a kvalitě daňové evidence. Ve smyslu § 100 odst. 1 téhož zákona, ve znění do 31. 12. 2012, je plátce povinen *vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti.* Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby

sestavil daňové přiznání (zvýraznění doplněno). Dle odst. 2 téhož ustanovení, ve znění do 31. 3. 2011 (pro zdaňovací období roku 2010 a I. kvartál roku 2011), je plátce *povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce, který nemá povinnost vést účetnictví nebo účetnictví nevede dobrovolně, je povinen vést evidenci obchodního majetku*. Dle téhož ustanovení, ve znění do 31. 12. 2012 (zdaňovací období II. – IV. kvartál roku 2011), pak je *plátce povinen vést také evidenci uskutečněných plnění, která jsou osvobozená od daně nebo nejsou předmětem daně. Plátce je povinen rovněž vést evidenci obchodního majetku, a to v rámci účetnictví nebo samostatně.*

[28] Bylo na stěžovateli, jakou formu daňové evidence zvolí. Jeho povinností ovšem bylo prokázat, že řádně evidoval nejen uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také svůj obchodní majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí). Stěžovatel si zvolil vedení evidence zásob metodou „kontrola korunou“. Při aplikaci této metody je nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudky ze dne 20. 6. 2007, čj. 9 Afs 36/2007-98, a ze dne 30. 4. 2013, čj. 9 Afs 70/2012-35). Taková evidence musí být v každém okamžiku přesným odrazem skutečného stavu zásob; nestačí tedy na konci účetního období porovnat souhrn nákupů od dodavatelů v prodejních cenách se souhrnem tržeb, neboť takový postup nelze označit za kontrolu korunou. Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna zejména k datu inventarizace prokázat stav zásob a prokázat, že stav majetku a zásob uvedený v účetnictví *odpovídá* skutečnosti. Při tomto způsobu evidence jsou zásoby na skladě evidovány v prodejních cenách. Součet tržeb, stavu zásob (evidovaných v prodejních cenách) a jiných úbytků zásob (např. manka, ztratné či soukromá nebo vnitřní spotřeba) musí odpovídat inventarizaci. Při tomto způsobu evidence je tak třeba mít vždy na paměti, co je cílem evidence zásob, tj. takové vedení evidence zásob, aby byl daňový subjekt schopen ověřit faktický stav a stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách bez DPH.

[29] V již cit. rozsudku 9 Afs 70/2012 pak NSS konkrétně uvedl, že „[*d*]*ůležitou součástí této návaznosti je proto přesná evidence slev, marží a jiných způsobů úbytků zásob, než je prodej (např. manka, ztratné, vnitřní či soukromá spotřeba). Úbytek zboží vedeného v prodejní ceně totiž představuje nejen dosaženou tržbu za prodané zboží, ale i poskytnuté slevy při prodeji zboží, či vnitřní spotřebu, manka a škody či ztratné. Aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný faktický stav zásob, vedený v prodejních cenách na stav účetní, tedy na dosažené tržby (případně příjmy), musí být schopen pro účely inventury převést prodejní ceny na ceny nákupní, a proto musí znát jím používanou průměrnou obchodní přirážku (resp. přirážky, pokud používá pro různé druhy zboží odlišné marže - viz dále) a částku připadající na daň z přidané hodnoty, jinak není schopen provázat dosažené tržby a stav zásob evidovaný v prodejních cenách a jiné úbytky zásob na své vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přirážky nelze ověřit tržby a zůstatky zásob (evidovaných v prodejních cenách) na vstupy a doložit pohyb zásob. Pokud i přes tyto znalosti vzniknou případné rozdíly, pak je nutno tyto rozdíly doložit přeceněním zboží, tedy promítnutím jak slev, tak zdražení, jakož i případné vnitřní spotřeby či vzniklé škody, protože tyto ovlivní celkovou cenu zboží na prodejně.* V případě, že daňový subjekt prodává různé druhy zboží, u kterých uplatňuje také různou marži, musí znát průměrnou výši uplatňované obchodní přirážky u každé komodity a porovnávat každou komoditu zvlášť. *Bez znalosti alespoň průměrné obchodní marže a sazby*

pokračování

DPH prodávaného zboží nemůže evidence zvaná „kontrola korunou“, kdy se ceny zboží evidují v prodejních, nikoli nákupních cenách, prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, potažmo do výše dosažených příjmů“ (zvýraznění doplněno).

[30] Daňový subjekt splní povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou jeho evidence nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případu jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba a nedostatek evidence proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, i když toto na první pohled o konkrétním případu předepsané informace poskytuje) *zatemní* obraz o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně je přitom povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

[31] Unese-li správce daně důkazní břemeno (srov. rozsudek ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, věc *GOBE*, část III.B. a zde cit. judikaturu), je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

[32] V posuzované kauze zástupce stěžovatele při ústním jednání dne 5. 11. 2012 předložil mj. listiny, které nazval kontrola korunou za rok 2010 a 2011 (celkem 2 listy). Z těchto listin lze zjistit v zásadě jen pár čísel co do stavu zásob k 31. 12. předcházejícího roku, celkový nákup a prodej zboží v průběhu daného roku, tvrzenou průměrnou marži ve výši 14 %, nový stav skladu a inventuru ke konci daného roku. Vůbec však z nich neplyne, že u různých (ale i u stejných) druhů zboží stěžovatel uplatňuje různou marži, a tyto položky nejsou posuzovány zvlášť. Není patrné ani to, v jaké hodnotě bylo prodáno zboží se sníženou sazbou DPH. Není jasný ani stav zásob k určitému dni, resp. ani ke konci konkrétního zdaňovacího období. Jelikož je stěžovatelem tvrzená výše průměrné obchodní přirážky sporná (stejně jako je sporná i hodnota zboží, která podléhá snížené sazbě DPH), nelze jí bez dalšího řádně prokázat skutečný pohyb zásob v průběhu roku a jejich promítnutí do tržeb či do výše dosažených zisků. Dále jsou ve spisu založeny dva svazky listin označené jako daňová evidence za období roku 2010 a 2011. Z těchto listin jsou pak patrné důležité údaje, a to zejména stěžovatelovy průběžné příjmy a výdaje, čísla dokladů k zdanitelným plněním včetně dat těchto plnění apod.

[33] Zástupce stěžovatele při ústním jednání dne 5. 11. 2012 dále uvedl, že stěžovatel: „*na konci roku předloží inventuru a sdělí průměrnou marži za daný rok. Na základě těchto*

podkladů se provede kontrola korunou. Další podklady mimo předložených dvou listů k této kontrole neexistují“. Zástupce na dotaz dále sdělil, že neprověřuje průměrnou marži, kterou mu stěžovatel hlásí, a není mu známo, na základě jakých podkladů stěžovatel stanovil údaje o průměrné marži. Dne 21. 11. 2012 pak zástupce stěžovatele zaslal také stěžovatelovy inventury zásob za roky 2009 až 2011. Z protokolu ze dne 24. 1. 2013 je pak patrné, že inventury zásob byly provedeny po ukončení jednotlivých zdaňovacích období (tj. stav ke konci roku). Sám stěžovatel uvedl, že se jedná o fyzické, nikoliv evidenční inventury a že je prováděl osobně a nikdo další při tom nebyl přítomen. Uvedl též, že u motorových olejů je doporučena nějaká prodejní cena, *„ale za tu nikdy neprodávám. Mechanikům prodávám s nižší přirážkou. Běžným zákazníkům prodávám za vyšší cenu, ale tak, abych byl konkurenceschopný“*. Stěžovatel nemá ceník motorových olejů, který by byl podkladem pro stanovování prodejních cen. Dále uvedl, že si *většinou* přiráží na jednotlivých položkách zboží 14 % a že tuto výši obchodní marže může prokázat *jedině* předloženými doklady. Stěžovatel tvrdil, že veškeré nakoupené zboží v roce 2010 a 2011 bylo použito k jeho ekonomické činnosti a že na každý prodej vystavuje číslovaný paragon, jiné doklady o prodeji nevystavuje.

[34] Správce daně ovšem u celé řady položek identifikoval chyby ve vedení daňové evidence. Jelikož stěžovatel prodával v rámci jednoho paragonu více druhů zboží, přičemž v rámci něj uvedl pouze některé z prodávaných položek, nebylo možné zjistit skutečnou obchodní přirážku. Tato přirážka se – jak ostatně tvrdí stěžovatel – lišila dle druhů zboží a zákazníka, jemuž bylo zboží prodáváno, což samo o sobě zatemnilo obraz o skutečných zdanitelných plněních. Na tom nemohly nic změnit ani záznamy vedené v tzv. daňové evidenci (č. l. 69 a č. l. 70 spisu správce daně).

[35] Navíc správce daně zjistil, že u části položek zboží, které se v návaznosti na předložené nákupní a prodejní doklady podařilo přesně identifikovat (prodávána vždy byla pouze jediná položka v rámci jednoho paragonu), byla obchodní přirážka výrazně vyšší než stěžovatelem uváděných 14 %. Správci daně se dle kontrolních zjištění podařilo najít celkem 22 takových paragonů z let 2010 až 2011, přičemž nejnižší marže byla necelých 9 % (paragon 9/66/11) a nejvyšší zjištěná marže byla 157 % (paragon 8/65/11). Průměrná marže v těchto dokladech pak byla 53,4 %. Dále se správci daně podařilo zjistit přesnou obchodní přirážku i v případě některých prodejů, u nichž bylo prodáno více položek zboží. V 24 takových případech v roce 2010 a 2011 stěžovatel uplatňoval nejnižší marži ve výši 27 % (paragon 21/9/10) a nejvyšší pak ve výši až 416 % (paragon 10/25/10). Průměrná marže pak v těchto případech byla dokonce necelých 106 %. Není přitom rozhodné, jak uvádí stěžovatel, že správcem daně identifikované prodeje se netýkaly zboží, které patří do jeho hlavního sortimentu. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS, nezáleží na tom, zda správce daně během daňové kontroly ověřoval základ daně namátkově, anebo vyčerpávajícím dokladovým způsobem. Navíc stěžovatel věrohodným způsobem nepředložil žádné doklady, které by prokazovaly výši průměrné marže v položkách, které on považuje za „hlavní sortiment“ zboží.

[36] Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatel nedostál povinnosti vést daňovou evidenci průkazným způsobem, a co víc, nebyl schopen ani vyvrátit pochybnosti správce daně o výši jím tvrzené obchodní přirážky (viz část **III.C.4.** níže).

pokračování

[37] Důvodná není výtka, že stěžovatel postupoval při vedení daňové evidence v souladu s platnými zákony a je chybou zákonodárce, pokud jím umožněný postup není ve výsledku průkazný. Jak již uvedeno výše, i ze zjednodušeného daňového dokladu musí být patrný rozsah a předmět plnění [§ 28 odst. 4 písm. d) zákona o DPH]. Nebylo-li možné z jednotlivých paragonů zjistit, co vlastně stěžovatel prodal, nemohly být tyto zjednodušené daňové doklady považovány za průkazné, *nota bene* pokud touto chybnou praxí stěžovatel zatížil velkou část daňové evidence a prodejních paragonů.

III.C.4. Důkazní břemeno

[38] Lze souhlasit se stěžovatelem, že dílčí nedostatky daňové evidence, pro něž nelze určit průměrnou marži, nemohou samy o sobě vést k stanovení daně dle pomůcek. Krajský soud v rozsudku a posléze i stěžovatel v kasační stížnosti shodně odkázali na usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle něhož pro použití pomůcek *nelze* stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat *jinak*. 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.

[39] Stěžovatel měl zákonnou povinnost vyhovět výzvám správce daně, jež směřovaly právě k prokázání skutečností, které nebyly předloženými doklady spolehlivě doloženy (viz bod [31] shora). Ze správního spisu je patrné, že správce daně zjistil nesrovnalosti co do evidenčního stavu některých motorových olejů, který byl vyšší než jejich fyzický stav (protokol o ústním jednání ze dne 24. 1. 2013). Správce daně se dotazoval mj. na stěžovatelovy inventury a vyzval stěžovatele, ať potvrdí, či vyvrátí, zda se jedná ve všech identifikovaných případech o motorové oleje, ať uvede druh a celkové množství těchto olejů v litrech. Správce daně provedl u některých položek motorových olejů (5W-40, 5W-30, 10W-40) kontrolu a na základě údajů o počátečním a konečném stavu zásob, nákupu a prodeji zjistil, že evidenční stav byl u těchto olejů vyšší než stav fyzický (podrobněji to vyčíslil v tabulkách; u 5W-40 to bylo 81 litrů, u 5W-30 pak 20 litrů a u 10W-40 se jednalo o 961 litrů).

[40] Dopisem ze dne 22. 2. 2013 stěžovatel oznámil, že nesouhlasí se zjištěními správce daně a že *„veškerý motorový olej byl prodán zákazníkům, případně zůstal na skladě“*. Dále uvedl, že *„vypisoval paragony – zjednodušené daňové doklady, kde nevypisoval jednotlivé položky, ale k jednotlivé* (*pozn. NSS*: vypsané) *položce přičetl další položky a zapsal celkovou částku“*. Správce daně údajně nezahrnul do tabulky prodejů za rok 2010 všechny prodané oleje, což stěžovatel považuje za snahu o jeho poškození a zpochybnění jeho daňové evidence. Správce daně pouze vypsal prodeje z vystavených paragonů, avšak stěžovatel na těchto zjednodušených daňových dokladech vždy neuváděl veškeré položky zboží, které byly prodány. K dotazu správce daně ze dne 11. 2. 2013 pak odpověděl, že rozdíly mezi

sumou přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vznikly tím, že autolékárničky, které podléhají snížené sazbě DPH, chybně prodával se základní sazbou DPH.

[41] Správce daně pak dne 28. 3. 2013 vyzval stěžovatele mj. k prokázání tvrzení k vyčísleným rozdílům v stavech motorových olejů v celkové výši 1062 litrů, dále k prokázání vykazované průměrné marže 14 % jiným než dosavad uváděným způsobem a k prokázání tvrzení, že autolékárničky byly prodány se základní sazbou DPH; stěžovatel měl přitom konkretizovat čísla paragonů, v rámci kterých bylo zboží prodáno, druh, množství a cenu prodaného zboží.

[42] Dopisem ze dne 14. 5. 2013 stěžovatel opětovně vyjádřil nesouhlas se zjištěními správce daně co do rozdílů u motorového oleje. Správce daně dle něj špatně zařadil nákupy oleje ze dne 22. 8. 2011. Do jeho výpočtů pak nezahrnul prodeje ze dne 18. 2. 2011, 15. 4. 2011, 27. 10. 2011 a další. Dle stěžovatele správce daně špatně zapsal množství oleje z prodejních paragonů, např. místo 5 l uvedl chybně 1 l. Přiložil také požadovaný seznam paragonů. Konečně zopakoval, že výši marže lze prokázat *jedině* doklady, a žádal o sdělení konkrétních pochybností ohledně výše vykazované průměrné marže.

[43] Správce daně dne 31. 5. 2013 opětovně vyzval stěžovatele, ať průkazným způsobem prokáže a vysvětlí rozdíly mezi jím uváděným fyzickým stavem zásob a správcem daně zjištěným evidenčním stavem u položek motorových olejů (stěžovatel měl uvést čísla paragonů, v rámci nichž byly oleje prodány, aniž na nich byly vypsány, a dále druh, množství a cenu těchto olejů). U ústního jednání dne 11. 7. 2013 pak správce daně vyzval stěžovatele, ať mu sdělí, jaké konkrétní zboží a v jakém množství bylo prodáno na základě paragonu 19/13/10, a také ať vysvětlí rozpory mezi svým tvrzením o prodeji motorového oleje za cenu 530 Kč a údaji uvedenými na paragonu 11/14/10, dle něhož byl místo tohoto oleje prodán autošampón za 250 Kč. Stěžovatel se měl také vyjádřit k dalším rozporům, a to u paragonu 14/17/10, a měl předložit doklady o pořízení některých autobaterií.

[44] Dopisem ze dne 23. 7. 2013 stěžovatel odpověděl na výzvu správce daně. Uvedl, že při zpracování seznamu paragonů došlo k záměně, resp. chybám, zaslal také doklady o pořízení autobaterií a dále odkazuje na inventuru za rok 2009. Dopisem ze dne 24. 7. 2013 stěžovatel předložil seznam požadovaných paragonů na prodej motorových olejů v roce 2011 spolu s uvedením druhu, množství a ceny oleje (odpověď na výzvu z 31. 5. 2013).

[45] Během ústního jednání dne 3. 9. 2013 se správce daně stěžovatele dotazoval mj. na paragony, v rámci kterých měly být prodány autolékárničky se základní sazbou DPH, avšak na většině stěžovatelem označených paragonů není položka autolékárnička uvedena. Dále se dotazoval na chybějící paragon 23/75/10 a též na paragon 19/72/10, v rámci něhož byla dle tvrzení stěžovatele prodána autolékárnička v hodnotě 200 Kč, avšak paragon byl vystaven na částku 250 Kč (hustoměr za 200 Kč a 10 ks zboží 5W 12V po 5 Kč/ks). Dále správce daně vyzval stěžovatele, ať prokáže, jakým způsobem v letech 2010 a 2011 nakupoval zboží a jak probíhaly objednávky zboží. Dotazoval se i na prodej některých autobaterií (12V 100 Ah – Exide Excell a 12V 100 Ah – Exide Premium) či na nesrovnalosti ohledně prodeje dalších autobaterií v paragonu 23/59/11 [zde bylo zapsáno, že stěžovatel prodal 8 ks autobaterií za částku 9 700 Kč (přičemž cena jednotlivých baterií

pokračování

byla přesně vypsána), avšak následně dodal, že v rámci téhož paragonu bylo prodáno i 5 litrů motorového oleje za 1 280 Kč]. Během ústního jednání dne 19. 9. 2013 pak správce daně požadoval po stěžovateli, aby předložil doklady o pořízení celé řady položek zboží, které prodal v roce 2010. Stěžovatel měl také specifikovat, o jaké zboží se jedná, jelikož označení tohoto zboží na paragonech nebylo dostatečně srozumitelné (téměř 50 položek zboží na různých paragonech).

[46] V dopisu ze dne 30. 10. 2013 stěžovatel mj. poněkolikáté zopakoval, že na paragonech neuváděl veškeré prodané položky, dále uvedl, že při zpracování seznamů došlo k překlepům v čísle paragonů. Stěžovatel nakupoval základní položky na sklad (např. motorové oleje, baterie, filtry, žárovky apod.), speciální díly pak přímo na objednávky od zákazníka (tažná zařízení, rozvody apod.). Dále přiložil kopie dokladů o nákupu některých položek. V dopisu ze dne 27. 11. 2013 pak odpověděl na otázku ze dne 19. 9. 2013. Nicméně specifikoval pouze dva druhy zboží z téměř 50 správcem daně označených položek; také přiložil další nákupní doklady k položkám z některých paragonů.

[47] Dne 14. 2. 2014 pak správce daně seznámil stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění. Podrobně popsal nesrovnalosti, které u stěžovatele odhalil a které stěžovatel nebyl schopen ani k jeho opakovaným výzvám odstranit. Správce daně zjistil, že docházelo ke krácení příjmů a uskutečněných zdanitelných plnění. U části položek zboží, které se v návaznosti na předložené nákupní doklady podařilo přesně identifikovat, byla obchodní přirážka výrazně vyšší než stěžovatelem uváděných 14 % (blíže viz bod [35] shora). Navíc předložená evidence skladových zásob (kontrola korunou) není průkazná, a to ze tří důvodů. Za každý rok ji tvoří pouze jeden list bez jakýchkoliv dalších podkladů, v položce nákup zboží za rok 2010 a 2011 je uveden údaj o nákupu zboží podle plateb, ale ne podle skutečného dodání zboží (uskutečnění zdanitelného plnění), a konečně stěžovatel neprokázal výši průměrné marže, kterou tvrdil, neboť nebyla k dispozici kompletní evidence o nákupu a prodeji jednotlivých položek zboží. Na s. 19 protokolu správce daně seznámil stěžovatele s tím, že daň nelze stanovit dokazováním a budou použity pomůcky, a to i bez součinnosti se stěžovatelem. Dne 21. 3. 2014 stěžovatel doručil správci daně vyjádření, v němž uvedl, že „[*p*]*racovníci správce daně prokázali dobrou znalost práce s tabulkami, ze kterých zcela nic nevyplývá*“. Jejich postup je jasně účelový, a to za každou cenu zdiskreditovat předložené evidence a stěžovatele dodanit. Lustrováním stěžovatelova majetku správce daně zasáhl do jeho práv. Dle stěžovatele správce daně neustále zdůrazňuje, že nebyla předložena přesná skladová evidence, ale neuvádí, který paragraf stěžovatel porušil. Správce daně údajně pominul, že díly se u vozidel unifikují a lze je použít do vozidel různých značek. Tím se vysvětluje nesoulad mezi specifikací zboží v nákupním dokladu a jeho specifikací na prodejním paragonu. Stěžovatel opětovně upozorňuje, že na prodejních paragonech byla zapsána jediná položka, ale mohlo být prodáno více druhů zboží. Ceny totiž určuje podle zákazníků.

[48] Správce daně pak dne 14. 5. 2014 projednal se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole. V ní mj. uvedl, že stěžovatel neprokázal zástupnost jednotlivých konkrétních dílů v různých druzích vozidel. Stěžovateli se nepodařilo vyvrátit pochybnosti o výši tvrzené obchodní marže. Nepředložil kompletní evidenci nákupů a prodejů jednotlivých položek zboží. Stěžovatel proto nevedl daňovou evidenci průkazným způsobem, což je

v rozporu s § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 100 zákona o DPH. Stěžovatel ve vyjádření také neuvedl, co představuje hlavní sortiment nabízeného zboží. Dne 18. 6. 2014 správce daně seznámil stěžovatele s pomůckami pro výpočet DPH (uvedeny v úředním záznamu z 10. 6. 2014). Vyhledal totiž srovnatelné subjekty, u nichž zjistil obchodní přirážky a ty zprůměroval. Rozdílem takto zjištěných přirážek a stěžovatelem vykázané přirážky vypočetl chybějící příjmy z podnikání, z nichž měla být odvedena daň.

[49] NSS má za to, že v posuzovaném případě stěžovatel spolupracoval se správcem daně, nedostatek součinnosti mu vytýkat nelze. Nedokázal však věrohodně vysvětlit početné nesrovnalosti, které správce daně v daňové evidenci odhalil, případně prokázat, že jeho původní daňové tvrzení je správné. Stěžovatelovy odpovědi na otázky a výzvy správce daně byly úsečné, stěžovatel se bránil zejména tím, že na prodejních paragonech neuváděl veškeré prodané položky, jelikož nic mu tuto povinnost neukládalo. Tímto způsobem však své důkazní břemeno nemohl unést. Zpochybní-li správce daně daňovou evidenci, pak by další důkazní prostředky měly pocházet zejména ze sféry mimo daňovou evidenci a fakticky nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové tvrzení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, věc *SVODIDLA*). Byť některé stěžovatelovy odpovědi na dotazy správce daně byly věrohodné, jinými u správce daně vyvolal ještě větší pochybnosti o průkaznosti daňové evidence a tvrzené obchodní přirážky. Ani opakovanou korekcí původních tvrzení a chyb na předložených paragonech se mu nepodařilo získat důvěru správce daně (v podrobnostech viz zprávu o daňové kontrole). Přitom nelze pominout, že po celou dobu daňové kontroly byl stěžovatel zastoupen daňovým poradcem, tj. osobou, která mu mohla pomoci v tom, aby unesl důkazní břemeno.

[50] Podle usnesení rozšířeného senátu čj. 4 Afs 87/2015-29, cit. v bodě [38] výše, vždy záleží na okolnostech konkrétního případu, na počtu, obsahu a rozsahu chyb, které zpochybňují daňovou evidenci. V této souvislosti stěžovatel polemizuje s rozsudkem ze dne 29. 1. 2014, čj. 2 Afs 84/2013-36, věc *E.T. Holding*, na který odkázal krajský soud. Krajský soud citoval z bodu 24 tohoto rozsudku, kde se říká, že *„stěžovateli nejde k tíži, že si zvolil vedení evidence zásob metodou kontroly korunou, nýbrž to, že nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb*“. To, že s ohledem na zcela odlišné skutkové okolnosti případu byla v zmiňovaném případu daň stanovena dokazováním, nemohlo krajskému soudu bránit, aby na tento závěr poukázal. Stěžovatel má pak pravdu, že krajský soud nesprávně rozsudek ve věci *E.T. Holding* odcitoval s pomocí č. 2089/2010 Sb. NSS. Pod tímto číslem sbírky byl publikován rozsudek ze dne 21. 4. 2010, čj. 1 Afs 111/2009-97, věc *KOMFI*, který se týkal jiných právních otázek než zde řešených. Tato kosmetická vada nicméně nemá žádný vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[51] Jelikož stěžovatel nedostál své zákonné povinnosti a neunesl důkazní břemeno, první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek byla splněna (viz bod [26] shora).

[52] NSS má za splněnou i druhou podmínku, neboť v důsledku rozsáhlých nesrovnalostí a pochybení v daňové evidenci nebylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatel neposkytl správci daně takové důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné spolehlivě zjistit výši jeho příjmů, a prověřit tak tvrzenou průměrnou obchodní

přirážku. Bez zmíněných údajů nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě dokazování (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[53] Stěžovatel se domnívá, že přes zjištěné nedostatky měl správce daně přece jen stanovit daň dokazováním. Dle něj měl z úřední povinnosti vyvinout maximální úsilí, aby na 100 % zjistil skutkový stav věci. Dle ustálené judikatury však platí, že pokud daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži správce daně. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení důkaz, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval (např. rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, č. 1022/2007 Sb. NSS, a ze dne 25. 2. 2010, čj. 1 Afs 3/2010-76).

[54] I stěžovatelova úvaha, že správce daně měl výši obchodní přirážky dokazovat znaleckým posudkem, je vzhledem k výše uvedenému chybná. Navíc i když NSS odhlédne od toho, že důkazní břemeno vázlo na stěžovateli, v tomto případě nebylo možné výši průměrné marže spolehlivě zjistit znaleckým posudkem, a to s ohledem na množství druhů zboží, s nímž stěžovatel obchodoval, a – jak sám deklaroval – i na variabilitu obchodních přirážek uvnitř jednotlivých položek zboží. Ostatně i sám stěžovatel si protiřečí, pokud na jedné straně říká, že průměrnou marži by mohl zjistit znalec, a na straně druhé uvádí, že určení průměrné marže je natolik komplexní a závisí na mnoha proměnných, že je nesmírně složité najít srovnatelné subjekty (s. 12-15 kasační stížnosti). Ani případné výslechy dodavatelů by nebyly schopny vyvrátit pochybnosti správce daně. Ostatně dodavatelé by mohli přímo svědčit pouze k výdejové stránce daňové evidence, nikoliv k stránce příjmové, která je v tomto případě sporná. Jen pro úplnost lze uvést, že pokud se daňový subjekt domáhá výslechu svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, čj. 8 Afs 65/2005-79). To však stěžovatel neučinil.

[55] Vzhledem k intenzitě a rozsahu zjištěných pochybností nebylo možné stanovit daň dokazováním. Pokud by správce daně nerozhodl o stanovení daně dle pomůcek, daň by byla stanovena dokazováním za pomoci neprůkazných, neověřených, neověřitelných a nesprávných hodnot. Šlo by tak o vadné zjištění skutkového stavu věci.

[56] Lichá je též výtka, že správce daně mohl stěžovateli uložit záznamní povinnost (§ 97 daňového řádu). Již krajský soud stěžovateli srozumitelně vysvětlil, že se jedná o výjimečný instrument, k jehož použití musí správce daně mít důvody. V této kauze však

správce daně před zahájením daňové kontroly neměl žádné pochybnosti o stěžovatelově ekonomické činnosti a o plnění jeho daňových povinností. Nedostatky byly zjištěny až v průběhu daňové kontroly. Podrobněji se záznamní povinností a předpoklady pro její uložení zabýval NSS např. v rozsudcích ze dne 12. 7. 2006, čj. 7 Afs 132/2005-68 nebo ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 14/2010-104.

III.C.5. Osočení z krácení daní; dokazování negativních skutečností

[57] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud minul s obsahem žalobní námitky ohledně závěru daňových orgánů o krácení daní a toho, jakou roli hrálo v zjištěních správce daně pořízení několika nemovitých věcí a motorových vozidel. Konkrétně mu vadí to, že ve zprávě o daňové kontrole k dani z příjmů fyzických osob a ve zprávě o daňové kontrole k DPH správce daně vyvozuje z tohoto zjištění odlišné závěry. Krajský soud pak celý problém měl zúžit na otázku presumpce neviny.

[58] NSS zjistil, že leitmotivem této části žalobní argumentace nebyly vnitřně rozporné závěry správce daně ohledně toho, zda stěžovatel krátil daň, či nikoliv. Stěžovatel sice v žalobě mj. uvedl, že správce daně pozměnil náhled na to, že ve sporném období pořídil několik movitých a nemovitých věcí. Avšak hned v úvodu této žalobní výtky namítal, že opakovaným osočením z krácení daní správce daně porušil zásadu presumpce neviny (s. 12 žaloby). Stěžovatel tedy nemá pravdu, že se krajský soud zcela minul s touto jeho žalobní námitkou.

[59] Nelze opominout, že neprokázání původu a zdanění finančních prostředků *samo o sobě* ještě neznamená, že daň nelze stanovit dokazováním (již cit. rozsudek čj. 2 Afs 20/2006-90). V této kauze nebyla jediným důvodem pro aktivaci pomůcek skutečnost, že není jasné, z jakých zdrojů stěžovatel pořídil nemovitosti v hodnotě přesahující 600 000 Kč a dále tři motorová vozidla (Citroën – rok výroby 2000; Kymco – rok výroby 2008; a BMW – rok výroby 2005), jelikož jako fyzická osoba podnikající ve sporném období vykázal celkový základ daně jen ve výši necelých 280 000 Kč (s. 18 protokolu ze dne 14. 2. 2014, tj. seznámení s kontrolními zjištěními). *Svébytným* důvodem pro stanovení daně dle pomůcek bylo to, že stěžovatel nebyl ani navzdory dlouhé snaze a vstřícnosti správce daně (8 výzev včetně zahájení daňové kontroly v průběhu více než jednoho roku) prokázat, jaká byla průměrná výše obchodní marže, kterou uplatňoval ve své podnikatelské činnosti (viz část **III.C.4.** shora). Pokud by snad správce daně ze zjištěných nejasností ohledně pořízení majetku učinil dílčí důvod pro přechod na stanovení daně dle pomůcek, nelze jej považovat za důvod rozhodující. Proto bylo nadbytečné, aby NSS na tomto místě vypořádával stěžovatelovu spletitou polemiku s tím, zda daňové orgány mohly při postupu v jeho věci tuto skutečnost zohlednit, či nikoliv.

[60] Stejně je nedůvodná i námitka, že správce daně neoprávněně po stěžovateli požadoval, aby předložil důkazní prostředky k negativní skutečnosti. V souvislosti s pořizováním movitého a nemovitého majetku správci daně vznikly pochybnosti, zda stěžovatel neměl informace o pořízení tohoto majetku přece jen uvést ve svých daňových tvrzeních (viz § 78 či § 92 odst. 2 daňového řádu). Ostatně jen takové skutečnosti je daňový subjekt povinen prokazovat v daňovém řízení [srov. např. rozsudek NSS ze dne 5. 6. 2015, čj. 5 Afs 162/2014-27, věc *Zemědělská společnost Čerchov*; srov. též nález ze dne 24. 4. 1996,

sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)]. Správci daně nelze upírat právo požadovat vysvětlení, event. prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a to zejména pokud má na základě zjištěných údajů podezření, že daňový subjekt operuje i v šedé sféře ekonomiky a z části podnikatelské činnosti neodvádí daň. Proto bylo na místě, aby stěžovatele vyzval k vysvětlení nejasností ohledně jeho podnikatelské činnosti či majetku. Stěžovatel ovšem celou situaci obrací naruby a tvrdí, že nemůže prokázat více příjmů, než ve skutečnosti měl, neboť jde o dokazování negativní skutečnosti.

[61] Není ani pravda, že by správce daně *neustále* po stěžovateli požadoval prokázat nesplnitelné. V souvislosti s pořízením sporného majetku správce daně vyzval stěžovatele pouze jednou, a to u ústního jednání dne 11. 7. 2013 (pak se tento aspekt případu řešil až při seznámení stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění dne 14. 2. 2014). Požadoval po něm, ať sdělí, zda z využití nemovitého majetku neobdržel příjmy, které by byly předmětem daně (s. 3 protokolu), a také ať se vyjádří, za jaké protiplnění obdržel na svůj běžný účet (který používá vedle podnikatelského účtu) několik plnění v řádech stovek až desetitisíců Kč (s. 5 a 6 protokolu). Dopisem ze dne 23. 7. 2013 stěžovatel odpověděl na výzvu správce daně. Pokud jde o jeho majetek, uvádí, že jej používá pro osobní účely, žádný jiný zdanitelný příjem nemá. Dále vysvětlil příjmy na osobním (nepodnikatelském) účtu jako prodej osobních věcí (celkem 7000 Kč), půjčku své družce od její matky (celkem 175 000 Kč), vratku osobní půjčky (celkem 11 220 Kč) a platbu od zákazníka, který při koupi neměl u sebe peníze (890 Kč). Až ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 20. 3. 2014 pak stěžovatel uváděl, že hlavní položkou jeho nákladů utracených na nemovité věci je byt v hodnotě 450 000 Kč, který pořídil jeho bratr, avšak z důvodů omezení při prodeji městských bytů (může koupit jen nájemník) je byt veden na něj. Správce daně údajně nevzal v úvahu ani jeho úspory, z nichž měl majetek pořizovat.

[62] Již z výše uvedených dotazů správce daně je patrné, že o žádné dokazování negativních skutečností nešlo. Ostatně stěžovatel by na nesprávně položené otázky správce daně ani nemohl odpovědět způsobem, který je vidět výše. Správce daně mohl vyjádřit názor, že stěžovatel krátil daň, a to navzdory tomu, že neprokazoval, zda stěžovatel má nějaké další příjmy, resp. zda dochází ke krácení daní. Zjistil-li správce daně, že daňová evidence je neprůkazná, obchodní marže vypočtená na vzorku zboží vůbec neodpovídá stěžovatelem tvrzené marži, a stěžovatel navíc nabýval do svého majetku movité a nemovité věci vyšší hodnoty, nelze se mu divit, že takové podezření měl. Správce daně ostatně má – co se týče jeho činnosti - oznamovací povinnost dle trestního řádu (§ 53 odst. 3 daňového řádu).

[63] Důvodná není ani výtka, že správce daně opakovaně požadoval po stěžovateli, aby předložil další příjmové doklady, resp. doklady prokazující další příjmy. Stěžovatel se mýlí v tom, že správce daně i zde požadoval prokázat negativní skutečnosti. Skrze opakované žádosti a výzvy se jen a pouze snažil získat ucelený obraz o podnikání stěžovatele, jelikož předložená daňová evidence od počátku vykazovala zásadnější nedostatky. Nákladová a příjmová část evidence neseděla, a to zvlášť byla-li na prodané zboží vztáhnuta tvrzená 14% obchodní přirážka. Stěžovatel k výzvám správce daně opakovaně předkládal části daňové evidence, opravoval v ní chyby a nepřesnosti a hájil se

všepokrývajícím tvrzením, že na prodejních paragonech neuváděl veškeré prodané položky zboží, neboť tak činit nemusel. Výsledkem tohoto jeho bezhlavého postupu bylo to, že navzdory sebevětší snaze správce daně o stanovení daně dokazováním bylo nutné považovat za neprůkaznou příjmovou část daňové evidence, včetně tvrzené obchodní přirážky (viz část **III.C.4.** shora).

III.C.6. Kombinace způsobů stanovení daně

[64] Stěžovatel dále tvrdí, že v jeho případě došlo k nepřípustné kombinaci způsobů stanovení daně, kdy jeho výdaje měly být stanoveny dokazováním, zatímco příjmy byly zjištěny dle pomůcek.

[65] NSS s tímto tvrzením nesouhlasí. Pokud se správce daně rozhodne stanovit daň podle pomůcek, je povinen tento postup stanovení daně uvést ve výroku rozhodnutí (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Ve všech napadených dodatečných platebních výměrech přitom správce daně uvedl, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal na úřední záznam o použitých pomůckách ze dne 10. 6. 2014, z nějž plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. I žalovaný pak tento postup vysvětlil na s. 9 napadeného rozhodnutí.

[66] Jak správně poznamenal krajský soud, pokud nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky o výdajích, které správce daně získal v průběhu dokazování, nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. Krajský soud přitom správně odkázal na již cit. rozsudek čj. 5 Afs 129/2006-142. Skutečnost, že jako pomůcky byly využity i některé důkazy poskytnuté stěžovatelem, tak není zarážející. Právě naopak, správce daně vyhodnotil část doložené evidence dokládající výdaje jako kompletní a nepochybnou. Proto ji využil jako pomůcku pro stanovení daňových výdajů v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení totiž pomůckami mohou být 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. Naopak o úplnosti daňových příjmů dokládaných stěžovatelem u správce daně přetrvávaly pochybnosti, proto pro jejich stanovení využil výpočet za pomoci průměrné marže, kterou vykazovaly subjekty se stěžovatelem srovnatelné. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle.

[67] Na zákonnosti výše uvedeného nic nemění ani ne zcela přesná formulace krajského soudu, který vyslovil, že pozdější judikatura překonala rozsudek ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87, kterým NSS zapověděl kombinaci způsobů stanovení daně. Závěry těchto kauz ovšem nejsou v rozporu; jejich skutkové okolnosti totiž byly rozdílné. Stále platí, že nelze libovolně přeskakovat mezi způsoby stanovení daně, nebo dokonce stanovení daně dokazováním formálně označit za stanovení daně dle pomůcek, jak tomu bylo v rozsudku čj. 2 Afs 25/2003-87. Tím by byl daňový subjekt zbaven procesních práv, která mu náleží při stanovení daně dokazováním. Naproti tomu v rozsudku čj. 5 Afs 129/2006-142 a v mnoha dalších šlo o situaci, kdy daň nebylo možné stanovit dokazováním. Proto tyto údaje bylo možné použít jako dílčí pomůcky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu (přiměřeně srov. též dřívější rozsudek ze dne 12. 5. 2005,

čj. 2 Afs 190/2004-56, č. 675/2005 Sb. NSS). Ani odkaz na rozsudek ze dne 23. 11. 2015, čj. 6 Afs 18/2015-32, není příliehavý. V bodu 36 tohoto rozsudku NSS sice uvedl, že „[*p*]*říjmy a výdaje jsou totiž spojité nádoby, které nelze pro účely stanovení daně (byť podle pomůcek) oddělovat a hodnotit izolovaně*". Avšak jen a pouze v návaznosti na to, že se krajský soud nezabýval spolehlivostí určení nákladů, byť je třeba je vždy posuzovat i ve vztahu k příjmové stránce podnikání (srov. pak bod 40 a násl. cit. rozsudku).

[68] Správce daně se tedy nedopustil nepřípustné kombinace různých postupů pro stanovení daně, neboť podle pomůcek stanovil jak daňové příjmy, tak daňové výdaje. Tato námitka je proto nedůvodná.

III.C.7. Vyjádření se k pomůckám během seznámení se s kontrolními zjištěními

[69] Stěžovatel dále namítá, že byl zkrácen na svém právu vyjádřit se k postupu správce daně při výpočtu výše daňové povinnosti. Domnívá se, že nestačí, pokud byl seznámen s pomůckami až po projednání zprávy o daňové kontrole, po kterém již nelze uplatňovat návrhy, důkazy, vyjádření atp.

[70] NSS již poněkolikáté opakuje mantru, že stanovení daňové povinnosti dle pomůcek je způsobem náhradním, nelze-li daň stanovit dokazováním. Tento způsob stanovení daně je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně vyjádřené v § 6 odst. 2 daňového řádu (obdobně k předcházející úpravě rozsudky ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54; a ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005-92, č. 939/2006 Sb. NSS). Postup za použití pomůcek však nesporně oslabuje i zásadu zdrženlivosti správce daně (§ 5 odst. 3) či zásadu jeho vstřícnosti (§ 6 odst. 4). Z této perspektivy je třeba nahlížet i na stěžovatelem vznesenou výtku porušení jeho procesních práv.

[71] Bylo by nesystematické, aby správce daně již před ukončením daňové kontroly musel řešit, jaké pomůcky vlastně pro stanovení daně použije. Cílem daňové kontroly je totiž ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně, tj. daňová kontrola slouží k dokazování tvrzení daňového subjektu (§ 85 odst. 1 daňového řádu; viz též rozsudek ze dne 24. 11. 2004, čj. 1 Afs 18/2004-65). Naopak není úkolem správce daně, aby se již v průběhu daňové kontroly, tj. před jejím dokončením, zabýval jednotlivými aspekty náhradního stanovení daně, tj. zejména konkrétními pomůckami, a dle nich stanovil určitou výši daně. Stanovení daně dle pomůcek před dokončením daňové kontroly ostatně zapovídá i judikatura (srov. např. rozsudek ze dne 16. 12. 2004, čj. 3 Afs 24/2004-55, č. 504/2005 Sb. NSS). Ani závěr kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, že daň se stanoví podle pomůcek, není rozhodnutím o způsobu stanovení daně a není pro správce daně doměřujícího daň závazný (viz již cit. rozsudek čj. 2 Afs 190/2004-56). Dokonce ani § 88 odst. 2 daňového řádu, v němž se upravuje seznámení s kontrolními zjištěními, nic nevypovídá o tom, že by správce daně měl v rámci projednání kontrolních zjištění s daňovým subjektem řešit stanovení daně dle pomůcek. Toto ustanovení praví jen to, že správce daně *seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*.

[72] V posuzované kauze byl stěžovatel seznámen s pomůckami, které správce daně pořídil bez jeho součinnosti, a to dne 18. 6. 2014, kdy mu byl předán úřední záznam o postupu při stanovení daňové povinnosti dle pomůcek ze dne 10. 6. 2014. Správce daně se jej přitom dotázal, zda rozumí postupům a výpočtům uvedeným v úředním záznamu, na což zástupce stěžovatele odvětil, že všemu rozuměl. Nic mu přitom nebránilo, aby se již v tomto okamžiku pokusil zpochybnit výběr konkrétních pomůcek (zde srovnatelných subjektů). Možnost se mu naskytla, avšak nevyužil ji. Stěžovatel proto nemohl být zkrácen na svých právech.

[73] Jakkoliv lze rozumět stěžovateli, který tímto způsobem usiluje o zvrácení postupu dle pomůcek, nelze mu dát za pravdu. Na tom nic nemění ani jím citovaná odlišná judikatura krajských soudů. Jde-li pak o poukaz na rozsudek ze dne 12. 12. 2013, čj. 7 Afs 96/2013-34, je třeba uvést na správnou míru, že tam prezentovaný názor je v judikatuře ojedinělý a nemá žádné další vyústění. Jak již dovodil NSS v rozsudku ze dne 29. 10. 2015, čj. 5 Afs 34/2015-29, není nutné tuto otázku předkládat k posouzení rozšířenému senátu zdejšího soudu dle § 17 s. ř. s. V podrobnostech zdejší soud odkazuje na odůvodnění rozsudku pátého senátu.

[74] Lichá je i polemika, kterou stěžovatel vede v replice k vyjádření žalovaného. Stěžovatel se totiž manipulativním způsobem snaží dovodit, že doměření daně – byť byly použity pomůcky – je doměřením výlučně na základě výsledků daňové kontroly (§ 147 odst. 4 daňového řádu). Tento jeho názor je ovšem mylný. Institut pomůcek, jak bylo naznačeno výše, se sice *zakládá* na výsledcích původní daňové kontroly (§ 143 odst. 3 daňového řádu; musí být zjištěno, že daň nelze stanovit dokazováním), avšak samotná volba pomůcek a stanovení výše daňové povinnosti stojí *vně* daňové kontroly.

III.D. *Přiměřenost pomůcek*

[75] Stěžovateli vadí celá řada postupů správce daně, jednak to, že nebyl předem seznámen s tím, kdo byl vybrán jako srovnatelný subjekt, jednak brojí proti samotné spolehlivosti použitých pomůcek a namítá i nesprávnou kalkulaci s výhodami.

III.D.1. Obecně k přezkumu přiměřenosti (spolehlivosti) pomůcek

[76] K přezkumu *přiměřenosti* zvolených pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti se stěžovatelem, se vyjadřuje mj. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS.

[77] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103). Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše cit. § 98 odst. 4 daňového řádu).

[78] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního

uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třebas jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, věc *S CLUB*, část IV. b)].

[79] Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. již cit. rozsudek čj. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace *nemůže* daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156).

[80] V rámci přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „*dostatečně spolehlivě*“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem 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, a 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 (viz shora cit. rozsudek čj. 9 Afs 28/2007-156).

[81] Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena,

je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též již cit. rozsudek čj. 8 Afs 69/2010-103).

[82] V nynější kauze stěžovatel tvrdí, že v důsledku pochybení správce daně byla dodatečně stanovená daňová povinnost v hrubém nepoměru k výši daně, která by mu měla být stanovena (s. 15 kasační stížnosti). Tím splnil výše popsanou podmínku, aby se správní soudy vůbec mohly zabývat jeho výtkami nepřiměřenosti zvolených pomůcek. Stěžovateli konkrétně vadí, že neměl dostatečně přesné informace o použitých pomůckách, pročež se proti výběru pomůcek nemohl řádně bránit. Dále zpochybňuje samotný výběr srovnatelných subjektů na základě zpřístupněných informací a daňovým orgánům vytýká, že nesprávně posoudily otázku výhod (§ 98 odst. 2 daňového řádu).

III.D.2. Povinnost seznámit daňový subjekt se srovnatelnými subjekty

[83] Stěžovatel namítá, že správce daně porušil jeho právo na spravedlivý proces, neboť srovnatelné subjekty nespecifikoval natolik podrobně, aby se stěžovatel proti nesprávnosti postupu správce daně mohl bránit.

[84] Tato námitka není důvodná.

[85] Je sice pravda, že správce daně v některých případech seznámí daňový subjekt s údaji, na základě nichž je možné identifikovat srovnatelný subjekt (rozsudky ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011-75, či ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Avšak rozhodně z takového postupu nelze činit pravidlo, ba dokonce označit za nezákonné eventuální neseznámení daňového subjektu s výběrem konkrétních srovnatelných subjektů. Správce daně vždy s ohledem na okolnosti případu musí dbát zásady legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu), nemůže ve prospěch daňového subjektu vykročit z mezí pravomocí mu svěřených zákonem. Pokud by při získávání pomůcek správce daně porušil své zákonné povinnosti, např. zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), či povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového řádu), mohl by sám postupovat nezákonně.

[86] NSS rozumí stěžovatelově snaze o získání co nejvíce informací o vybraných subjektech. Je ovšem docela paradoxní, že sám stěžovatel má o nesrovnatelnosti těchto subjektů jasno již za situace, kdy tvrdí, že nezná veškeré informace o jejich podnikání, aby nedostatek srovnatelnosti vůbec mohl namítat. I z toho plyne, že mu byly sděleny dostatečně konkrétní informace, aby si úsudek o srovnatelných subjektech A a B mohl učinit. Konkrétně se dověděl, že jako srovnatelné subjekty byly vyhledány subjekty, které *„v letech 2010 a 2011provozovaly prodejny autodílů s příslušenstvím pro motorová vozidla na Novojičínsku a tuto činnost prováděly v pronajatých provozovnách. Příjmy a uskutečněná zdanitelná plnění u těchto subjektů byly obdobné – řádově v miliónech Kč, jednalo se o daňové subjekty, které v letech 2010 a 2011 byly čtvrtletními plátci DPH, prodávaly rovněž zboží se sníženou sazbou daně a rovněž pořizovaly zboží z jiného členského státu, konkrétně z Polska“*. Stěžovatelův požadavek, aby mu nad rámec uvedeného byly sděleny další informace, není opodstatněný. Chtěl totiž vědět, zda tyto subjekty mají podobnou historii působení a podobnou tržní pozici. Dle něj není ani jasné, zda se jedná o fyzické či právnické osoby, zda mají zaměstnance, jakož i přibližný počet obyvatelů obce, ve které sídlí. Za pomoci jednoduché kombinatoriky by si však z těchto informací mohl zjistit, kdo vlastně tím

srovnatelným subjektem je. Tím by došlo k vyprázdnění povinnosti mlčenlivosti na straně správce daně. V posuzované situaci správce daně na jedné straně respektoval právo stěžovatele seznámit se s údaji, na základě nichž byla stanovena daň, na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu. Dle NSS tedy stěžovatel měl v této fázi řízení dostatečné informace, aby mohl namítat eventuální nesrovnatelnost vybraných subjektů. Nemohlo tedy jít o žádnou vadu správního řízení a stěžovatel nebyl krácen na svém právu na spravedlivý proces.

[87] Nelze souhlasit se stěžovatelem, že by krajský soud pochybil při vypořádání této námitky. S ohledem na to, že úřední záznam o určení konkrétních pomůcek byl zařazen do vyhledávací části spisu, soud srozumitelně uvedl, že obsahem správních spisů má za prokázané, že tento záznam *„o specifikaci srovnatelných subjektů je součástí vyhledávacího spisu žalobce jako daňového subjektu. Podle obsahu písemnosti a významu srovnatelných subjektů, jakožto zvolené pomůcky, má krajský soud za prokázané, že tento úřední záznam podléhá režimu ust. § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu, a proto nemohl být žalobci zpřístupněn. Dle úředního záznamu o projednání stanovení daně podle pomůcek byly žalobci sděleny informace o srovnatelných subjektech v natolik obecné rovině, aby nebyl ohrožen zájem těchto subjektů“*. Stěžovatel se domnívá, že takové odůvodnění je nedostatečné, dožaduje se potvrzení své teze, že vybrané subjekty nejsou srovnatelné. NSS mu ovšem připomíná, že krajský soud – jakkoliv by to tak stěžovatel chtěl – nemohl argumentovat informacemi, které jsou obsaženy v sporném úředním záznamu. Tím by popřel význam zásady, že správa daní je neveřejná, kterou daňové orgány ctily po celou dobu řízení. Nejedná se tak ani o jinou vadu v řízení před krajským soudem, jak se domnívá stěžovatel.

[88] Krajský soud vyhodnotil správně i otázku, zda není důvod předkládat věc Ústavnímu soudu k posouzení ústavnosti § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu [k omezení přístupu daňového subjektu k údajům vedeným o jeho vlastní činnosti, která byla podkladem pro pomůcky, srov. nález ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 (N 74/40 SbNU 743), v této souvislosti viz též rozsudek ze dne 31. 1. 2007, čj. 1 Afs 94/2006-60, č. 1146/2007 Sb. NSS]. Ani NSS nemá pochyb, že toto ustanovení je ústavně konformní a bylo na místě jej v tomto případě použít. Smyslem cit. ustanovení je umožnit správci daně použít údaje o hospodaření srovnatelných subjektů za současného zachování mlčenlivosti o rozsahu a kvalitách jejich podnikání. Dle NSS má takové ustanovení v právním řádu místo a není jej třeba odstraňovat, *nota bene* pokud do vyhledávací části spisu lze zařadit i některé důkazní prostředky [§ 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Jde-li pak o námitku, že by tento postup správce daně nemohl obstát v testu proporcionality, tato výtka je nepřípustná, protože ji stěžovatel neuplatnil v žalobě (§ 104 odst. 2 s. ř. s.). Pouze pro úplnost NSS uvádí, že stěžovatel nyní marně brojí proti utajení identity srovnatelných subjektů, když v předchozích fázích daňového řízení sám svým přístupem zapříčinil přechod na pomůcky (viz část **III.C.3.** a **III.C.4.** shora). A jak je mu jistě známo z textu zákona, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 98 odst. 1 daňového řádu). V pravém slova smyslu tedy nejde o situaci, v níž by mu byla ukládána povinnost a zasaženo jeho vlastnické právo, aniž by mu byla dána možnost bránit se proti tomuto postupu správce daně.

III.D.3. Nepřiměřenost zvolených pomůcek

[89] Stěžovatel se domnívá, že zvolené pomůcky jsou nepřiměřené. Při výběru srovnatelných subjektů správce daně údajně nezvažoval celou řadu faktorů, které mohou ovlivňovat výši průměrné marže. Stěžovatel má za to, že jako vhodnější pomůcka by v tomto případě sloužila správcem daně nezpochybněná výše marže stěžovatele v letech 2008, 2009 a 2012.

[90] K tomu NSS předesílá, že cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (rozsudky ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS, či ze dne 20. 10. 2010, čj. 8 Afs 9/2010-99). Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval *v mezích* jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (rozsudek ze dne 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

[91] V posuzované věci stěžovatel tvrdil, že se od ostatních subjektů odlišuje v několika rysech. Vadí mu, že nebyl hodnocen obrat, historie, velikost, či skutečnost, zda srovnatelné subjekty mají zaměstnance. Dále ví, že srovnatelné subjekty dosahovaly odlišné výše příjmů, což má mít vliv na výši obchodní přirážky. Správce daně prý srovnatelné subjekty vybral tak, aby aritmetickým průměrem vypočetl stěžovateli výši marže, a to jako dvojnásobek původně tvrzené průměrné marže. Poukazuje na to, že i srovnatelné subjekty A a B vykazovaly ve stejném období výši marže, která se lišila o 10 %. Proto se domnívá, že zvolené pomůcky byly nepřiměřené.

[92] NSS tento stěžovatelův názor nesdílí. Je sice pravda, že ze správního spisu nejsou patrny všechny stěžovatelem zmiňované charakteristiky srovnatelných subjektů. Po správci daně ovšem nelze požadovat, aby při výběru komparátů naprosto vyčerpávajícím způsobem popsal a odůvodnil, proč je ten který podnikatel srovnatelný s daňovým subjektem. Tím by zcela jistě nedostál zásadě rychlosti a hospodárnosti daňového řízení (§ 7 daňového řádu). Kromě uvedených faktorů (obrat, celá historie, zaměstnanci apod.) lze totiž porovnávat dlouhou řadu dalších vlastností a specifik jednotlivých podnikatelů a vždy tak nalézt nějaký „pádný“ důvod, proč vybraného podnikatele nelze považovat za srovnatelný subjekt. Úkolem správce daně je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, a nikoliv vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem. Pro tento závěr ostatně svědčí i závěry ustálené judikatury co do přípustnosti výtek ohledně nepřiměřenosti, resp. nespolehlivosti vybraných pomůcek (srov. část **III.D.1.** shora).

pokračování

[93] NSS přitom uvedenými závěry nijak nezpochybňuje judikaturu týkající se srovnatelnosti subjektů při stanovení daně podle pomůcek (srov. již cit. rozsudky čj. 7 Afs 35/2011-75 a čj. 7 Afs 12/2013-42). Z těchto judikátů plyne obecný požadavek, že srovnatelné subjekty musí působit v podobném oboru, musí být srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným s daňovým subjektem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. V řešené kauze je již z vyměřovací části spisu patrné, že srovnatelné subjekty A a B podnikaly ve stejném oboru jako stěžovatel, měly podobné náklady, jelikož tuto činnost vykonávaly v pronajatých provozovnách a podnikaly ve stejném regionu. Všechny subjekty pořizovaly zboží z jiného členského státu EU (z Polska) a následně je prodávaly v tuzemsku. Prodávaly též zboží se sníženou sazbou daně (např. autolékárničky). Přitom byly čtvrtletními plátci DPH. NSS ve shodě se žalovaným a krajským soudem neshledal žádnou významnou odlišnost mezi těmito subjekty a stěžovatelem ani v tom, že nedosahovaly zcela stejných příjmů. Správce daně totiž správně uvedl, že tito podnikatelé měli obdobné příjmy a uskutečněná zdanitelná plnění, řádově v miliónech Kč. NSS tedy nemá pochyb, že by se na základě takto předestřených důvodů nemělo jednat o srovnatelné subjekty.

[94] Jde-li o výtku, že srovnatelné subjekty nedosahovaly stejné výše příjmů jako stěžovatel (a výše příjmů má vliv na výši marže), NSS k tomu uvádí, že pravděpodobnost najít na trhu stejné podnikatele je mizivá. Proto v zásadě postačuje, pokud tito podnikatelé v rozhodných charakteristikách vykazují obdobné rysy a zároveň se v žádné podstatné vlastnosti zvlášť neliší. Byť se celkové příjmy stěžovatele a srovnatelných subjektů lišily (v období roku *2010* stěžovatel vykázal příjmy ve výši cca 3,2 mil. Kč, srovnatelný subjekt A pak 5,1 mil Kč a subjekt B ve výši 1,5 mil. Kč; v období roku *2011* stěžovatel vykázal příjmy ve výši cca 3,2 mil. Kč, srovnatelný subjekt A pak 4,5 mil Kč a subjekt B ve výši 1,6 mil. Kč), nelze souhlasit se stěžovatelem, že výše příjmů měla i v tomto případě podstatný vliv na výši obchodní přirážky. Srovnatelný subjekt A, který měl v obou letech nejvyšší příjmy, totiž vykazoval marži 32,7 % (rok 2010) a 25,7 % (rok 2011), zatímco srovnatelný subjekt B, který měl příjmy nižší než stěžovatel, vykazoval marži 26,7 % (2010) a 35,7 % (rok 2011). Z těchto čísel je patrné, že i podnikatel, který má oproti stěžovateli takřka poloviční příjmy, může na prodávané zboží nasazovat o více než 20 % vyšší marži než stěžovatel (rok 2011) a stejně tak může činit i podnikatel s vyššími příjmy, který v roce 2010 vykazoval marži o necelých 20 % vyšší než stěžovatel. Tato výtka je tedy nedůvodná.

[95] NSS nesouhlasí s výtkou, že srovnatelné subjekty byly vybrány účelově, aby se stěžovateli vypočetla výše marže aritmetickým průměrem jako dvojnásobek původně tvrzené marže. Kasační stížnost postrádá konkrétní argumentaci ohledně důvodů a motivací stojící za touto účelovostí. Naopak správce daně ve správním spisu srozumitelně vysvětlil, proč vybral tyto srovnatelné subjekty, a popsal postup, jak výši stěžovatelovy průměrné marže určil. NSS k tomu jen pro úplnost uvádí, že správce daně si zřejmě nemohl vybírat z desítek, či stovek různých subjektů, které by v podstatných rysech odpovídaly způsobu, kvalitě a kvantitě podnikání stěžovatele. Proto v tomto případě zřejmě nebylo až tak jednoduché najít co nejsrovnatelnější subjekty. Nelze opomenout ani řečnickou otázku, kterou si klade stěžovatel, a to že mezi srovnatelnými subjekty je rozdíl v marži na úrovni 10 %, a proč by tedy stěžovatel nemohl mít marži ještě o 10 % nižší, než je nejnižší jimi vykazovaná marže? NSS zjistil, že tento rozdíl mezi srovnatelnými subjekty

A a B byl v roce 2010 na úrovni 6 % a v roce 2011 ve výši 10 %. Tato námitka je ovšem stejně nedůvodná (viz bod [94] shora). Stěžovatelův argument je vadný, neboť takto by bylo možné argumentovat až do výše negativní marže; stěžovatel by mohl obhajovat třebas dumpingové ceny a nulovou daňovou povinnost.

[96] Lichá je námitka, že v souladu se zásadou *in dubio pro libertate* (*pozn. NSS:* v daňovém řízení se uplatňuje zásada *in dubio mitius*) neměla být průměrná výše stěžovatelovy marže určena za pomoci průměru marží srovnatelných subjektů, ale jen s použitím nižší z těchto dvou marží. NSS v tomto ohledu upozorňuje, že zásada „v pochybnostech v prospěch" je aktivována jen v případě, že v posuzované kauze vzniknou nějaké pochybnosti. Zde pochybnosti vznikly, avšak v průběhu důkazního řízení, nikoliv v postupu, kterým byla dle pomůcek stanovena daň. Proto správce daně o použití této zásady nemohl vůbec uvažovat. V tomto případě správce daně vybral dva srovnatelné subjekty k tomu, aby u nich zjistil výši průměrné marže. Z pohledu obecného požadavku na kvalitní metodiku při práci s pomůckami by bylo krajně nevhodné, aby správce daně v tomto stadiu třídil vybrané srovnatelné subjekty podle toho, zda u nich zjištěné údaje jsou k prospěchu stěžovatele, či nikoliv. Takový postup by navíc narážel na potřebu daň stanovit spolehlivě (§ 1 odst. 2 ve spojení s § 98 odst. 4 daňového řádu).

[97] Důvodná není ani námitka, že se krajský soud řádně nevypořádal s námitkou co do možnosti použít vhodnější pomůcky (jeho průměrné marže za roky 2008, 2009 a 2011, které správce daně nezpochybnil). Nelze odhlížet od toho, že 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. *Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě*" (srov. již cit. rozsudek čj. 9 Afs 28/2007-156, zvýraznění doplněno). A jak je uvedeno výše, zvolené pomůcky byly přiměřené. Nebylo tedy úkolem krajského soudu, aby hodnotil nově představené alternativní pomůcky. K námitce porušení zásady plné jurisdikce pak NSS uvádí, že v řízení před krajským soudem může účastník vznášet námitky, které nebyly uplatněny ve správním řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62, č. 1742/2009 Sb. NSS). Avšak s ohledem na shora uvedené stěžovatel nemůže v řízení před krajským soudem s úspěchem namítat, že správní orgán nedostál zásadě materiální pravdy tím, že nezohlednil ta tvrzení stěžovatele, která ve správním řízení nebyla uplatněna; takový požadavek – aby se správní orgán vypořádal s mlčením účastníka – se vzpírá rozumnému pohledu na průběh řízení. A přesně toto je i případ nynějšího stěžovatele. Jde mu o to, aby jeho daňová povinnost byla stanovena na základě jiných pomůcek, o nichž v daňovém řízení nebyla řeč, tzn. že tímto způsobem zpochybňuje dodržení zásady materiální pravdy a usiluje o zásadní změnu podkladů pro skutková zjištění.

[98] Závěrem lze shrnout, že stěžovatel neprokázal, že by správce daně stanovil daňový základ a daň podle pomůcek ve zcela nepřiměřené výši, která by neodpovídala skutečným výsledkům jeho hospodaření. Naplněna tedy byla i třetí podmínka pro stanovení daně dle pomůcek (viz bod [26] shora).

pokračování

III.D.4. Srovnatelný subjekt jako výhoda

[99] Stěžovatel se domnívá, že výsledná daňová povinnost není stanovena spolehlivě, neboť správce daně považoval srovnatelné subjekty za výhodu, s níž musel kalkulovat již při výpočtu daně.

[100] Správce daně skutečně uvedl jako výhodu, k níž přihlédl při stanovení daně dle pomůcek (§ 98 odst. 2 daňového řádu), okolnost, že jako pomůcky byly vybrány srovnatelné subjekty. Žalovaný i krajský soud stěžovateli ovšem vysvětlili, že správce daně při svých původních úvahách o výhodách pochybil, nikterak jej však na jeho právech nezkrátil. NSS se ztotožňuje s výše uvedeným, neboť při stanovení daně dle pomůcek nemůže srovnatelný subjekt představovat jakoukoliv výhodu (k tomu viz rozsudek ze dne 28. 8. 2003, čj. 2 Afs 2/2003-69, č. 249/2004 Sb. NSS). Postup správce daně byl sice vadný, nikoliv však nezákonný. Navíc tento postup již v průběhu daňového řízení zhojil žalovaný napadeným rozhodnutím (s. 12 tohoto rozhodnutí). Nejedná se tedy ani o vadu správního řízení. Výtka, že správce daně musel s touto okolností již při stanovení daně kalkulovat, je hypotetická. Stěžovatel zejména neuvádí, zda a jak jej tato skutečnost měla poškodit, resp. zda mohla ovlivnit výši stanovené daňové povinnosti tak, aby tato povinnost byla v hrubém nepoměru s tou, která měla být, byť odhadem, stanovena (viz již cit. rozsudek čj. 8 Afs 69/2010-103).

III.E. *Další dílčí námitky porušení procesních práv*

[101] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje i oprávnění úředních osob, které prováděly daňovou kontrolu, či také oprávnění ředitele odboru podepsat rozhodnutí žalovaného.

III.E.1. Chybějící, resp. dodatečné pověření úřední osoby

[102] Stěžovatel tvrdí, že daňová kontrola byla zahájena mj. úřední osobou k tomu nepověřenou. Ze správního spisu je patrné, že dne 19. 10. 2012 u stěžovatele zahájili kontrolu Ing. Š. a Ing. V. jako úřední osoby. Z průběhu jednání popsaného v protokolu je patrné, že správce daně si od zástupce stěžovatele, který je též jeho účetním, vyžádal předložit daňovou evidenci ke kontrolovaným daním a též související doklady. Ve správním spisu je též úřední záznam ze dne 11. 2. 2013, jímž byly jako oprávněné úřední osoby k provedení daňové kontroly u stěžovatele pověřeny Ing. Š. a p. R..

[103] Podle § 12 odst. 2 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2013, je úřední osobou *zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona.* Dle odst. 3 téhož ustanovení *úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem.* Podle odst. 4 pak *o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě*

daní sdělí své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.

[104] Jakkoliv se stěžovateli může zdát, že celá daňová kontrola je pro nedostatek prvotního pověření úředních osob nezákonná, není tomu tak. Daňový řád sice ukládá správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu, avšak novelou č.458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je ostatně patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „*Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou*“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).

[105] Dle NSS neměla absence prvotního pověření vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Přestože tehdejší právní úprava předvídala vyhotovení úředního záznamu, jeho smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě *nezakládá* pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (obdobně viz rozsudek ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 Afs 37/2015-59, věc *GAME TEAM PLUS*).

[106] V tomto případě daňovou kontrolu zahájili Ing. Š. a Ing. V. jako zaměstnanci správce daně. Ze správního spisu sice není patrné, zda tito zaměstnanci při zahájení daňové kontroly stěžovateli předložili své služební průkazy, avšak pokud jejich oprávnění jednat jménem správce daně stěžovatel nevyžadoval, nebylo předložení průkazů nezbytně nutné (přiměřeně srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2012, čj. 1 As 25/2012-34, věc *AUTO - HUKR - VETERAN*, bod 28, obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2006, čj. 10 Ca 127/2005-41, č. 1087/2007 Sb. NSS). Naopak měl-li stěžovatel pochybnosti o jejich oprávnění za správce daně jednat, nebo pokud pochyboval o jejich nepodjatosti, mohl si od nich vyžádat jejich služební průkazy (§ 12 odst. 4 daňového řádu). Z dalšího obsahu spisu vyplývá, že stěžovatel v okamžiku zahájení kontroly neměl žádných pochyb o tom, že skutečně jde o pracovníky správce daně oprávněné k provedení kontroly – jako s takovými s nimi jednal, vyhověl i jejich žádosti o poskytnutí součinnosti a předložil jim požadované listiny. Až 11. 4. 2013, tj. dva měsíce po vyhotovení úředního záznamu s pověřením Ing. Š. a p. R., doručil správci daně žádost o sdělení, kdo je v jeho případě úřední osobou. Následně pak ve stížnosti na nezákonný postup ze dne 20. 5. 2013 vytýkal správci daně toto formální pochybení při zahájení a provádění daňové kontroly, aniž specifikoval, že byl třebas zkrácen na právu namítat podjatost úřední osoby, nebo jiné skutečnosti, které by přímo ovlivňovaly zákonnost samotného rozhodnutí.

pokračování

[107] Jelikož daňová kontrola nebyla zahájena neoprávněnými úředními osobami (viz bod [104] shora) a stěžovateli zjevně nešlo o to, že by byl nějak zkrácen na svém právu namítnout podjatost úřední osoby (viz bod [106] shora), tyto výtky nejsou důvodné.

III.E.2. Podpis na rozhodnutí žalovaného

[108] Stěžovatel zpochybnil také oprávnění Ing. Š. podepsat rozhodnutí žalovaného, neboť tato osoba je pouze ředitelem odboru. Tato okolnost údajně měla narušit stěžovatelovu právní jistotu.

[109] NSS s touto výtkou nemůže souhlasit. Je vůbec sporné, zda stěžovatel může mít nějaké legitimní očekávání, že rozhodnutí v jeho věci podepíše konkrétní pracovník žalovaného. Krajský soud v této souvislosti správně stěžovateli vysvětlil mj. to, že pro jeho právní sféru *„jako adresáta napadeného rozhodnutí je podstatné, že mu bylo doručeno rozhodnutí, které je vydáno věcně, místně i funkčně příslušným správním orgánem a které má veškeré náležitosti, které požaduje právní úprava. Již sama forma doručení písemnosti prostřednictvím datové schránky garantuje, že písemnost vydal k tomu zmocněný správní orgán. Podpisový, případně organizační řád, jsou vnitřními předpisy daného správního orgánu, které nemají charakter obecně závazné právní normy, a proto ani jejich teoretické porušení by nemohlo nijak krátit práva žalobce jako daňového subjektu. Jedině snad s výjimkou podjatosti konkrétní služební osoby, což však v posuzované věci tvrzeno nebylo“* (s. 19 rozsudku). V cit. části odůvodnění rozsudku je – byť implicitně – vypořádán i návrh na dokazování Organizačním řádem Finanční správy a Podpisovým řádem ze dne 30. 3. 2015. Krajský soud totiž srozumitelně vysvětlil, že i pokud by došlo k teoretickému porušení těchto vnitřních organizačních předpisů žalovaného, stěžovatel by tím nemohl být zkrácen na svých právech. Proto bylo nadbytečné vnesenými listinami dokazovat.

[110] V této souvislosti lze odkázat mj. na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2015, čj. 7 As 169/2014-55, dle něhož *„[a]bsence podpisu na písemném vyhotovení správního rozhodnutí, které bylo stěžovateli doručeno elektronicky, nezpůsobuje nicotnost tohoto rozhodnutí. Neuvedení podpisu oprávněné úřední osoby na rozhodnutí, které bylo doručeno do datové schránky, není podle Nejvyššího správního soudu ani vadou mající za následek jeho zrušení“*. Pokud není absence podpisu na rozhodnutí, které je doručováno prostřednictvím datové schránky, vadou, k níž by mohlo být zrušeno napadené rozhodnutí, zcela jistě nemůže být ani vadou, pokud rozhodnutí žalovaného podepsal jiný ředitel než ten, jehož podpis pod rozhodnutím stěžovatel z různých důvodů očekával.

[111] Stěžovatel dále zpochybňuje důležitost doručování písemnosti skrze systém datových schránek, na které v této souvislosti upozornil krajský soud. Přitom uvádí hypotetické příklady, jak by mohlo dojít k podpisu rozhodnutí osobou, která k tomu ztratila oprávnění. Jelikož však stěžovatel dále nevysvětluje, jak se tyto domněnky vztahují k jeho případu, nelze se tím podrobněji zabývat. Na těchto závěrech nic nemění ani otázky ohledně vnitřních předpisů orgánů veřejné správy, které si stěžovatel klade v kasační stížnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[112] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[113] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. července 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu