

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **I. Ž.**, zastoupeného Mgr. Ing. Michalem Hebkým, advokátem se sídlem Osiková 137/33, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2016, č. j. 31315/16/5300-22441-711458, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 13. 2. 2018, č. j. 31 Af 62/2016 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) rozhodnutími ze dne 30. 9. 2014 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za měsíce leden 2012 až prosinec 2013 na základě pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu a uložil povinnost zaplatit penále z rozdílu.

[2] Autoremedurou dle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, rozhodl správce daně dne 29. 1. 2015 o odvoláních žalobce tak, že přehodnotil použité pomůcky, námitkám žalobce částečně vyhověl, napadená rozhodnutí změnil a ve zbytku odvolání zamítl. Jako pomůcky správce daně použil nově údaje z daňových přiznání

srovnatelných subjektů (označovaných v rozhodnutích jako subjekty A, B a C). Odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný dne 15. 7. 2016 zamítl.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce u Krajského soudu v Brně. Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[4] Krajský soud uvedl, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být podle § 98 daňového řádu, splněny tři podmínky: (1.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013 – 31).

[5] První i druhou podmínku považoval soud za splněnou, neboť žalobce nepředložil daňové doklady prokazující nárokované odpočty daně z přidané hodnoty na vstupu za předmětná zdaňovací období a doklady prokazující dodání zboží. Žalobce uvedl, že mu byly daňové doklady, spolu s jejich elektronickou verzí, den před zahájením daňové kontroly odcizeny. Nedoložil náhradní daňové doklady ani nenavrhl jiný způsob prokázání svého tvrzení (např. výslechem svědků). V průběhu dokazování dospěl správce daně k závěru, že nemůže ověřit, zda došlo k uskutečnění plnění mezi žalobcem a společností Thurner Holz Handels– und Vertriebs GmbH (dále jen „společnost Thurner“), neboť na základě mezinárodního dožádání získal informaci, že zmíněná společnost se žalobcem neobchodovala a žádné plnění neobdržela. Námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu proto soud neshledal důvodnou.

[6] K výběru pomůcek pro stanovení daně krajský soud konstatoval, že správce daně má zákonem omezenou míru volné úvahy (rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103). Daňový řád klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu by mělo použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně. Mělo by být usilováno o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (např. rozsudky ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74). Užité pomůcky musí správce daně jasně identifikovat, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit. Žalovaný vymezil, že správce daně provedl výběr subjektů, jejichž hospodářské výsledky použil jako pomůcku, s ohledem na srovnatelné místo podnikání, ekonomickou činnost a zdaňovací období. Všechny subjekty byly stejně jako žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích registrovány jako plátci daně z přidané hodnoty a jedná se o fyzické osoby podnikající. Správce daně u tří srovnatelných subjektů zprůměroval jejich uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění za jednotlivá zdaňovací období a dospěl k průměrným údajům základů daně pro výpočet daně na výstupu a nároku na odpočet daně na vstupu u žalobce.

[7] Konkrétní údaje o vybraných subjektech jsou uvedeny v úředních záznamech ze dne 20. 1. 2015, č. j. 332139/15/3018-60562-705006 a ze dne 19. 1. 2015, č. j. 332058/15/3018-60562-705006. Zde správce daně uvedl, že se jedná o ekonomické subjekty provozující činnost v oblasti výroby pilařské, impregnace dřeva a ve výrobě ostatních dřevěných výrobků, vykazují obdobný obrat, podnikají ve stejném místě apod.

Subjekty správce daně vybral ze systému ADIS a uvedl konkrétní výše uskutečněných i přijatých plnění těchto subjektů.

[8] Krajský soud konstatoval, že správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40).

[9] Spolu s námitkou nesrovnatelnosti porovnávaných subjektů žalobce poukázal na zisk a marži jiných subjektů (společností DŘEVO - PRODUKT SV, spol. s r. o., Lesy Horňácko, s. r. o. a LESIA a. s.), které zjistil z jejich účetních závěrek zveřejněných v obchodním rejstříku. Byť se jím zjištěné údaje liší od údajů zjištěných srovnáním subjektů správcem daně prvního stupně, na zákonnosti použitých pomůcek to ničeho nemění. Krajský soud podotkl, že žalobcem uvedené subjekty nelze bez dalšího považovat za subjekty srovnatelné, neboť se jedná o obchodní společnosti, nikoliv o fyzické osoby podnikající, kterou je žalobce. Dále soud uvedl, že správce daně pomůcky obstarává na základě své úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem. Daňový subjekt ve fázi stanovení daně podle pomůcek nemá právo účastnit se procesu výběru srovnatelných subjektů pro stanovení daňové povinnosti, navrhovat použitelné a vhodné pomůcky (srovnatelné subjekty) a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se, 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). To se však v projednávané věci nenastalo. Statistické údaje, na které žalobce odkázal, se netýkají subjektů srovnatelných se žalobcem, nejsou proto relevantní.

[10] K námitce, že žalovaný shledal v rozhodnutí o odvolání proti doměření daně z příjmu fyzických osob subjekty A a B nesrovnatelnými, krajský soud uvedl, že tvrzení žalovaného se netýkalo stanovení daně z přidané hodnoty, ale daně z příjmů fyzických osob, proti kterému žalobce nic nenamítal a způsob stanovení těchto dvou daní nelze směšovat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností.

[12] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť se krajský soud dle jeho názoru dostatečně nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami.

[13] Krajský soud se nezabýval dostatečnou spolehlivostí dodatečně doměřené daně. Tvrzení soudu, že stěžovatelem uváděné společnosti nelze považovat za srovnatelné subjekty, neboť se jedná o obchodní společnosti, nikoliv fyzické osoby podnikající, nepředstavuje dle stěžovatele dostatečný argument, aby dodatečně stanovená daň představovala zcela nereálný zisk, resp. obchodní marži ve výši 52,83 % a 34,55 %. Výše zisku před zdaněním vzhledem k vykázaným tržbám a zejména výše marže je u výroby a prodeje palivového dříví srovnatelná bez ohledu na právní formu podnikajícího subjektu.

Stěžovatel uváděl ke srovnání subjekty, které správce daně prověřoval – dle jejich účetních závěrek je marže od 7 % do 27 %, zisk pak mezi 0,4 % - 1,6 %. Zároveň se krajský soud nevypořádal s tím, proč dodatečně doměřený „zisk“ stěžovatele (rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými plněními, tedy fakticky i dílčí základ daně z příjmů) patří do 4,42 % ze statistiky podaných daňových přiznání (stěžovatel odkazoval na statistické údaje dostupné na stránkách Finanční správy) a proč žalovaným doměřená daňová povinnost zcela vybočuje ze statistik celkové přiznané daně v odvětví NACE - Zpracovatelský průmysl. Výběr srovnatelných subjektů proto dle stěžovatele nebyl proveden tak, aby výsledná daňová povinnost představovala kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti.

[14] Krajský soud se dle stěžovatele nedostatečně vypořádal s námitkou nedostatečně zjištěného skutkového stavu týkajícího se odběratele společnosti Thurner. Pouhé konstatování, že odběratel popírá obdržení zboží, nemůže mít pro stěžovatele tak fatální důsledky.

[15] Krajský soud se dle stěžovatele pouze ztotožnil s rozhodnutím žalovaného a nevzal v potaz jeho námitky. Stěžovatel namítal, že v úředním záznamu ze dne 20. 1. 2015 není stanoven způsob výběru subjektů A, B a C a není u nich zřejmé, jaká zdanitelná plnění uskutečňovaly a v čem jejich činnost spočívala. Ekonomická činnost dle kódu NACE je vymezena poměrně široce a není dostatečná pro konstatování shodného předmětu podnikání žalobce a subjektů A, B a C.

[16] Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2016 uložil žalovaný správci daně ve věci daně z příjmů fyzických osob nový výběr pomůcek. Sám žalovaný tedy dospěl k závěru, že výběr subjektů A, B a C nebyl proveden dostatečně spolehlivě. Klíčovou žalobní námitkou, že porovnávané subjekty nejsou srovnatelné, se krajský soud blíže nezabýval, jak ostatně sám konstatoval. V rámci posouzení daně z příjmů vyhledal správce daně nové subjekty A a B. Z rozsudku není zřejmé, proč subjekty A a B nejsou srovnatelnými subjekty pro účely stanovení daně z příjmů a naopak proč subjekty A, B a C jsou srovnatelnými subjekty za účelem stanovení daně z přidané hodnoty tak, aby se pokud možno co nejvíce blížila realitě.

[17] Rozhodnutími o doměření daně z příjmů fyzických osob, byl stěžovateli vyčíslen zisk za rok 2012 - 348.393 Kč a za rok 2013 - 505.282 Kč. Žalobce si je vědom, že přijatá a uskutečněná plnění pro účely daně z přidané hodnoty nejsou shodným pojmem jako výdaje a příjmy pro účely daně z příjmů fyzických osob, nicméně v jeho případě tomu tak prakticky bylo.

[18] Stěžovatel s ohledem na výše uvedené namítá, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Nebylo vůbec objasněno, jak byla použitá pomůcka konstruována, úvahu žalovaného tak nelze vůbec přezkoumat a soud měl proto rozhodnutí žalovaného zrušit. Pochybení žalovaného se svým charakterem blíží těm, u nichž nemusí stěžovatel ke svému tvrzení o nepřiměřenosti dodatečně stanovené daně předložit odpovídající důkazy (viz rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 77/2013).

[19] Stěžovatel namítá, že dodatečně doměřená daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem,

stanovena. K tomu odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2011, sp. zn. IV. ÚS 179/01.

[20] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud se v rozsudku dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami a s jeho posouzením se ztotožňuje. Nelze srovnávat zisk a výši marže u obchodních společností a podnikající fyzické osoby. Statistické údaje nejsou pro stanovení daně dle pomůcek relevantní, neboť se nejedná o údaje týkající se srovnatelných subjektů. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný konstatuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, neboť žádným způsobem neprokázal, že k dodání zboží odběrateli opravdu došlo. Vzhledem k tomu, že daň nemohla být stanovena dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně uvedl kritéria, na základě kterých byl proveden výběr srovnatelných subjektů A, B a C. Vybrané subjekty provozovaly totožnou nebo obdobnou ekonomickou činnost jako stěžovatel. Závěr žalovaného, že výběr subjektů nebyl proveden dostatečně spolehlivě, se týkal řízení ve věci stanovení daně z příjmů fyzických osob, tedy zcela jiného daňového řízení a daňové povinnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[22] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] Stěžovatel na mnoha místech kasační stížnosti namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť soud se dle jeho názoru dostatečně nezabýval žalobními námitkami, případně své závěry patřičně neodůvodnil.

[24] Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, u nějž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). V nyní projednávané věci se však o takovou situaci nejedná. Krajský soud jasně uvedl, z jakých úvah vycházel a proč nevyslyšel argumentaci stěžovatele. Ačkoliv jsou některé úvahy soudu ke stěžovatelovým námitkám stručné, na všechny z nich krajský soud reagoval a zejména ve svém souhrnu přezkoumatelně vyjádřil, z jakých důvodů považuje žalobu za nedůvodnou.

[25] Není ani pravdou, že by se krajský soud nezabýval námitkou nesrovnatelnosti subjektů vybraných správcem daně. Zatímco při posuzování přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného se touto námitkou podrobně nezabýval s ohledem na její obecnost, zevrubně zkoumal otázku výběru srovnatelných subjektů k dalším žalobním námitkám.

[26] Věcná správnost závěrů krajského soudu je předmětem dalšího kasačního přezkumu.

[27] Stěžovatel namítal, že nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Krajský soud však dle kasačního soudu správně zrekapituloval, že i přes výzvy správce daně nebyl stěžovatel schopen či ochoten prokázat správnost a oprávněnost údajů uvedených ve svých daňových přiznáních – nároků na nadměrný odpočet. Stěžovatel uvedl, že účetnictví mu bylo odcizeno, kopie nemá, v průběhu celého řízení nepředložil náhradní daňové doklady ani nenavrhl jiné důkazy k unesení svého důkazního břemene (srov. § 93 odst. 2 daňového řádu). Skutečnost, že domnělý odběratel popírá obdržení zboží, by nebyla rozhodná a jak uvádí stěžovatel „fatální“, kdyby daňový subjekt byl schopen prokázat, že zboží dodal, což se ale v projednávané věci nestalo. Správce daně pak bez součinnosti stěžovatele nebyl schopen stanovit daň dokazováním. Ze stěžovatelem uváděných dodavatelů pouze jeden (Lesy Horňácko, s. r. o.) k dotazu správce daně potvrdil, že stěžovatel od něj pořizoval zboží a předložil faktury. Společnosti LESIA a. s. a PETRA SW a. s. uvedly, že se stěžovatelem v letech 2012 – 2013 nespolupracovaly. K uskutečněným zdanitelným plněním stěžovatele správce daně vlastní činností zjistil, že stěžovatel poskytoval v roce 2012 služby v oblasti těžby dřeva společnosti DŘEVO - PRODUKT SV spol. s r. o., v roce 2013 byl jejím zaměstnancem. Na základě mezinárodní výměny informací zjistil, že stěžovatelem deklarovaný hlavní odběratel společnost Thurner popírá spolupráci s tímto subjektem. Žádné daňové doklady potvrzující dodání palivového dřeva správce daně nezjistil. Podmínky pro přechod ze stanovení daně dokazováním na stanovení daně podle pomůcek proto byly splněny. Stěžovatel tuto skutečnost v rámci daňového řízení ani nečinil spornou, správce daně jej s tímto závěrem seznámil v protokolu ze dne 31. 7. 2014 (seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění). Zástupce stěžovatele uvedl, že výsledek nezbývá, než akceptovat.

[28] Stěžovatel dále namítal, že daňová povinnosti nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Použité pomůcky nebyly spolehlivé a daň byla stanovena v hrubém nepoměru k té, která mu, byť odhadem, měla být vyměřena. Tento závěr stěžovatel opřel o několik důvodů.

[29] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že krajský soud při hodnocení věci zcela správně vycházel z judikatury zdejšího soudu ke stanovení daně podle pomůcek, není proto účelné v této fázi veškerá obecná východiska opakovat. Krajský soud správně uvedl, v jakém případě má být daň stanovena podle pomůcek dle § 98 daňového řádu, i jak probíhá následný přezkum takového rozhodnutí včetně možnosti uplatnění námitek daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud proto klíčové judikaturní závěry pouze krátce zrekapituluje.

[30] Ve stěžovatelem i krajským soudem zmiňovaném rozsudku ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67 Nejvyšší správní soud vyslovil: „*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 to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem 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 autoservis). 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.“

[31] K dalším námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybňována dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze odkázat na rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, ve kterém kasační soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. 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 volní úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem.

[32] Stěžovatel zaprvé namítal, že správce daně nedostatečně specifikoval kritéria pro výběr srovnatelných subjektů a kód klasifikace ekonomických činností (NACE), který správce daně využil, je příliš široký pro posouzení srovnatelnosti subjektů.

[33] Tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Krajský soud správně zrekapituloval, jaká kritéria správce daně použil pro výběr srovnatelných subjektů pro stanovení daňové povinnosti stěžovateli. Správce daně vycházel ze skutečností známých o stěžovateli – zpracovával dřevo, případně prováděl těžbu dřeva, v roce 2012 a 2013 neměl žádné zaměstnance. Srovnatelné subjekty správce daně vybral tak, aby s ohledem na posuzované období podnikaly ve stejném oboru a místě, vykazovaly srovnatelný obrat a byly plátci DPH. Jednalo se o fyzické podnikající osoby. Taková kritéria považuje Nejvyšší správní soud za relevantní a souladná s ustálenou judikaturou (viz výše). Námitku, že kód ekonomických činností NACE není pro rozlišení oboru činnosti dostatečný, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Je třeba upozornit, že stěžovatel (či obecně podnikatel) si zařazení do skupiny činností vybírá sám dle svého vlastního uvážení. Stěžovateli nic nebrání určit si kategorií NACE více, domnívá-li se, že na něj dopadá více charakteristik. Nejvyšší správní soud však považuje určení oboru podnikání dle kategorie NACE za objektivizované a vhodné. Po správci daně nelze požadovat, aby prováděl podrobné šetření u mnoha daňových subjektů, které ve věci stěžovatele nejsou nikterak zainteresovány, za účelem určení, které z nich se svou činností nejvíce blíží stěžovateli.

[34] Krajský soud se zabýval též námitkou, že v rámci řízení o doměření daně z příjmů uložil žalovaný správci daně nový výběr pomůcek, neboť měl za to, že subjekty A a B nejsou se stěžovatelem srovnatelné. Krajský soud uvedl důvody, které vedly žalovaného ve věci doměření daně z příjmu k tomu, že dané subjekty nejsou srovnatelné a ztotožnil se s nimi. Žalovaný v rámci přezkumu prvostupňového rozhodnutí zjistil, že správce daně při výpočtu zdanitelných příjmů nevycházel z údajů o zdanitelných příjmech srovnatelných daňových subjektů, ale z údajů o uskutečněných zdanitelných plněních (DPH)

srovnatelných daňových subjektů a stejně tak při výpočtu výdajů nevycházel z údajů o výdajích, ale o přijatých zdanitelných plněních. Žalovanému se takto zvolené pomůcky bez dalšího jevily jako nesrovnatelné, neboť v některých případech se výše uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění podstatně lišily od výše zdanitelných příjmů a výdajů. Proto správci daně uložil provést ke stanovení daně z příjmů nový výběr pomůcek.

[35] Z uvedeného je zřejmé, že správce daně chyboval, když vzal za základ pro výpočet daně z příjmů ukazatele rozhodné pro daň z přidané hodnoty. Je však logické, že tento nesprávný postup se projevil pouze v rámci doměření daně z příjmů, nikoliv daně z přidané hodnoty. Tam naopak správce daně postupoval správně, když srovnával uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění. Proto žalovaný neshledal důvod v řízení o doměření DPH přehodnotit výběr srovnatelných subjektů.

[36] Namítá-li stěžovatel, že marže tak, jak vyplynula z použitých pomůcek a doměřené daně, je v jeho oboru zcela nereálná, nemůže mu Nejvyšší správní soud přisvědčit. Stěžovatel jak v žalobě, tak v kasační stížnosti uvedl, že tato marže činí 44 %, resp. 52 % (*v kasační stížnosti uvádí stěžovatel na několika místech dvě různé hodnoty – pozn. NSS*) za rok 2012 a 34 % za rok 2013. Stěžovatel tím má na mysli rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními vyjádřený v procentech z uskutečněných plnění. Z rozhodnutí o odvolání ze dne 29. 1. 2015 i z přehledu údajů z daňových přiznání, který je součástí spisového materiálu, však vyplývají jiné hodnoty. V roce 2012 byl celkový objem uskutečněných zdanitelných plnění stanoven částkou 4.324.247 Kč a objem přijatých zdanitelných plnění částkou 2.814.226 Kč. V roce 2013 pak 4.771.378 Kč (uskutečněná plnění) a 3.546.897 Kč (přijatá plnění). Marže tak v roce 2012 činí 35 % a v roce 2013 25,5 %. Částka rozdílu daně na výstupu a daně na vstupu za rok 2012 činí 302.048 Kč a za rok 2013 257.245 Kč.

[37] Celkové částky, které jsou uvedené v dodatečných platebních výměrech a které v kasační stížnosti uváděl stěžovatel (za rok 2012: 996.978 Kč a za rok 2013: 1.218.717 Kč), jsou pak rozdílem oproti poslední známé dani (§ 143 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel si v řádných daňových přiznáních nárokoval nadměrné odpočty, které mu byly na základě těchto přiznání vyplaceny. V průběhu daňové kontroly však neprokázal, že údaje uvedené v daňových přiznáních jsou správné, daň mu byla doměřena podle pomůcek a na tvrzení v původních daňových přiznáních proto nebral správce daně ohled. Výsledná částka daňové povinnosti uvedená v dodatečných platebních výměrech proto zahrnuje nejen daň z přidané hodnoty doměřenou podle pomůcek, ale též částku stěžovateli vyplacených nadměrných odpočtů, neboť na ně mu nevznikl nárok.

[38] Skutečnost, že stěžovatel vyhledal subjekty, u nichž mohl být rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými plněními nižší, než jak bylo pomůckami stanoveno u něj, nečiní použité pomůcky zcela nepřiměřené. Je třeba odkázat na závěry, které učinil již krajský soud. Stanovení daně podle pomůcek nastupuje ve chvíli, kdy daňový subjekt nesplní své zákonem stanovené povinnosti. V takovém případě je na správci daně, aby určil, jakým způsobem bude daňovému subjektu daň vyměřena a daňový subjekt nemá právo na výběr dle jeho názoru vhodnějších pomůcek. Je odpovědností daňového subjektu být schopen prokázat tvrzení obsažená v daňových přiznáních. Tvrdil-li stěžovatel, že mu byla kompletní daňová evidence jak v listinné, tak elektronické podobě odcizena den před zahájením daňové kontroly, jedná se o lehkovážnost stěžovatele, pokud nedisponuje

jakoukoliv zálohou svých dat, ani nenavrhne jiný způsob, jak prokázat oprávněnost svých daňových tvrzení. Následkem této lehkovážnosti je pak ztráta možnosti podstatně ovlivnit další průběh řízení, nevybočí-li správce daně ze zákonem daného rámce, což se v projednávané věci nestalo.

[39] Výše zisku jiných společností, na kterou stěžovatel poukazoval, pak pro posouzení spolehlivosti pomůcek pro doměření daně z přidané hodnoty není rozhodná, neboť rozdíl mezi uskutečněnými a přijatými zdanitelnými plněními není totožným údajem s výší zisku.

[40] Totéž je třeba poznamenat k výši zdanitelného příjmu či základu daně z příjmů dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stěžovatel tyto pojmy zcela směšuje a namítá, že v jeho případě by měly být prakticky totožné (ačkoliv výše zisku dle doměřené daně z příjmů a základ daně pro doměření daně z přidané hodnoty se liší). I žalovaný však v rámci přezkumu doměření daně z příjmů uložil správci daně nový výběr pomůcek právě proto, že nesprávně vycházel z údajů rozhodných pro DPH. Nadto Nejvyšší správní soud poznamenává, že zaprvé se jedná o zcela obecnou námitku, neboť stěžovatel nikterak nespecifikoval, z jakého důvodu by v jeho případě tyto částky měly být totožné či obdobné, zadruhé pak soud musí znovu poukázat na skutečnost, že stěžovateli byla doměřena daň pomocí pomůcek, tedy bez ohledu na jím tvrzené skutečnosti či okolnosti vztahující se přímo k jeho osobě.

[41] Poukazoval-li stěžovatel na statistiku finanční správy, lze souhlasit s krajským soudem, že se jedná o obecnou statistiku (kategorii CZ-NACE Zpracovatelský průmysl), která zahrnuje navzájem relativně vzdálené kategorie (např. výroba potravinářských výrobků, chemických výrobků, oděvů atd.) Pouze jednou z podkategorií je pak *zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku*, do jejíž další podkategorie (*výroba ostatních výrobků stavebního truhlářství a tesařství*) je zařazen stěžovatel. Není proto relevantní činit z ní ve vztahu ke stěžovateli jakékoliv závěry.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[43] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho 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 11. července 2019

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu