



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **D. K.**, IČO: X
sídlem X
zastoupený advokátem Mgr. Davidem Hejzlarem
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2020, č. j. 21097/20/5200-10422-711621,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 12. 2017, č. j. 1930839/17/2714-50524-607644 (dále jen „platební výměr“). Správce daně doměřil žalobci na základě pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 381 393 Kč, daňovou ztrátu ve výši -959 276 Kč a daňový bonus ve výši -51 012 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o

daních z příjmů“). Žalobci zároveň vznikla zákonná povinnost uhradit penále z částky doměřené daně ve výši 86 481 Kč podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009, daňový řád (dále jen „daňový řád“), a penále z částky doměřené daně ve výši 9 592 Kč podle § 251 odst. 1 písm. c) téhož zákona.

2. Orgány finanční správy měly v projednávané věci pochybnosti o žalobcem tvrzené obchodní přírážce ve výši 30 %, neboť žalobce nepředložil průkaznou evidenci zásob a evidenci cen. Dále měly pochybnosti o výdajích souvisejících s provozem vozidla, které žalobce uplatnil jako daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na základě shromážděných důkazních prostředků dospěly k závěru, že žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu v takovém rozsahu, že není možné stanovit daň dokazováním. Správce daně tedy stanovil daň z příjmů fyzických osob na základě pomůcek postupem dle § 98 odst. 1 daňového řádu.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně namítl, že *své hmotněprávní a procesní povinnosti splnil a daň bylo možné stanovit na základě dokazování* [část III. a) žaloby]. Postup správce daně přitom nevedl k dostatečně spolehlivému stanovení daňové povinnosti. Finanční orgány nerespektovaly princip, dle kterého je stanovení daně na základě pomůcek náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2012, č. j. 7 Afs 72/2011 - 90), a lze tak postupovat až poté, co daňový subjekt neunese důkazní břemeno v takovém rozsahu, že daň nelze stanovit dokazováním. Případ žalobce však tyto znaky nenaplnuje.
4. Správce daně vyzval žalobce k prokázání sporných skutečností výzvou ze dne 13. 7. 2017 dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Bod 1) a 3) výzvy se týkal výdajů, resp. přijatých zdanitelných plnění souvisejících s provozem vozidla. Žalobce k tomu namítl, že evidence jízd a s tím spojené výdaje související s provozem vozidla nejsou schopny zdůvodnit přechod na pomůcky. V opačném případě by totiž pomůckami skončila téměř každá daňová kontrola, neboť požadavkům finančních orgánů na doložení průkaznosti evidence jízd takřka nelze vyhovět, což je patrné také v případě žalobce.
5. Bod 2) výzvy se týkal přijatých zdanitelných plnění spojených s nákupem zboží. Bod 4) výzvy se týkal veškerých výdajů spojených s nákupem zboží s vazbou na ekonomickou činnost dle § 24 zákona o daních z příjmů. Správce daně dle zprávy o daňové kontrole přijatá zdanitelná plnění, resp. výdaje za zdaňovací období roku 2016 související s nákupem zboží nezpochybnil, plně je akceptoval a dokonce je použil jako pomůcku.
6. Bod 5) výzvy se týkal prokázání a doložení způsobu evidence majetku ve smyslu § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a porovnání evidenčního stavu majetku se skutečným stavem majetku ve smyslu § 7b odst. 4 téhož zákona. Žalobce vedl evidenci pro účely stanovení základu daně dle § 7b odst. 1 zákon o daních z příjmů, neboť tato evidence obsahuje údaje o majetku dle tohoto ustanovení, žalobce zjistil skutečný stav zásob a majetku k poslednímu dni zdaňovacího období a provedl o tomto zjištění zápis dle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Správce daně tento zápis zpochybnil nalezenou chybou, jež neměla vliv na daňový základ a byla žalobcem dostatečně vysvětlena. Žalobce následně předložil ke kontrole opravený zápis, který byl omylem založen v daňové evidenci za rok 2017, neboť ke zjištění původní chyby došlo po podání daňového přiznání. Protože však opravený zápis neměl vliv na základ daně, žalobce nepodal opravné nebo dodatečné přiznání. Chyba měla vliv pouze na přílohu č. 1 v tabulce D v přiznání k dani z příjmů. Nad rámec obsahu výzvy žalobce předložil i soupis fyzických položkových inventur k 31. 12. 2015 a k 31. 12. 2016, ze kterých je prokazatelný stav zásob v nákupních cenách k poslednímu dni zdaňovacího období, tedy zároveň i jejich převod do následujícího období a pohyb těchto převáděných zásob.

7. Žalobce proto namítl, že vedl daňovou evidenci zcela v souladu s právními předpisy a dostatečně průkazně. Správce daně na žalobce hleděl jako na účetní jednotku a vytýkal mu nevedení náležitostí, které vyplývají ze zákona o účetnictví, a nikoliv z § 7b zákona o daních z příjmů. Takový postup je ovšem zavádějící. Podle § 7b odst. 2 se pro obsahové vymezení majetku v daňové evidenci použije ustanovení § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Obsahové vymezení se týká dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, dlouhodobého finančního majetku a zásob, přičemž zásoby tvoří položky majetku jako materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Z výše uvedeného vyplývá, že ustanovení § 7b odst. 2 řeší pouze obsahové vymezení majetku, nikoliv způsob a rozsah evidence.
8. Záleží tedy pouze na poplatníkovi, který vede daňovou evidenci, zda a jakým způsobem bude v průběhu zdaňovacího období zásoby evidovat. Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně překročil při výkladu ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů jeho zákonný rámec. Na žalobce nelze nahlížet jako na účetní jednotku a aplikovat jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví, jak mylně činil správce daně a nesprávně z toho posléze dovodil nutnost přechodu na pomůcky.
9. Žalobce vedl úplnou fyzickou položkovou evidenci skutečných zásob v pořizovacích cenách vždy k 31. 12. daného období, ale nevedl položkovou skladovou evidenci ve smyslu výdejek a příjemek na jednotlivých skladových kartách, protože mu to zákon nepřikazuje. Žalobce vedl evidenci denních tržeb dle jednotlivých sazeb DPH za pomoci elektronických pokladen, ale nevedl položkový prodej, protože mu to zákon nepřikazuje. Žalobce současně provedl fyzickou položkovou inventuru v nákupních cenách, sumární inventuru v prodejních cenách tzv. do kalkulačky a inventuru „korunou“. Nejenže splnil svou povinnost, ale současně prokázal důvodnost uplatněných výdajů za pořízené zásoby a jejich přímou vazbu na objem těchto pořízených zásob a výši přiznaných příjmů.
10. Za spekulativní žalobce považuje tvrzení finančních orgánů, že „*neprokázal, že v evidenci pro daňové účely zaevidoval všechna svá uskutečněná zdanitelná plnění vyplývající ze spotřeby zásob a prodeje zboží*“ a že „*obchodní přírůžka ve výši 30 % není dle zjištění správce daně skutečnou a pevnou používanou obchodní přírůžkou daňového subjektu*“. Finanční orgány učinily tyto závěry, aniž by k nim předložily jakýkoliv důkazní prostředek. Postupovaly tak v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu.
11. Dané závěry jsou rovněž v rozporu s principy negativní teorie důkazní. Daňový subjekt nemůže prokazovat negativní skutečnosti a nemůže tedy prokazovat, že v kamenném obchodě nepoužíval jinou než 30% obchodní přírůžku, že zde nebyla žádná plnění, která by nezaevidoval, nebo že vozidlo používal výhradně pro služební účely. Tyto skutečnosti je naopak povinen dokazovat správce daně. Na podporu svých tvrzení odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 7 Afs 28/2007 - 156, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 30/2008 - 86.
12. Žalovaný se nevypořádal s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, jenž podmiňuje stanovení daně pomůckami absencí důkazů v takovém rozsahu, že již daň za pomoci důkazů stanovit nelze. Správce daně svá zjištění vystavěl na obchodních podmínkách platných pro obchody prostřednictvím e-shopu a na cenových podmínkách platných v roce 2017, tedy bez náležité relevance k otázce obchodních podmínek v kamenných obchodech v kontrolovaném roce 2016. Tato zjištění si navíc obstaral nezákonným způsobem, neboť při jejich získávání porušoval práva daňového subjektu. Získání stanovisek dodavatelů žalobce představovalo zastřené výsledky třetích osob bez vědomí a účasti žalobce, stejně tak získání informací od zaměstnance žalobce v rámci místního šetření.
13. Správce daně kontrolou nabývacích dokladů a souvisejících prodejních cen z období 2017 překročil rozsah daňové kontroly ve smyslu § 85 odst. 1 až 3 daňového řádu. Jak z logického,

tak i ze zákonného hlediska nemohou mít prodejní ceny z 10. 7. 2017 žádnou souvislost s prodejními cenami z roku 2016. Správce daně v tomto případě nemohl zjišťovat rozhodné skutečnosti související s kontrolovaným obdobím. Získal tak důkazní prostředky související výhradně s třetím čtvrtletím roku 2017, nikoliv s kontrolovaným obdobím 2016. Tyto skutečnosti však žalovaný v odvolacím rozhodnutí pominul, přičemž vypočítanou marži z aktuálních prodejních cen z roku 2017 zpochybnil marži v kontrolovaném období 2016. Je podstatnou vadou napadeného rozhodnutí, že se v něm žalovaný dostatečně nezabýval ani těmito okolnostmi.

14. Žalobce následně namítl, že *správce daně nepřiblížil ke zjištěným okolnostem, z nichž pro něho vyplývají výhody, a nestanovil tak daň pomůckami dostatečně spolehlivě* [část III. b) žaloby]. Pomůcky stanovil pouze na základě spekulativních domněnek.
15. Správce daně *de facto* žalobci „prodal“ veškeré zásoby zboží, které v kontrolovaném roce pořídil, a to bez ohledu na vykázanou a doloženou evidenci tržeb, bez ohledu na nutnost předzásobení nové provozovny od 2. 1. 2017. Navíc se správcem daně vypočtenou marží, kterou získal na základě místních šetření provedených v rozporu se zákonem, a to z prodejních cen platných zcela mimo kontrolované období. Takový postup považuje žalobce za nepřijatelný. Žalobce rovněž prokázal rozšíření počtu prodejen, správce daně jej nijak nezpochybnil, a proto se mělo stát součástí pomůcek v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu. Žalobce se domnívá, že konstrukce pomůcky trpí závažnými logickými deficity a nedá se hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně zohlednila realitu žalobce. Není jasné, jakým způsobem správce daně došel k závěru, že nutná kumulace zásob zboží z důvodu zvýšení počtu prodejen nebude součástí pomůcek. Správce daně své rozhodnutí v této věci neodůvodnil, přičemž nápravu nezjednal ani žalovaný. Ve vztahu k marži stanovené v rámci pomůcek žalobce uvedl, že není vůbec podložené, jakým výpočtem správce daně k této výši došel a zda je jeho výpočet dostatečně kvalifikovaný.
16. Správce daně nezohlednil ani odpisy hmotného majetku, byť o možnosti jejich uplatnění věděl. Správce daně o této skutečnosti věděl, protože evidence hmotného majetku včetně odpisových karet byly součástí předložených dokladů v rámci daňové kontroly, přičemž správce daně tyto podklady v daňovém řízení nijak nezpochybnil. Obdobným případem je neuplatnění daňové ztráty z předchozího období. Žalovaný tak postupoval v rozporu se závěry plynoucími z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, dle kterého je správce daně povinen přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.
17. Žalobce rovněž namítl, že *správce daně zahrnul doměřenou daň z přidané hodnoty do pomůcek pro účely stanovení základu daně z příjmů fyzických osob* [část III. c) žaloby]. Správce daně doměřil žalobci také daň z přidané hodnoty v celkové výši 554 811 Kč. Uvedená částka byla rovněž předmětem penále a úroků z prodlení. Správce daně současně zahrnul doměřenou daň z přidané hodnoty do příjmů a zvýšil o její výši i základ daně z příjmů fyzických osob, která je rovněž penalizována a úročena. Žalobce namítá, že v konečném důsledku byl nucen uhradit penále a úroky z prodlení v rámci dodatečných platebních výměrů na DPH a částečně opakovaně uhradit penále a úroky z prodlení také v rámci doměřené daně z příjmů fyzických osob na základě vydaného dodatečného platebního výměru na daň z příjmů.
18. K této námitce doplnil, že uvedeným postupem finančních orgánů došlo k situaci, kdy zvýšení základu daně z příjmů o doměřenou DPH vedlo ke zdanění této DPH, k jejímu opětovnému úročení a penalizaci, a nakonec i k vyššímu odvodu sociálního a zdravotního pojištění. Takový způsob násobného penalizování a úročení vyměřené DPH nemá oporu v dotčených daňových zákonech a rovněž tato skutečnost svědčí o tom, že daň z příjmů podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě tak, jak předepisuje daňový řád.

19. Žalobce se dále domnívá, že *daňová kontrola byla zahájena nezákonným způsobem* [část III. d) žaloby]. Zahájení daňové kontroly totiž nepředcházela výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, čj. 7 Afs 229/2018 – 29, pokud je daňová kontrola zahájena bez vydání této předchozí výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu, jedná se o nezákonný postup. Předmětem kontroly byla evidence tržeb, kterou již správce daně kontroloval ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2013. Správce daně proto věděl, jakým způsobem žalobce evidenci tržeb vede. Pokud ji nově považoval za nedostatečnou či neprůkaznou, jednalo se o skutečnost, která byla správci daně známa, a měl vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání ještě před zahájením kontroly.
20. *Žalovaný měl také postupovat v rozporu se zásadou legitimního očekávání* [část III. e) žaloby]. Žalobci svědčilo právo, aby při rozhodování ve věci daně z příjmů za rok 2016 správce daně postupoval obdobně, jako v případě předchozí daňové kontroly za rok 2013. Předmětem této kontroly byla rovněž evidence tržeb a správce daně neshledal žádné pochybení při plnění daňových povinností žalobce. Daňové evidence za rok 2013 a 2016 byly vedeny totožným způsobem, ve stejném účetním programu a byly zpracovány tou samou účetní společností. Avšak zatímco kontrola za období 2013 proběhla až na drobné nedostatky v podstatě bez závad a pro stanovení daně bylo použito dokazování, ta samá evidence za rok 2016 byla jako celek prohlášena za zcela nevyhovující a byly použity pomůcky. Žalobce na podporu svého závěru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2008, č. j. 8 Afs 83/2007 - 78.
21. Žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě

22. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že skutkový stav a právní posouzení podrobně rozvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí a v celém předloženém spisovém materiálu. Žalovaný podotkl, že žalobce pouze opakuje námitky, které vznesl již v odvolání. Žalovaný tyto námitky řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí.
23. K námitce uvedené v části III. a) žaloby žalovaný odkázal na body 31 až 62 napadeného rozhodnutí, kde podrobně zdůvodnil, proč *nebylo možné stanovit daň na základě dokazování*. Daňová evidence nebyla úplná, věrohodná a průkazná a nebyla vedena v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce tak porušil své zákonné povinnosti. Protože daňová evidence postrádala věrohodné údaje o skutečném pohybu majetku (zásob), nemohl správce daně ověřit výši zásob uváděných žalobcem. Správce daně rovněž stanovil daň dostatečně spolehlivě, neboť použil všechna dostupná zjištění, poznatky a nezpochybněné důkazní prostředky, které popsal ve zprávě o daňové kontrole.
24. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, dle něž je pro úspěšnost žaloby nezbytné, aby žalobce prokázal, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl být daňový základ ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů ani přibližně tak vysoký, jak jej stanovil správce daně. Těmto požadavkům však žalobce nedostál.
25. Dále konstatoval, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci dle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, jimiž se rozumí § 6 až 9 prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. Za nedůvodnou tedy považuje námitku ohledně nesprávného výkladu § 7b, a to s ohledem na skutečnosti obsažené v bodech 27 a 28 napadeného rozhodnutí.
26. Správce daně po žalobci nepožadoval ani prokazovat jinou nepoužívanou obchodní přírážku, nebo neexistenci dalších uskutečněných plnění. Ve všech případech správce daně formuloval

požadavky opačně, tj. vyzýval žalobce, aby prokázal skutečnosti, které sám tvrdil – tvrzenou obchodní přírážku, tvrzenou hodnotu zdanitelných příjmů a vykázaný základ daně z příjmů. Námitku stran negativní důkazní teorie je tedy také třeba jako nedůvodnou odmítnout.

27. Kontrolou nabývacích dokladů a souvisejících prodejních cen z roku 2017 správce daně nepřekročil rozsah daňové kontroly. Správce daně je v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu povinen postupovat tak, aby daň byla stanovena správně, přičemž je povinen přihlédnout ke všemu, co při správě daní vyjde najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Předmětem daňové kontroly byla daň z příjmů za zdaňovací období roku 2016, což neznamená, že by správce daně nemohl přihlédnout ke skutečnostem zjištěným později, pokud jsou relevantní pro správné stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2016.
28. Žalovaný současně považuje *zvolené pomůcky za přiměřené*. Správce daně postupoval v souladu se zásadami logického myšlení, nedopustil se početních chyb a jím vybrané pomůcky měly racionální charakter. K námitce, že nepřihlédl k tomu, co svědčilo ve prospěch žalobce, žalovaný uvedl, že daňový subjekt, u něhož byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nemá právo účastnit se výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti a navrhopat použitelné a vhodné pomůcky. Daňovému subjektu nesvědčí ani právo domáhat se jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Žalovaný považuje za důležité, že při stanovení daně podle pomůcek se jedná vždy pouze o kvalifikovaný odhad základu daně. Stanovení daně podle pomůcek s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět, že daň nebude stanovena zcela přesně jako při dokazování, ale vždy pouze odhadem. Žalovaný nicméně nebyl oprávněn přezkoumávat v odvolacím řízení 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. Odkázal přitom na početné rozsudky Nejvyššího správního soudu.
29. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, že odpisy hmotného majetku jsou typickou odečitatelnou položkou, tj. výhodou dle § 98 odst. 2 daňového řádu, kterou měl správce daně zohlednit. Dle žalovaného jsou odpisy hmotného majetku výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo tedy na žalobci, aby projevila jasnou vůli stran uplatnění případných odpisů hmotného majetku. Žalobce v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nepožádal správce daně o uplatnění případných odpisů a v průběhu daňové kontroly nedoložil žádné důkazní prostředky, ze kterých by vyplývaly údaje o požadované výši odpisů. O skutečnosti, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlížel k výhodám ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, svědčí zohlednění ztrátového a „nižší“ obchodní přírážky. Správce daně zohlednil také výhody, které vyplývají ze zákona o daních z příjmů a o kterých měl správce daně povědomost, tedy slevu na poplatníka a daňové zvýhodnění na vyživované děti. K námitce stran nezohlednění daňové ztráty odkázal na doplnění odvolání ze dne 14. 2. 2018, ve kterém žalobce uvedl, že „[...] se rozhodl, že nárok na shora uvedenou daňovou ztrátu v rámci odvolacího řízení neuplatní a využije ji v rámci řádného daňového tvrzení v dalším období“.
30. K námitce uvedené v části III. c) žalovaný uvedl, že zohlednit v základu daně z příjmů lze v daném zdaňovacím období pouze právně existující DPH, která se v daném zdaňovacím období projevila jakožto závazek vůči státnímu rozpočtu. Za situace, kdy DPH není přiznána v rámci příslušných daňových tvrzení a v roce uskutečnění zdanitelného plnění se tak nepromítá jako závazek vůči státnímu rozpočtu, je nutno jako zdanitelný příjem posoudit dle § 5 zákona o daních z příjmů celou obdrženou částku „zatajeného“ příjmu. S ohledem na konstitutivní povahu dodatečného platebního výměru zároveň není možné snížit základ daně o DPH, která začne právně existovat teprve na základě příslušného rozhodnutí správce daně. Až tímto okamžikem lze evidovat tento výdaj a lze jej zohlednit jakožto daňový výdaj v základu daně. V případě „zatajeného“ příjmu byla u žalobce v době jeho obdržení částka ve výši neodvedené DPH majetkovým prospěchem a žalobce měl možnost až do doměření daně nakládat s celou částkou obdrženého příjmu. Lze tedy konstatovat, že se jednalo o jeho zdanitelný příjem.

31. Žalovaný následně uvedl k námitce dle části III. d), že v posuzovaném případě měl správce daně k dispozici pouze obecné indicie, které mu neposkytovaly dostatek informací k tomu, aby mohl vydat *výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu*. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne, 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, se stanoví jako podmínka takového postupu to, že správce daně „*zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno*“. Žalovaný podotkl, že nesprávně stanovená daňová povinnost automaticky neznamená, že daňová povinnost byla stanovena nižší, a proto má být doměřena ve správné výši. Ze soudní praxe sice vyplývá přednost postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu před samotným zahájením daňové kontroly, nicméně tuto prioritu nelze vnímat absolutně. V projednávané věci nebyly zjištěny takové skutečnosti zakládající důvodný předpoklad doměření daně. Správce daně neměl žádné konkrétní podklady před zahájením daňové kontroly a rovněž z obsahu správního spisu vyplývá, že bylo třeba provést rozsáhlé šetření za účelem správného stanovení daně, které nakonec vedlo ke stanovení daně podle pomůcek a které nebylo možné nahradit žádným méně invazivním postupem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017 - 56).
32. *Zásadu legitimního očekávání* nelze dle žalovaného vykládat tak, že správce daně musí v rámci různých daňových kontrol u jednoho daňového subjektu postupovat vždy stejně. Takový výklad by dle žalovaného mohl vést ke zcela absurdním situacím. Odlišný postup v případě daňových kontrol vedených u žalobce byl odůvodněn odlišným charakterem daňových kontrol. Žádný subjekt nemá nárok na stejnou a neměnnou rozhodovací praxi, popřípadě na rozhodování ve svůj prospěch. Toto je zcela odůvodněno vývojem rozhodovací praxe správních soudů, rozsahem prováděné kontroly, součinností daňového subjektu i kvalitou důkazních prostředků. V případě daňové kontroly za zdaňovací období 2013 a 2016 se nejednalo o skutkově a právně shodné případy, přičemž finanční orgány své závěry řádně odůvodnily (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 9. 10. 2013, č. j. 52 Af 26/2013 – 48).
33. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

34. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žalobu shledal nedůvodnou.
35. Předmětem sporu je v projednávané věci zejména posouzení otázky, zda žalobce skutečně neunesl důkazní břemeno ohledně údajů uvedených v daňovém přiznání ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a nesplnil své zákonné povinnosti v takovém rozsahu, že daň z příjmů nebylo možné stanovit dokazováním. Krajský soud rovněž posuzoval, zda finanční orgány stanovily daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě a přihlédly ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce.
36. Krajský soud předně uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt,

má však některé výjimky - například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

37. Pakliže správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je povinen stanovit daň podle pomůcek. Daňový řád upravuje stanovení daně pomůckami v § 98: „*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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“
38. Z citovaného ustanovení vyplývá, že aby mohla být daňová povinnost stanovena podle pomůcek, je nezbytné naplnění třech podmínek: **(1)** žalobce nesplnil některou ze svých povinností při dokazování (k tomu viz níže část IV.A rozsudku), **(2)** proto nebylo možné stanovit daň dokazováním (IV.B), **(3)** daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (IV.C).
39. Pochybení daňového subjektu musí být takového charakteru, že stanovit daň dokazováním je vyloučeno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71). Neexistuje však žádné exaktní pravidlo či algoritmus pro odlišení případů, kdy lze ještě stanovit daň dokazováním a kdy je již namíste zvolit přechod na pomůcky. Vždy záleží na konkrétních okolnostech posuzované věci. Není například vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29). Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat jeho nevěrohodnost či neprůkaznost; „*budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímou (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.*“

IV.A Žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by podaly úplný obraz o jeho příjmech a výdajích.

40. Krajský soud konstatuje, že žalobce nepředložil skladovou evidenci ani jiné průkazné důkazní prostředky, jež by podaly úplný obraz o příjmech a výdajích. Podklady, které předložil, nemohly věrohodně prokázat skutečný pohyb zboží od nákupu po jeho prodej.
41. Daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích a o majetku a dlužích [§ 7b odst. 1 písm. a), b) zákona o daních z příjmů], přičemž pod pojem majetek lze zařadit také zásoby zboží. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví (§ 7b odst. 2 téhož zákona), čímž se odkazuje na § 6 až 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“).
42. V § 9 prováděcí vyhlášky se poté stanoví způsoby účtování o zásobách. Daňový subjekt má na výběr mezi průběžným vedením skladové evidence (způsob A) a periodickou evidencí tzv. kontrolou korunou (způsob B). Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona (§ 9 odst. 7 prováděcí vyhlášky). V obou případech je tedy nezbytné vést skladovou evidenci o zásobách způsobem, z něhož je možné vyčíst rozhodné údaje o stavu skladu i v průběhu zdaňovacího období (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020 - 43). Jak uvedl

Nejvyšší správní soud v právě zmíněném rozsudku, „[p]ro správce daně je tedy jedním z rozhodujících důkazních prostředků právě skladová evidence. Z ní je možné zjistit, kdy a na základě jakého dokladu byla zásoba (zboží) „naskladněna“ a „vyskladněna“ a ve spojení s označením pořizovacích a prodejních dokladů je možné dohledat osud „vyskladněné“ zásoby (zboží).“

43. Soud tedy nepřisvědčil námitce, že žalobce vedl daňovou evidenci v souladu s právními předpisy a že je pouze na něm zda a jakým způsobem bude evidovat zásoby v průběhu zdaňovacího období. Žalobce byl povinen vést dle § 7b zákona o daních z příjmů i skladovou evidenci, ze které bude jednoznačně ověřitelný pohyb zboží v návaznosti na jeho výdaje a příjmy. Přestože je věcí daňového subjektu, jak tuto evidenci bude vést, byl žalobce povinen postupovat tak, aby byl zjistitelný výdej zboží ze skladu a bylo jej možné vztáhnout k příjmům žalobce z jeho prodeje (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015 - 29).
44. Pakliže žalobce nevedl skladovou evidenci, bylo na něm, aby prokázal svá daňová tvrzení jiným způsobem, tedy aby předložil důkazy, které by skladovou evidenci *de facto* nahradily (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018 - 44).
45. Krajský soud nicméně ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné výše jeho zdanitelných příjmů. Správce daně ve *výzvě k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků* ze dne 13. 7. 2017, č. j. 1439723/17/2713-60565-609503, zpochybnil zjištění skutečného stavu zásob ke dni 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016 a vedení evidence zásob. Žalobce dle správce daně nemohl na základě předložených podkladů provést porovnání evidenčního a skutečného stavu zásob za účelem zjištění rozdílů dle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Současně správce daně nemohl ověřit výši obchodní přírážky za kontrolovaný rok 2016, protože k tomu žalobce nepředložil doklady. Správce daně zpochybnil rovněž předloženou evidenci denních tržeb, neboť z ní nebylo zřejmé, jaké zboží žalobce prodal, jednotková cena, den či množství. Šlo toliko o denní přehledy o prodeích za jednotlivé provozovny. Správce daně tedy nebyl schopen ověřit, zda pořízený materiál a zboží žalobce zahrnul v uskutečněných zdanitelných plněních, zdanitelných příjmech, pohledávkách nebo v konečném stavu zásob. Pokud zboží prodal, tak s jakou obchodní přírážkou či s jakou slevou. Správce daně tedy podrobně popsal a prokázal, že ve vztahu k tvrzením žalobce existují vážné a důvodné pochyby o úplnosti nebo průkaznosti předložených evidencí [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
46. Na okraj lze přitom uvést, že správce daně po žalobci nepožadoval prokázání negativních skutečností, tj. například skutečnosti, že nepoužíval jinou než 30% obchodní přírážku, jak se domnívá žalobce. Z předloženého spisového materiálu žádný takový požadavek správce daně nevyplyvá. Správce daně naopak dostal své povinnosti prokázat existenci důvodných pochybností o žalobcem předložených důkazních prostředcích, jak soud vyložil v předchozím odstavci.
47. Žalobce naproti tomu v reakci na tuto výzvu správce daně neprokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností. Ačkoliv samotné evidence nebyly dostatečné, žalobce měl příležitost doložit svá tvrzení i jinými důkazními prostředky. Správce daně žalobce vyzval zejména k předložení prvotní evidence tržeb, ze které bude zřejmé prodávané zboží, jeho množství a cena, evidence obchodního majetku, evidence cen, evidence zachycující stav a pohyb zásob, nebo jakéhokoliv jiného průkazného podkladu. To však žalobce neučinil.
48. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil písemnosti nazvané jako *Stav zásob k 31. 12. 2015* a *Stav zásob k 31. 12. 2016*, v nichž je zachycen výpočet konečného stavu zásob za uvedené roky, který odpovídá tvrzenému stavu zásob v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2016. Žalobce ve výpočtu vycházel mimo jiné z obchodní přírážky ve výši 30 %, k níž v rámci zahájení daňové kontroly zástupkyně žalobce sdělila, že obchodní přírážka byla v roce 2016 stálá a že v letech se prodejní ceny mění v závislosti na nákupních cenách, obchodní přírážka

zůstává stejná. Dále žalobce předložil položkové inventury zásob za rok 2015 a 2016 vedené v nákupních cenách.

49. Tyto důkazní prostředky nicméně nejsou dostatečné k tomu, aby mohly věrně ilustrovat pohyb zboží v duchu v této části vymezené právní úpravy. Žalobce nedoložil průkazné vedení evidence o zásobách tak, že by byl schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně jejich ocenění. Předložené inventurní soupisy za rok 2015 a 2016 nejsou dostatečné k ověření, zda vykázaný stav zásob k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016 odpovídal skutečnému stavu. Nevyplyvá z nich totiž žádným způsobem, že žalobce zjištěný stav majetku ve skladu srovnal s evidovaným stavem majetku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, bod 54). Je to přitom právě porovnání skutečného stavu majetku se stavem dle daňové evidence, co teprve může vést k hodnocení průkaznosti daňové evidence. Předložené důkazní prostředky rovněž neodpovídají tvrzení daňového subjektu o provedení tzv. kontroly korunou, neboť jejím výchozím principem je vedení evidence zásob rovněž v prodejních cenách zároveň s evidencí v pořizovacích cenách. Daňový subjekt tedy v takovém případě musí vést evidenci obchodní přírážky. Žalobce nicméně nedoložil v průběhu daňové kontroly žádný poklad, z něhož by vyplývalo, že evidenci vedl tímto způsobem.
50. Krajský soud k povinnostem daňových subjektů vedoucích evidenci zásob kontrolou korunou odkazuje na závěry přijaté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2012, č. j. 9 Afs 5/2012 - 36: „[...] při aplikaci vedení evidence zásob metodou kontrola korunou 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 (srovnej s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, dostupným na www.nssoud.cz). Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna 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, ztrátné 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 skutečný, faktický stav na stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách bez daně z přidané hodnoty.“
51. Z předloženého spisového materiálu je dále zřejmé, že správce daně dokázal ověřit skutečnou výši obchodní přírážky pouze u některých prodejů zboží přes e-shop. Takto zjištěná obchodní přírážka se pohybovala v rozmezí 20 až 70 %, průměrná obchodní přírážka činila 39,6 %. Správce daně dále provedl místní šetření v provozovně žalobce, kterým zjistil obchodní přírážku za rok 2017 v rozmezí 55 až 120 %. Následně z dokladů zaslanych žalobcem získal výši obchodní přírážky za rok 2017 v rozmezí 41 až 85 %. Vzhledem k tvrzení žalobce o stálé obchodní přírážce 30 % správce daně nepovažoval výpočet stavu zásob k 31. 12. 2015 a 31. 12. 2016 za průkazný, neboť nemohl skutečně používanou obchodní přírážku plně ověřit. Žalobce k většině prodejů rovněž nepředložil příjmové pokladní doklady nebo vystavené daňové doklady, ze kterých by bylo zjištělné prodané zboží, jeho cena, množství a jiné údaje. Krajský soud proto uzavírá, že žalobce neunesl důkazní břemeno ani tím, že by jinými důkazními prostředky doložil skutečnou výši používané obchodní přírážky, jejíž tvrzenou výši správce daně zpochybnil.
52. Finanční orgány zpochybnily rovněž výdaje spojené s provozem motorového vozidla Mercedes Viano, RZ X. Žalobce se v žalobě k těmto zjištěním správce daně podrobně nevyjadřuje a pouze obecně namítá, že řádně vedl knihu jízd a správce daně nedoložil žádný případ, kdy bylo vozidlo použito za jiným účelem než v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Přestože správce daně zpochybnil i konkrétní zapsané účely cest uváděné v knize jízd, nepovažuje krajský soud tuto skutečnost samu o sobě za způsobitou zpochybnit předložené evidence jízd. Nicméně správce daně také zjistil, že stav ujetých kilometrů vykázaný v knize jízd se značně rozchází (o 20 000 km k datu 12. 7. 2016 a o 38 000 km k datu 30. 11. 2016) se

skutečným stavem kilometrů zachyceným v předložených daňových dokladech (daňový doklad č. PF2016300 a č. PF2016410). Je tedy zřejmé, že kniha jízd neobsahuje řádně zachycený faktický stav a krajský soud konstatuje, že správce daně řádně zdůvodnil, proč nelze knihu jízd považovat za průkaznou. Žalobce přitom nedoložil důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že všechny uplatněné výdaje spojené s provozem vozidla sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů.

IV.B *Daň z příjmů fyzických osob nebylo možné stanovit dokazováním.*

53. Skutečnosti uvedené v předchozí části odůvodnění přímo způsobily, že v projednávané věci nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalobce v rámci daňové kontroly nepředložil dostatečné důkazní prostředky, jimiž by vyvrátil pochybnosti správce daně o skutečné výši základu daně z příjmů fyzických osob. Ačkoliv žalobce prokázal své výdaje (vyjma několika konkrétních výjimek), neboť správce daně většinově nezpochybnil předložené důkazní prostředky ve vztahu k doloženým výdajům za zdaňovací období roku 2016, přesto nebylo možné ověřit rozdíl mezi příjmy a výdaji za dané zdaňovací období. Daňová evidence, kterou žalobce předložil, nebyla vedena v dostatečném rozsahu, aby bylo možné ověřit, které zboží žalobce (ne)prodal, a zda příjmy za veškeré prodané zboží byly zaevidovány v deklarovaných příjmech. K důvodům, proč tomu tak je, soud odkazuje na odůvodnění v předcházející části IV.A.
54. Rovněž pro naplnění druhé podmínky dle § 98 daňového řádu tedy platí, že při nedoložení podkladů, ze kterých by bylo možné komplexně ověřit ceny prodávaného zboží, a z nichž by vyplývalo, které zboží žalobce prodal a které zůstalo na skladě, není možné stanovit daň dokazováním. Nejednalo se přitom o neprůkaznost účtování na straně příjmů pouze o některých dílčích položkách, nýbrž o neprůkaznost kompletní příjmové stránky. Není přitom rozhodné, že pomocí dokazování bylo možné spolehlivě stanovit výdajovou stránku, jelikož není přípustné kombinovat stanovení daně jak dokazováním, tak podle pomůcek. Žalobcem doložená tvrzení, jež správce daně přijal jako prokázaná, jsou v takovém případě pomůckami v podobě skutkových zjištění správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2006, č. j. 7 Afs 154/2005 - 90).

IV.C *Správce daně stanovil daň dostatečně spolehlivě a postupoval v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu.*

55. Žalobce uplatnil také konkrétní námitky, jimiž napadá dostatečnou spolehlivost stanovené daně. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen použít takové pomůcky, které umožní stanovit daň „dostatečně spolehlivě“. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu musí použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako nástroj k trestání daňového subjektu.
56. Výsledná daňová povinnost stanovená podle pomůcek bývá zpravidla méně přesná, ale nesmí se míjet s realitou, nemůže být nepřiměřeně vysoká (či naopak nízká). Zároveň platí, že odvolací správní orgán a následně ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, 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. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu (rozsudky ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, a ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 - 33).

57. 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 stanovena, byť odhadem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69).
58. Žalobce zejména nesouhlasí s tím, že správce daně žalobci při stanovení daně pomůckami „prodal“ veškeré zásoby a nezohlednil potřebu předzásobení nové provozovny od 2. 1. 2017. Nesouhlasí také s tím, že správce daně vycházel z prodejních cen platných v roce 2017, tedy mimo kontrolované zdaňovací období, v čemž spatřuje překročení rozsahu daňové kontroly.
59. Tento postup soud nepovažuje za rozporný s výše nastíněnými východisky stanovení daně pomůckami a následného přezkumu takto stanovené daně. Žalobce neprokázal, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být stanovena. Daňový řád stanoví v § 98 odst. 3 toliko demonstrativní výčet pomůcek, které je správce daně oprávněn použít. Platí přitom, že správce daně není nijak omezen ve výběru, co použije v konkrétním případě jako pomůcku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Za pomůcku je přitom považován právě i výpočet průměrné marže (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157). Správce daně stanovil pro výpočet daně rozhodnou výši obchodní přírážky 39,6 %, což představuje průměrnou obchodní přírážku zjištěnou z některých prodejů zboží přes e-shop. Průměrná obchodní přírážka zboží prodávaného v provozovně žalobce v roce 2017 činila 76,52 % a z dokladů, které následně zaslal žalobce, správce daně zjistil průměrnou obchodní přírážku ve výši 56,95 %.
60. Krajský soud konstatuje, že je plně legitimním postupem správce daně, aby v případě stanovení daně pomůckami využil zjištěných skutečností (např. právě výše používané obchodní přírážky) za jiná zdaňovací období. Tímto postupem správce daně naopak docílil stanovení daňové povinnosti blížíící se realitě s podstatně vyšší pravděpodobností, než pokud by pro svůj výpočet volil například zjištění od srovnatelných daňových subjektů (což nabízí přímo § 98 odst. 3 daňového řádu). Přičemž lze přisvědčit závěru finančních orgánů, že výše použité přírážky nemůže vést k závěru o nepřiměřeně vysoké výši vypočtených zdanitelných příjmů, neboť správce daně by byl nepochybně oprávněn stanovit daň s použitím i vyšší obchodní přírážky, a to právě s ohledem na zjištění ohledně marží používaných v roce 2017. Pakliže by tedy správce daně určil marži za zdaňovací období roku 2016 právě na základě marží zjištěných z prodejních cen v roce 2017, jednalo by se rovněž o plně legitimní pomůcku, která by mohla vést k dostatečně spolehlivému určení daně.
61. K námitce týkající se prodeje veškerých zásob krajský soud uvádí, že žalobce nepředložil konkrétní tvrzení, proč by tento postup správce daně měl vést k nepřiměřeně vysokému stanovení daňové povinnosti. Správce daně přitom podrobně odůvodnil, z jakých důvodů nezahrnul žalobcem namítanou kumulaci zásob mezi pomůcky pro stanovení daně, konkrétně v bodě 94 napadeného rozhodnutí. Soud proto rovněž konstatuje, že v tomto postupu nespátřil vybočení z mezí uvážení, jež náleží správci daně ve smyslu shora předestřené judikatury. Z protokolu o zahájení daňové kontroly sice vyplývá, že žalobce informoval správce daně o vytvoření zásob pro otevření nové provozovny, nicméně v případě předložených důkazních prostředků nijak mezi jednotlivými provozovnami nerozlišoval. Důkazní prostředky ve vztahu ke stavu zásob se týkaly souhrnně obou provozoven a finanční orgány tyto předložené podklady zpochybnily, resp. je považovaly za neúplné či neprůkazné, což vedlo ke stanovení daně pomůckami. V takové situaci správce daně nemohl tvrzení o kumulaci zásob zohlednit při výpočtu daně podle pomůcek, neboť prvotním důvodem postupu dle § 98 daňového řádu byla mimo jiné právě neprůkaznost či neúplnost vedení evidence zásob.
62. Žalobce namítá také nesprávný postup správce daně spočívající v zahrnutí doměřené daně z přidané hodnoty do pomůcek pro účely stanovení základu daně z příjmů fyzických osob.

Tento postup dle žalobce postrádá oporu v daňových zákonech a žalobce jím byl fakticky nucen opakovaně uhradit penále a úroky z prodlení z již doměřené daně, z níž penále a úroky uhradí.

63. Jádrem této žalobní námitky je skutečnost, že správce daně zahrnul doměřenou daň z přidané hodnoty ve výši 554 811 Kč mezi příjmy stanovené podle pomůcek. Krajský soud na okraj podotýká, že daň z přidané hodnoty správce daně doměřil na základě stejné daňové kontroly jako v případě projednávané věci týkající se daně z příjmů (řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 28/2020). Z takto dosažené celkové výše stanovených příjmů správce daně stanovil základ daně a doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob, včetně penále a úroků z prodlení. Přestože žalobce v tomto postupu spatřuje násobné penalizování a úročení doměřené DPH, krajský soud se s žalobcem neztotožňuje a souhlasí s postupem správce daně.
64. Předně lze uvést, že je zřejmý důvod, proč zákonná úprava výslovně nezohledňuje „příjem“ žalobce v podobě neodvedené DPH. Zákon o daních z příjmů nemůže řadit mezi příjmy taxativně stanovené zákonem rovněž příjmy získané v rozporu se zákonem, takový přístup postrádá logické zdůvodnění. Žalobce nebyl oprávněn nakládat s finančními prostředky v podobě neodvedené DPH, nicméně neodvedením takto vybrané daně se její výše dostala do jeho dispozice. Stala se majetkovým prospěchem, s jehož plnou výší žalobce mohl libovolně nakládat. Krajský soud tedy považuje postup správce daně, který zahrnul mezi příjmy za zdaňovací období roku 2016 i částku doměřené DPH, za správný. Skutečnost, že z doměřené DPH správce daně opětovně vyměřil penále a úrok z prodlení v případě doměření daně z příjmů fyzických osob jde plně k tíži žalobce, jenž řádně neplnil své zákonné povinnosti (a neprokázal tak svá daňová tvrzení). Pokud tedy správce daně zjistí, že daňový subjekt DPH v určité výši neodvedl, stává se výše neodvedené DPH příjmem daňového subjektu získaným v rozporu se zákonem a jako takový musí podléhat dani z příjmů. Jedná se v tomto ohledu o dvě odlišné, na sobě nezávislé daňové povinnosti.
65. Krajský soud se rovněž plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, který uvedl, že nezahrnutí doměřené DPH do základu daně z příjmů by mělo za následek jeho nežádoucí dvojnásobné snížení. Jednou na straně příjmové, neboť došlo ke snížení příjmů ve zdaňovacím období, kdy žalobce příjem obdržel, a podruhé na straně výdajů, protože dojde ke zvýšení výdajů ve zdaňovacím období, kdy nabude účinnost dodatečný platební výměr na DPH a žalobce doměřenou daň uhradí.
66. V následující části soud posoudil námitky, dle nichž správce daně postupoval v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu, protože při stanovení výše daně pomůckami nepřihlédl ke všem zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají pro žalobce výhody. Žalobce má za to, že správce daně měl zohlednit zejména odpisy hmotného majetku a daňovou ztrátu z předchozího období, neboť o možnosti jejich uplatnění věděl.
67. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu platí, že „[s]tanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přiblíží také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“
68. Uplatnění daňové ztráty z předchozího daňového období nebylo na místě a žalovaný postupoval správně, pokud v této části potvrdil rozhodnutí správce daně, neboť žalobce skutečně uvedl ve svém doplnění odvolání ze dne 14. 2. 2018, č. j. 269417/18/2714-50524-607644, že „nárok na shora uvedenou ztrátu v rámci odvolacího řízení neuplatní a využije ji v rámci řádného daňového tvrzení v dalším období.“
69. I v případě možného uplatnění odpisů hmotného majetku krajský soud potvrdil postup žalovaného a správce daně, kteří při stanovení daně pomůckami nezohlednily odpisy jako okolnost, z níž vyplývají výhody pro žalobce. Podstatné je zejména to, že žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky, ze kterých alespoň implicitně mohla vyplývat možnost uplatnění odpisů. Pokud žalobce tvrdí, že evidence hmotného majetku včetně odpisových karet byla

součástí předložených podkladů, z předložených správních spisů tato skutečnost nevyplývá. Ačkoliv žalobci může svědčit oprávnění uplatnit odpisy hmotného majetku jako výdaj dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, v projednávané věci se k možnosti jejich uplatnění vyjádřil až v odvolacím řízení. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt není povinen odpisy uplatňovat, bylo na žalobci, aby skutečně projevili vůli, že jejich uplatnění požaduje v rámci stanovení daně pomůckami, pakliže ze správního spisu tato možnost sama o sobě nevyplývala.

70. Správce daně žalobce seznámil se způsobem, jakým žalobci stanoví daňovou povinnost pomůckami, již ve výsledku kontrolního zjištění a poskytl mu lhůtu, aby se k jeho obsahu (tedy i k postupu při stanovení daně) vyjádřil. V rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nicméně žalobce nijak neavizoval svůj zájem o uplatnění odpisů, nedoložil žádné relevantní podklady, a proto správce daně nemohl postupovat v rozporu s § 98 odst. 2 daňového řádu, pokud je při výpočtu daně pomůckami nezohlednil.
71. V závěru této části odůvodnění je na místě rovněž opět poznamenat, že pro úspěšnost žaloby by žalobce musel prokázat, že „*způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Žalobce však neunesl toto své důkazní břemeno a neprokázal, že základ daně a daň stanovená pomůckami byly zjevně nepřiměřené ve smyslu citovaného rozsudku, protože svá v zásadě obecná tvrzení nijak nedoložil.

IV.D Ostatní námitky.

72. V následující části krajský soud posoudil další žalobní námitky, které nebylo možné podřadit pod žádný z předchozích bodů.
73. Žalobce namítl, že daňová kontrola byla zahájena nezákonně, neboť jejímu zahájení nepředcházela výzva k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že „[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Neryboví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“
74. Již se samotného znění citovaného ustanovení je zřejmé, že správce daně nemá povinnost daňový subjekt vyzvat vždy, nýbrž tak může učinit v případě, že důvodně předpokládá doměření daně. K výzvě však správce daně nemůže přistoupit nahodile, bez jakéhokoli důvodu. Musí se tak stát v případě, pokud lze důvodně předpokládat, že daň má být stanovena ve vyšší částce, než jakou uvedl daňový subjekt ve svém přiznání. Nicméně v projednávané věci takový předpoklad dán nebyl. Správce daně neměl k dispozici potřebné podklady a zjištění získaná při daňové kontrole za zdaňovací období roku 2013 nejsou v tomto směru jakkoliv relevantní, neboť kontrola se týkala pouze daně z přidané hodnoty. Soud na tomto místě poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, dle něhož se ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu neuplatní tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztahených ke kontrolovanému daňovému subjektu.
75. Žalobce poté namítl, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Žalobci svědčilo právo, aby při rozhodování ve věci daně z příjmů za rok 2016 správce daně postupoval obdobně, jako v případě předchozí daňové kontroly za rok 2013.
76. Zásada legitimního očekávání má svůj zákonný základ v § 8 odst. 2 daňového řádu, který stanoví správci daně povinnost postupovat tak, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Krajský soud se přiklání v rámci této žalobní námitky k závěru žalovaného, že charakter daňových kontrol za zdaňovací období roku 2013 a roku 2016 je odlišný. Předmětem daňové kontroly za rok 2013 byla daň z přidané hodnoty. Správce daně přitom zpochybnil tři konkrétní daňové doklady, na jejichž základě

žalobci doměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 4 790 Kč. Ze zprávy o daňové kontrole přitom nevyplývá, že by správce daně jakkoliv posuzoval například vedení evidence zásob, nebo výši obchodní přírážky jako v případě projednávané věci. Krajský soud tedy uzavírá, že v případě daňových kontrol za zdaňovací období roku 2013 a 2016 nešlo o skutkově a právně shodné případy ve smyslu § 8 odst. 2 daňového řádu a shledává i tuto žalobní námitku nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

77. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
78. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 25. května 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu