



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **ESSENS EUROPE SE**, IČO 29375819
sídlem Zaoralova 3045/1e, 628 00 Brno
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2019, č. j. 10140/19/5300-22442-707666,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ze dne 12. 9. 2017, č. j. 3855517/17/3002-50521-706477 a č. j. 3855643/17/3002-50521-706477 (dále jen „platební výměry“), změnil

žalobcem nárokové nadměrné odpočty na DPH a stanovil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle pomůcek vlastní daňovou povinnost za zdaňovací období leden 2015 ve výši 5 176 908 Kč a za zdaňovací období únor 2015 ve výši 4 780 772 Kč. O odvolání žalobce proti platebním výměrům rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 3. 2019, č. j. 10140/19/5300-22442-707666 (dále jen „napadené rozhodnutí“), tak, že dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona o DPH změnil platební výměry tak, že DPH stanovená podle pomůcek byla snížena za zdaňovací období leden 2015 na částku 252 086 Kč a za zdaňovací období únor 2015 na částku 109 706 Kč.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení změnil své tvrzení, aniž by se změnila důkazní situace. Skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem. Byly porušeny základní zásady správy daní, zejména § 8 daňového řádu, když daňové orgány nepřihlédly ke skutečnostem svědčícím ve prospěch žalobce (čímž porušily zásadu volného hodnocení důkazů), a dále, když žalovaný v předmětném zdaňovacím období odvolání žalobce zamítl, zatímco ve zdaňovacím období 2014 *de facto* identické skutečnosti vyhodnotil tak, že odvolání žalobce vyhověl a konstatoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně (čímž porušil zásadu legitimního očekávání). Žalobce spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v rozporu s § 98 daňového řádu, neboť nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, daň bylo možné stanovit na základě dokazování. Jestliže žalovaný požadoval po správci daně doplnění dokazování ve vztahu ke skladové evidenci, nemůže následně hodnotit splnění správcem daně vydaných výzev v odvolacím řízení jako negativní okolnost znamenající „úmyslné“ přenášení daňového řízení do odvolacího řízení. Žalobce předložil značné množství důkazů již v průběhu daňové kontroly. Žalobce unesl své důkazní břemeno, prokázal uskutečnění zdanitelných plnění v tuzemsku. Správce daně neprokázal objektivní nemožnost stanovení daně dokazováním. Žalovaný opomněl zásadní skutečnost zjištěnou na základě dožádání, že zásadní tuzemský dodavatel žalobce, společnost AQM s.r.o. potvrdil veškerá plnění od daňového subjektu. Drobné vady v účetnictví bylo možno odstranit pomocí jiných důkazních prostředků, neznevěrohodnily účetnictví jako celek. Ne každá pochybnost správce daně rezultuje v nemožnost stanovení daně na základě dokazování. Pokud by se správce daně žalobce zeptal, zda je schopen prokázat stav zásob a jejich cenu, žalobce by byl schopen tak učinit. Nároky daňových orgánů na formu, podobu a strukturu skladové evidence překračují rámec zákona. Daňové orgány vůbec nerozlišují pravidla způsobů vedení skladu, nerozlišují mezi sestavami, které jim byly předloženy dne 8. 10. 2018 a 18. 2. 2019, přitom jedna sestava zobrazuje skutečný stav skladových zásob a druhá sestava zobrazuje pohyb skladových zásob dle jednotlivých faktur. V rámci doplnění žaloby ze dne 23. 5. 2019 žalobce předkládá inventurní soupisy ke dnům 31. 12. 2014, 31. 1. 2015 a 28. 2. 2015 a navrhuje je provést jako důkaz. Žalobce dále uvádí, že správce daně při využití informací a údajů o „srovnatelných“ daňových subjektech postupoval nepřiměřeně a netransparentně, použil obecné, nepřezkoumatelné informace. Nezhodnotil, zda některé ekonomické výsledky nejsou „zkresleny“ např. z

důvodu realizace nějaké větší zakázky vybočující z běžné obchodní činnosti srovnatelných subjektů. Neposuzoval, jaká byla struktura zboží u srovnatelných subjektů. Neposuzoval prostřednictvím ekonomických úvah tržní pozici daňového subjektu ve srovnání s ostatními srovnatelnými subjekty a ani nekorigoval ekonomické odlišnosti v rámci jejich podnikání. Žalobci byla uložena povinnost uhradit penále přesto, že nebyl před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.

3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dále uvádí, že uložené doplnění spisového materiálu bylo ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu směřováno správci daně, nezakládalo práva ani povinnosti žalobci. I kdyby žalovaný mezitím takto vyslovil jiný názor, je oprávněn po doplnění řízení ke změně svého právního posouzení. Zásada volného hodnocení důkazů porušena nebyla, správce daně vzal v potaz v rámci pomůcek veškeré předložené důkazní prostředky i výsledky dožádání za předchozí zdaňovací období, na základě kterých považoval všechny údaje uvedené v daňových přiznáních, kromě údajů na ř. 1 a 2, tedy uskutečněných tuzemských plnění, za prokázané a ponechal je v nezměněné výši. Nezpochybněné údaje tedy sloužily jako pomůcky, což lze spatřovat jako výhodu ve prospěch žalobce. Zásadní rozdíl oproti zdaňovacímu období 2014 spočívá v tom, že k němu žalobce skladovou evidenci předložil, zásada legitimního očekávání tedy nebyla porušena. Důvodem pro stanovení daně podle pomůcek bylo, že žalobce zůstal v řízení před správcem daně zcela pasivní, nereagoval na výzvu k doložení dokladů ze dne 8. 3. 2016, kterou byl vyzván k předložení přehledu skladových zásob mimo jiné ke dni 31. 1. 2015 a 28. 2. 2015, následně nereagoval ani na jednu z výzev k prokázání skutečností ze dne 27. 4. 2016 a 18. 7. 2016. Bez předložení evidence daň nemohla být stanovena dokazováním. Nepředložení evidence bylo porušením zákonné povinnosti žalobce, v důsledku které nebylo možno stanovit daň dokazováním. Žalobcovu nesoučinnost a rezignaci na předložení evidence v prvostupňovém řízení, z níž pramení stanovení daně podle pomůcek, nelze napravit v řízení odvolacím. Ani přehledy skladových zásob předložené žalobcem v odvolacím řízení nereflektovaly faktický pohyb skladových položek a jejich ocenění; nelze je považovat za průkazně vedenou skladovou evidenci. Pomůcky původně zvolené správcem daně nepovažoval žalovaný za vhodné, proto správci daně uložil doplnění řízení tak, aby vyhledal pomůcky vhodnější. Kritéria k výběru srovnatelných subjektů považuje žalovaný za dostačující, vhodná a přiměřená. Žalobcův požadavek na zjišťování, zda u některého ze subjektů nebyly realizovány zakázky vybočující z běžné obchodní činnosti, i na kritérium struktury zboží, považuje žalovaný za nepřiměřený, nadbytečný a excesivní. Ostatně jeden ze subjektů byl správcem daně vyloučen právě proto, že neměl stejný předmět plnění jako žalobce. Žalobci nebyla daň doměřena dodatečnými platebními výměry, ale byla mu vyměřena platebními výměry, penále mu uloženo nebylo.
4. V podané replice žalobce uvádí, že žalovaný nevysvětlil, proč postupoval v rozporu s obsahem spisu, když ignoroval zásadní dožádání, díky nimž bylo možné stanovit daň dokazováním, ani proč postupoval v rozporu se svými předešlými názory a úvahami specifikovanými v pokynu k doplnění, aniž pro takovou změnu existoval skutkový či právní důvod. Kontroverznost přístupu žalovaného při zpracování napadeného rozhodnutí vyplývá i ze způsobu, jakým hodnotil marži vztahující se k plněním v tuzemsku a v zahraničí. Námitku týkající se uložení povinnosti uhradit penále vzal žalobce zpět. V ostatním opakuje žalobní argumentaci či závěry z ní vyplývající.

III. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
6. Na úvod zdejší soud poznamenává, že se nezabýval žalobní námitkou směřující proti údajnému nezákonnému uložení povinnosti uhradit penále, neboť tato námitka byla žalobcem v rámci následně podané repliky vzata zpět.
7. Stěžejní pro posouzení důvodnosti žaloby je v projednávané věci otázka oprávněnosti stanovení DPH žalobci podle pomůcek, jakož i vhodnost a přiměřenost použitých pomůcek.
8. Dle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
9. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na <http://nssoud.cz>). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale

pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>). Z výše popsaného vyplývá, že proces odstraňování pochybností se neobejde bez součinnosti daňového subjektu. Pokud daňový subjekt potřebnou součinnost neposkytne, jsou dány podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem.

10. V nyní projednávané věci vznikly správci daně pochybnosti o správnosti daňových tvrzení uvedených na ř. 1 a 2 daňových přiznání podaných ve vztahu k posuzovaným zdaňovacím obdobím. Pochybnosti správce daně vyplynuly ze skutečnosti, že žalobce za kontrolovaná zdaňovací období vykázal výrazně vyšší přijatá plnění než uskutečněná (přijatá plnění v součtu za leden až duben byla vykázána ve výši 105 859 782 Kč a uskutečněná plnění ve výši 55 370 364 Kč), přičemž vzhledem k absenci evidence o zásobách nemohl správce daně provést porovnání změny množství konkrétních výrobků dle evidence skladových zásob s pohybem množství konkrétních výrobků dle žalobcem předložených daňových dokladů.
11. Za účelem provedení tohoto porovnání vyzval správce daně žalobce výzvou k doložení dokladů ze dne 8. 3. 2016, č. j. 879444/16/3003-60565-711598, k předložení přehledu skladových zásob. Žalobce na uvedenou výzvu nijak nereagoval. Správce daně následně vydal výzvu k prokázání skutečností ze dne 27. 4. 2016, č. j. 2135772/16/3003-60565-708445, kterou vyzval žalobce k prokázání, že údaje na ř. 1 a 2 daňových přiznání jsou uvedeny ve správné výši, právě s odůvodněním výše zmiňovaných vykázaných vyšších přijatých než uskutečněných plnění, která není možno ověřit vzhledem k absenci skladové evidence. Ani na tuto výzvu však žalobce nijak nereagoval. Konečně dne 18. 7. 2016 vydal správce daně opakovanou výzvu k prokázání skutečností, č. j. 3299080/16/3003-60565-708445, v níž opakovaně vyzýval žalobce k prokázání správnosti údajů na ř. 1 a 2 daňových přiznání. I opakovaná výzva správce daně zůstala zcela bez žalobcovy reakce.
12. Požadavek správce daně přitom není jakkoli excesivním, neboť účtoval-li žalobce o svých zásobách periodicky tzv. způsobem B, platí pro něj dle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), povinnost zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, aby byl schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.
13. Důkazní situaci nastalou v prvostupňovém řízení lze tedy shrnout tak, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů uvedených žalobcem na ř. 1 a 2 daňových přiznání vzhledem k tomu, že jím vykázaná přijatá plnění o více než polovinu přesahovala plnění uskutečněná. Za účelem prověření této skutečnosti požadoval po žalobci doložení přehledu skladových zásob, potažmo jednotlivých skladových karet zásob apod., pomocí nichž by ověřil množství konkrétních výrobků na skladě s pohybem množství konkrétních výrobků dle daňových dokladů. Žalobce však požadované dokumenty správci daně nepředložil, zpochybněné skutečnosti žádným jiným způsobem nevyvrátil, resp. se k pochybnostem správce daně žádným způsobem nevyjádřil.
14. S ohledem na existující, dosud nevyvrácené pochybnosti, tak správce daně neměl k dispozici důkazy, díky nimž by mohl stanovit daň dokazováním, a musel tak přistoupit k uplatnění pravidla obsaženého v § 98 odst. 1 daňového řádu, dle kterého platí, že *„[n]esplní-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“.

15. Žalobce totiž neprokázal správnost zpochybněných údajů v daňových přiznáních, a nesplnil tak jako daňový subjekt svou zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, a ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Zároveň žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost vyplývající z § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., spočívající v zajištění průkazného vedení evidence o zásobách tak, aby byl schopen prokázat v průběhu účetního období stav jeho zásob.
16. Vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil svou povinnost průkazného vedení evidence o zásobách a současně ani svou důkazní povinnost prokázat, co tvrdí, a neunesl s ní spojené důkazní břemeno, neměl správce daně možnost stanovit daň dokazováním, ačkoliv, jak je zřejmé ze správního spisu, k prokázání skutečností žalobcem tvrzených žalobce celkem třikrát vyzval. Bez předložení přehledu skladových zásob, případně důkazů jej nahrazujících, není správce daně s to posoudit, zda výrazný rozdíl vykázaný žalobcem mezi přijatými a uskutečněnými plněními je v souladu se skutečností.
17. Je potřeba říci, že jakýkoliv dílčí nedostatek v účetnictví jistě sám o sobě neznevěrohodňuje účetnictví jako celek a neznamená, že není vůbec možné stanovit daň dokazováním. V nyní projednávané věci má však soud za to, že pochybnosti správce daně byly natolik konkrétní a týkaly se natolik určité skutečnosti, že bez průkazného přehledu skladových zásob, resp. dokladů jej nahrazujících, nemohl správce daně z vlastní iniciativy žalobcem tvrzené skutečnosti prokázat jinak. S žalobcem rovněž nelze souhlasit v tom, že by požadavky správce daně na vedení přehledu skladových zásob byly jakkoli přemrštěné. Správce daně ani neměl možnost posoudit kvalitu žalobcovy evidence, neboť žalobce v průběhu řízení před správcem daně nepředložil ani skladovou evidenci, ani přehled skladových zásob, ani žádné jiné doklady, které by pohyby položek na skladě osvědčily (a právě důkazní aktivita žalobce v prvostupňovém řízení je rozhodná pro posouzení oprávněnosti stanovení daně pomůckami). Samotné přijaté a vystavené daňové doklady přitom nejsou pro osvědčení takové skutečnosti dostatečné, existují-li pochybnosti o jejich průkaznosti.
18. Lze tak shrnout, že žalobce pro odstranění pochybností správce daně nepředložil průkazný přehled skladových zásob, svá daňová tvrzení i přes výzvy správce daně nedoložil jinými důkazními prostředky, a daň proto nebylo možno stanovit dokazováním. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami.
19. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90; ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 – 81; ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71; ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123; ze dne 27. 7. 2005 – 55, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55; ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108 a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156; či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48) představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o

kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil. Těmto požadavkům žalovaný dostál.

20. Nelze ani přisvědčit tvrzení žalobce, že pokud by se správce daně žalobce zeptal, zda je schopen prokázat stav zásob a jejich cenu, žalobce by byl schopen tak učinit. Žalobce měl v prvostupňovém řízení několik možností stav svých zásob prokázat. O pochybnostech správce daně, resp. o uložení povinnosti předložit přehled skladových zásob, žalobce věděl od 8. 3. 2016, kdy mu byla doručena první výzva k doložení dokladů. Poté následovaly další dvě výzvy k prokázání skutečností. Zůstal-li žalobce po celou tuto dobu v řízení před správcem daně pasivní, musí nést negativní následky s touto pasivitou spojené. Nutno podotknout, že správce daně nepožadoval po žalobci výhradně předložení „skladové evidence“ o exaktně specifikovaných náležitostech. Požadoval po něm předložení přehledu skladových zásob ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., později předložení takových důkazních prostředků (příkladmo uvedl skladové karty), které správnost jeho daňových tvrzení prokážou. Žalobce však žádné požadované doklady nepředložil a správnost údajů tvrzených na ř. 1 a 2 ani jinak neprokázal.
21. Ani u této námitky přitom nelze opomenout fakt, že žalobce je ten, kterému svědčí důkazní povinnost, a je tak jeho povinností navrhnout veškeré důkazy, které jsou způsobilé prokázat jeho tvrzení. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013–33). Správci daně bez konkrétního důkazního návrhu daňového subjektu neplyne povinnost provést daňovým subjektem zamýšlený důkaz. Správce daně jasně uvedl, která tvrzení žalobce považuje za neprokázaná a proč. Měl-li žalobce za to, že jeho tvrzení lze prokázat jinými prostředky, než které příkladmo uvedl ve svých výzvách správce daně, měl provedení konkrétních důkazů navrhnout, resp. tyto důkazy předložit – žalobce tak však neučinil, ačkoliv tuto možnost měl.
22. Zdejší soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že správce daně mohl daň určit dokazováním, kdyby neignoroval zásadní dožádání, která ve věci učinil. Jednak je třeba uvést, že dožádání správce daně se týkala zdaňovacího období roku 2014, jednak informace získané o dodávkách dvou odběratelům žalobce jistě nemohou nahradit přehled skladových zásob prokazující pohyb zboží na skladě žalobce v průběhu každého jednotlivého účetního období v roce 2015.
23. Nedůvodné jsou rovněž námitky žalobce směřující proti závěrům žalovaného učiněným poté, co žalobce v odvolacím řízení předložil přehled skladových zásob i sestavy obsahující pohyb skladových zásob.
24. Především je nutno zdůraznit, že pro přezkum oprávněnosti přechodu na pomůcky při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu je rozhodný skutkový stav zjištěný před správcem daně, tj. k okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí. Ve shodě s žalovaným soud odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, ve kterém Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně uvedl, že *„[j]e to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti*

daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvostupňovým. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněn pod č. 1302/07 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, zveřejněno pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení“ (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2 Afs 1/2010-171, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 38/2012-40).

25. Žalovaný by tedy v rámci odvolacího řízení byl oprávněn stanovit daň dokazováním pouze v případě, že by dospěl k závěru, že pro přechod na pomůcky nebyly v okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí splněny zákonné podmínky. V opačném případě může žalovaný měnit prvostupňové rozhodnutí jen co do konkrétního výpočtu výše daně, typicky má-li za to, že správcem daně zvolené pomůcky nejsou vhodné, či měly být užity jinak. V žádném případě však nelze připustit takový režim přezkumu prvostupňového rozhodnutí, v rámci kterého by daňovému subjektu bylo umožněno splnit povinnost, na kterou rezignoval v řízení před správcem daně a poté změnit daň stanovenou pomůckami na daň stanovenou dokazováním. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v citovaném usnesení, odvolací řízení slouží k odstranění vad, kterých se dopustil správce daně. Nedopustil-li se správce daně v rámci svého rozhodnutí stanovit daň pomůckami vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu žádného pochybení, nelze jeho rozhodnutí měnit v odvolacím řízení.
 - Správně zvolený přechod na pomůcky nelze v odvolacím řízení zvrátit dodatečnou aktivitou daňového subjektu hned ze dvou důvodů. V první řadě by se totiž zcela popřel smysl prvostupňového řízení a jeho koncentrace, neboť řešení podstaty věci by se takřka zcela přesunulo do odvolacího řízení. V druhé řadě, by tím vznikl široký prostor pro obstrukční jednání daňových subjektů, neboť přenos dokazování do odvolacího řízení by zcela určitě vedl k dalšímu zatížení daňové správy, a tudíž také pravděpodobně k prodloužení daňového řízení, neboť výsledky prvostupňového řízení by byly prakticky nepoužitelné. Kromě toho by mohly daňové subjekty postupovat spekulativně, v první fázi nechat správce daně vyměřit daň podle pomůcek a teprve poté případně vyvinout aktivitu ke zvrácení tohoto výsledku, pokud by se jim zdál méně příznivý než výsledek případného dokazování. Tím, že je daň stanovena podle pomůcek toliko kvalifikovaným odhadem, může být tento odhad pro daňový subjekt příznivější než skutečná daň. Neexistovala-li by překážka pro to, aby si daňový subjekt nechal toliko „na zkoušku“ stanovit nejprve daň podle pomůcek, nebyl by důvod této možnosti nevyužít, neboť veškeré možnosti k prokázání daňových tvrzení by zůstaly zachovány pro odvolací řízení. Takové důsledky by byly zjevně absurdní.
26. V právě projednávané věci se přitom žalovaný zcela ztotožnil se závěrem správce daně, že v důsledku nesplnění zákonných povinností žalobce při dokazování nebylo možno stanovit DPH dokazováním. Nařídil-li správci daně pokynem ze dne 28. 8. 2018, č. j. 34974/18/5300-22442-707666, doplnění spisového materiálu, učinil tak v rámci

prověřování možnosti využití vhodnějších pomůcek právě za účelem výběru vhodnějších pomůcek, než které správce daně v prvostupňovém řízení zvolil. Jeho záměrem nebylo doplnit dokazování ve věci tak, aby mohla být daň stanovena dokazováním. Sám uvedl, že nepředložením evidencí ve smyslu § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se žalobce připravil o možnost stanovení daně dokazováním.

27. Žalobce nemůže být úspěšný s námitkami směřujícími proti provedení dokazování už proto, že v řízení před správcem daně byl co se týče reakcí na výzvy jemu ukládané zcela nečinný. Ve shodě se žalovaným zdejší soud uvádí, že nereagoval-li žalobce na výzvy správce daně v prvostupňovém řízení, a teprve v řízení před žalovaným předložil důkazní prostředky k prokázání skutečností, nemůže tím v průběhu odvolacího řízení zvrátit rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek. Žalobcem předložené doklady mohly sloužit toliko v rámci volby vhodnějších pomůcek.
28. Zdejší soud připouští, že požadavky žalovaného vůči správci daně uvedené v pokynu ze dne 28. 8. 2018 mohou v porovnání s odůvodněním napadeného rozhodnutí působit poněkud rozporuplně. Na druhou stranu zvolený postup žalovaného jednak nebyl směřován žalobci, a žalobce tak nemohl být tímto postupem zkrácen na svých právech. Kromě toho tyto pokyny neměly nic na skutečnosti rozhodné pro stanovení DPH žalobci podle pomůcek, tj. skutečnosti, že v důsledku porušení zákonných povinností žalobcem mu nemohla být správce daně stanovena daň dokazováním, a proto byl nutný přechod na pomůcky.
29. Co se týče otázky výše marží u tuzemských plnění, k té žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že z předložených daňových dokladů vyplývá, že marže u zboží dodávaného v tuzemsku byla rozdílná od marže uplatněné v rámci dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží (srov. bod 51 napadeného rozhodnutí). Tato skutečnost následně odůvodňovala určení marže u tuzemských plnění za pomoci srovnatelného subjektu, nikoli použitím marže uplatňované žalobcem u dodávek do zahraničí. Tento závěr žalovaného je rozhodný pro posouzení zákonnosti jeho rozhodnutí. Jemu předcházející úvahy uvedené v pokynu ze dne 28. 8. 2018 nebyly úvahami závěrečnými, jednalo se o procesní postup vůči správci daně směřující k volbě nejvhodnějších pomůcek. Dílčí poněkud matoucí procesní kroky a pokyny žalovaného ukládané v řízení správcem daně (nikoliv žalobci) samy o sobě nezakládají nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobci muselo být již z výzev, které obdržel v prvostupňovém řízení od správce daně, zřejmé, že DPH mu bude stanovena pomůckami, nedoloží-li správci daně požadovaný přehled skladových zásob, či neprokáže-li zpochybňované údaje v daňových tvrzeních jiným způsobem. Procesní pokyn žalovaného vůči správci daně v odvolacím řízení nemohl v žalobci vzbudit jakákoli očekávání, že by snad daň mohla být stanovena dokazováním. Sám žalovaný navíc v pokynu jednoznačně uvedl, že žalobce se nepředložením požadovaných dokumentů správci daně v prvostupňovém řízení o tuto možnost připravil.
30. S ohledem na výše uvedené zdejší soud konstatuje, že dodatečné předložení přehledů skladových zásob žalobcem nemohlo nic změnit na způsobu stanovení jeho daňové povinnosti. Je však nutné podotknout, že přehledy skladových zásob předložené žalobcem v rámci jeho podání dne 8. 10. 2018 opět nedokládaly pohyb zboží na skladě. Ten dokládala až evidence předložená žalobcem dne 18. 2. 2019 v návaznosti na jeho seznámení v rámci odvolacího řízení s novým výpočtem stanovení daně podle pomůcek ze dne 1. 2. 2019, č. j. 3989/19/5300-22442-707666. I kdyby přehledy doložené žalobcem nebyly vzájemně rozporné, jak tvrdí oproti žalovanému žalobce, a prokazovaly by správnost jeho

daňových tvrzení na ř. 1 a 2, nezměnily by nic na skutečnosti, že v průběhu řízení před správcem daně tuto skutečnost žalobce neprokázal. Evidence doložené v odvolacím řízení byly navíc zjevně dodatečně vyhotovované, nejednalo se tedy o evidence, kterými by již v průběhu daného účetního období žalobce disponoval za účelem prokázání stavu jeho zásob na skladě, jak požaduje § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Také proto na ně nelze nahlížet jako na věrohodný přehled o skladových zásobách žalobce, na základě kterých by měla být stanovena žalobcova daňová povinnost.

31. Pokud jde o samotnou výši stanovené daně, soud zdůrazňuje, že stanovení daně podle pomůcek je institutem náhradního stanovení daně, který v zásadě nikdy nemůže být zcela přesný co do stanovení zcela správné výše daňové povinnosti daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že v takovém případě chybí pro stanovení daně dostatečné důkazy, stanovení daně podle pomůcek již z podstaty věci představuje více či méně kvalifikovaný odhad daňové povinnosti a její skutečné výši se pouze blíží. Podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je, aby tato byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správci daně je dána určitá omezená míra volné úvahy.
32. Co se týče samotné volby pomůcek, správce daně je limitován tím, že musí být získány legálním způsobem a v souladu s daňovým řádem a musí být na jejich základě možné stanovit takový kvalifikovaný odhad, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Samotný výběr pomůcek je ovšem ponechán na správním uvážení správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, „[d]aňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout 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“. V žádném případě tedy nemůže být úspěšný daňový subjekt, který v rozhodné době neplnil své zákonem stanovené povinnosti, a který se následně domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Jak již soud uvedl výše, daňový subjekt v případě pochybení ve svých povinnostech musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, či ze dne 12. 7. 2017, č. j. 10 Afs 371/2017-69).
33. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Jak uvedl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49, námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Dle rozsudku „[d]aňový subjekt 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.“ Jinými slovy řečeno, aby mohl být žalobce s uplatněnou námitkou úspěšný, musel by prokázat nepřiměřenost výsledné daňové povinnosti. Jednotlivé hodnocení či zpochybňování pomůcek není připuštěno. Pokud by tedy žalobce například našel jiný srovnatelný daňový subjekt, jehož daňová povinnost by

byla významně odlišná od daňové povinnosti žalobci stanovené, jednalo by se o důkaz způsobilý zpochybnit přiměřenost výsledné daně. Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se tedy může týkat toliko „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 žalobce polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2017, č. j. 10 Afs 371/2017-69).

34. Žalobce však svou argumentaci zakládá právě na obecných tvrzeních o nedostatečném zkoumání specifík srovnatelných subjektů a jimi obchodovaného zboží a bez bližšího zdůvodnění dovozuje nepřiměřenost a netransparentnost vybraných srovnatelných subjektů. Taková argumentace není legitimní. Žalobce netvrdí konkrétní skutečnosti svědčící o výběru nesrovnatelných subjektů. Pouze vznáší nepodložené pochybnosti. Už vůbec pak neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo zřejmé, v čem konkrétně spatřuje nereálnost či nepřiměřenost výše vypočtené výsledné daně. Již samotné žalobcovo tvrzení o „obecných a nepřezkoumatelných informacích o srovnatelných subjektech“ se jeví jako ryze účelově vznesené, když správce daně získal zcela přesné a důvěryhodné informace o daných subjektech z úřední evidence, provedených místních šetření, ať už co se týče předmětu podnikání dle klasifikace ekonomických činností, lokality podnikání, zdaňovacího období, komodity, počtu zaměstnanců ve srovnávaných zdaňovacích obdobích, údajů v přiznáních k DPH, výše skladových zásob, či způsobu vedení skladové evidence. Po daňových orgánech nelze požadovat, aby u srovnatelných subjektů zkoumaly strukturu zboží, či potenciální možnost realizace zakázek vybočujících z jejich běžné obchodní činnosti, jak navrhuje žalobce. Soud proto považuje za nadbytečné se uvedenou obecně formulovanou námitkou dále zabývat.
35. S ohledem na výše uvedené posouzení zdejší soud nepovažuje za důvodnou ani námitku žalobce o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, ani námitku o porušení základních zásad správy daní. Zdejší soud napadené rozhodnutí neshledal ani nesrozumitelným, ani nedostatečně odůvodněným. Žalovaný se při stanovení DPH žalobce řídil srovnatelnými úvahami jako soud při přezkumu zákonnosti napadeného rozhodnutí a tyto úvahy také vyčerpávajícím způsobem, jasně, přehledně a v logických souvislostech s důrazem na podstatné skutečnosti rozvedl. Jelikož daňové orgány postupovaly v souladu s textem i duchem zákonných ustanovení, která soud považuje za plně souladné se základními zásadami správy daní, nemohly se dopustit ani porušení samotných základních zásad správy daní. K námitce porušení legitimního očekávání soud pouze pro úplnost dodává, že legitimní očekávání nemůže u žalobkyně založit postup správce daně toliko v jednom z předchozích zdaňovacích období. Legitimní očekávání může u daňového subjektu založit toliko správní praxe konstantní (a zároveň zákonná). Kromě toho je zřejmé, že důkazní situace k roku 2014 byla v daňovém řízení v případě žalobce zjevně odlišná (žalobce předložil v tomto řízení skladovou evidenci) v porovnání s řízením v této věci.
36. Navržené důkazy (inventurní soupisy ke dnům 31. 12. 2014, 31. 1. 2015 a 28. 2. 2015) krajský neprováděl, neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění rozhodného skutkového stavu věci. Jak vyplývá z výše uvedeného, pro posouzení, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek byl rozhodný stav spisového materiálu ke dni vydání rozhodnutí správce daně, nikoli skutečnosti následně žalobcem tvrzené a prokazované.

IV. Shrnutí a náklady řízení

37. Závěrem lze shrnout, že správce daně a žalovaný ve vedených daňových řízeních, jakožto ve svých rozhodnutích dostatečně specifikovali své pochybnosti o žalobcových daňových tvrzeních, přičemž žalobce v průběhu řízení před správcem daně neučinil nic, čím by tyto pochybnosti vyvrátil. Žalobce tedy jednak porušil svou zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, když neunesl své důkazní břemeno ke skutečnostem uváděným v daňovém přiznání, jednak porušil svou zákonnou povinnost stanovenou v § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., když nepředložil správci daně přehled skladových zásob ani žádné jiné doklady prokazující stav zásob v průběhu účetního období, ačkoliv je k vedení takové evidence povinen, účtuje-li o svých zásobách způsobem B. V důsledku nesplnění výše uvedených zákonných povinností bylo nutno stanovit DPH za zdaňovací období leden 2015 a únor 2015 podle pomůcek. Důvody tohoto zvoleného postupu uvedené v napadeném rozhodnutí jsou plně přezkoumatelné a zcela v souladu se zákonem, stejně jako samotný výpočet vyměřené daně.
38. S ohledem na výše učiněné závěry krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. listopadu 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

