



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. B.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Mgr. Vítem Křivánkem
sídlem Řípská 11d, 627 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 27435/18/5300-22442-712600

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 8. 2018, č. j. 27435/18/5300-22442-712600, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč k rukám Ing. Mgr. Víta Křivánka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 2. 2018, č. j. 474739/18/3003-51521-707047, č. j. 474770/18/3003-51521-707047, č. j. 474792/18/3003-51521-707047 a č. j. 474811/18/3003-51521-707047, kterými správce daně žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil za použití daňových pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací září 2012, říjen 2012, listopad 2012 a prosinec 2012 v celkové výši 288 241 Kč a zároveň uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 57 646 Kč.
2. Citovanými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci DPH z důvodu, že na základě daňové kontroly u žalobce nebyl skutkový stav zjištěn takovým způsobem, aby na jeho základě byl správce daně schopen zjistit a stanovit daň žalobci dokazováním.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Stěžejním argumentem žalobce je, že žalovaný, resp. správce daně při použití pomůcek doměřili žalobci daň nesprávně, neboť správce daně použil jako pomůcku k doměření daně žalobci pokladní závěrky, předložené žalobcem v rámci daňové kontroly, avšak příjmy, označené v účetních závěrkách jako hotovost, vzal správce daně vedle bezhotovostních příjmů žalobce pouze jako složku příjmů žalobce, avšak dle žalobce byly do této částky zahrnuty veškeré příjmy žalobce, tedy jak hotovostní, tak bezhotovostní. Bezhotovostní příjmy žalobce tak správce daně zahrnul do výpočtu DPH užitím pomůcek duplicitně. Správce daně proto do výpočtu základu daně žalobce uvedl hodnotu příjmů o 5 283 992 Kč vyšší, než jaké byly skutečně tržby žalobce.
4. V doplnění žaloby pak žalobce toliko rozvíjí svůj argument o duplicitním zahrnutí bezhotovostních příjmů do celkových příjmů žalobce při výpočtu DPH užitím pomůcek, jak bylo uvedeno výše.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný v první řadě namítá, že žalobní argumentace byla žalobcem poprvé použita až v žalobě proti napadenému rozhodnutí, a žalovaný se tak s ní v rámci napadeného rozhodnutí zjevně nemohl vypořádat. Přesto je však žalovaný přesvědčen, že doměření daně užitím pomůcek tak, jak k němu přistoupil správce daně, nepředstavuje zjevný excés, když správce daně vycházel ze všech jemu dostupných skutečností. Lze tak přičítat pouze žalobci k tíži jeho procesní pasivity v rámci daňového řízení, neboť to byl on, kdo selhal ve splnění své povinnosti předložit kompletní soubor daňových dokladů a v následném osvětlení významu dokumentů, které měl správce daně k dispozici. Žalobce tak neunesl své břemeno důkazní, v celém daňovém řízení poskytoval správci daně minimální součinnost,

a bylo tedy zcela na místě přistoupit k doměření daně žalobci užitím pomůcek. Doměření DPH žalobci tak dle žalovaného splňuje zákonné i judikatorní požadavky.

IV. Posouzení věci soudem

6. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání; přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
7. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s výší doměřené DPH dle pomůcek, užitých správcem daně kdy konkrétně namítá duplicitní zahrnutí části zdanitelných příjmů na výstupu. Mezi účastníky řízení tedy není ani tak sporný způsob, jaký zvolil správce daně k doměření daně žalobci, tedy za použití daňových pomůcek, nýbrž konkrétní výše žalobci dodatečně stanovené daňové povinnosti.
8. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užít jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).
9. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jako jednoznačný exces je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně refletovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třeba jazykovou školu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).
10. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace *nemůže* daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru

konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

11. V rámci přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora cit. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).
12. Daňový subjekt tedy nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz cit. rozsudek č. j. 8 Afs 69/2010-103).
13. Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).
14. Krajský soud považuje za nezbytné v první řadě uvést, že postup správce daně i žalovaného v daňovém řízení shledává zcela adekvátní ve vztahu k situaci, ve které se nacházely. Správce daně byl více než shovívavý k četným žádostem žalobce (jeho daňové poradkyně) o odklad plnění jeho povinností, určených mu správcem daně v rámci daňové kontroly, žalobce poskytoval správci daně minimální součinnost a při doměřování daně užitím pomůcek použil správce daně všechny jemu dostupné relevantní skutečnosti k výpočtu

DPH, jejíž výše se zdála být reálná. Až doposud proto správním orgánům dle krajského soudu nelze ničeho vytknout.

15. Žalobce nicméně v žalobě učinil tvrzení, která ve výsledku mohou způsobit, že ačkoliv správce daně ani žalovaný formálně nepochybili při doměření daně užitím pomůcek, výsledná daňová povinnost, kterou žalobci stanovili, je v hrubém nepochybně s daňovou povinností, která by žalobci měla být ve skutečnosti (byť odhadem) stanovena. Pokud totiž skutečně správce daně zahrnul bezhotovostní příjmy žalobce ve výši 6 271 474 vč. DPH do celkových příjmů žalobce duplicitně, znamenalo by to, že tím došlo k umělému navýšení celkových příjmů žalobce, a to o více než čtvrtinu oproti hodnotě, kterou by bylo možno odhadovat, pokud by bezhotovostní příjmy žalobce zahrnuty do celkových příjmů duplicitně nebyly. Na podporu svých tvrzení žalobce předložil krajskému soudu dokumentaci (denní pokladní závěrky žalobce, výpisy z bankovního účtu žalobce v relevantních dnech, v nichž jsou vyznačeny částky, odpovídající hodnotám některých žalobcem předložených denních pokladních závěrek atp.), z nichž dle žalobce vyplývá, že v denních pokladních závěrkách byly zahrnuty taktéž bezhotovostní příjmy.
16. Aniž by krajský soud jakkoliv hodnotil žalobcem předkládané listiny v tom směru, zda potvrzují pravdivost žalobcova tvrzení ohledně duplicity zdanitelných plnění, má krajský soud za to, že pokud by se pravdivost tvrzení žalobce prokázala, byl by tím založen exces ve stanovení výsledné daňové povinnosti, vyměřené žalobci. K tomu, aby však bylo možno konstatovat, že správce daně stanovil žalobci DPH excesivně, je však dle krajského soudu potřeba doplnit skutkový stav o rozsáhlé a zásadní důkazy (zahrnující i žalobcem předložené dokumenty), případně provést další důkazy k osvětlení důkazů žalobcem předložených. Takové rozsáhlé dokazování však dle krajského soudu není účelné provádět v rámci soudního řízení správního, neboť úkolem správních soudů není suplovat nedostatky v činnosti správních orgánů, jakkoliv v tomto případě tyto nedostatky nebyly způsobeny správními orgány samotnými. Bude proto na žalovaném, aby v dalším řízení učinil dodatečná skutková zjištění, a na základě těchto zjištění následně zhodnotil, zda správce daně nestanovil užitím pomůcek žalobci DPH excesivně, případně zda není na místě přehodnotit způsob stanovení DPH žalobci.
17. Krajský soud si je samozřejmě vědom skutečnosti, že ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu to je primárně daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních a tedy jej tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní, přičemž v nyní projednávaném případě byl žalobce dosti pasivním a bylo by lze konstatovat, že tato břemena v průběhu daňové řízení neunesl, neboť důkazy ke svému tvrzení ohledně duplicity zdanitelných plnění předkládá až v žalobě. Ostatně jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, „*správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).
18. Jak ovšem vyplývá z komentářové literatury, „*na druhou stranu toto pravidlo není ani v daňovém právu bez výjimek. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“ (podtrženo krajským soudem). Obdobně to platí i

pro odvolací řízení (§ 114 odst. 2 a 3, důležité je, že určité nesprávnosti nebo nezákonnosti "vyjdou při přezkoumávání najevo"). Mám tedy za to, že v žalobě může žalobce argumentovat i určitou skutečností a navrhnout k ní důkazy, pokud se tato skutečnost nabízela správci daně ze spisu, eventuálně jinak musela vyjít během odvolacího řízení najevo." (srov. Kocourek, T., Kühn, Z. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Wolters Kluwer 2019, § 77).

19. Uvedený názor jde dle krajského soudu plně použitelný právě na specifické okolnosti nyní projednávaného případu. Žalobce totiž v průběhu daňového řízení, ať již před správcem daně, anebo následně v odvolacím řízení opakovaně poukazoval, byť v obecné rovině, na nesprávné stanovení výše daně dle pomůcek, což mělo vyplývat i z jím předložených dokladů (např. přehledy uzávěrek pokladny). V tomto ohledu proto nelze přisvědčit názoru žalovaného ve vyjádření k žalobě, že zpochybnění základu daně ze strany žalobce představuje nové tvrzení žalobce uplatněné až v žalobě, byť lze opětovně kritizovat míru jeho precizace a pasivitu žalobce při jeho doložení relevantními důkazy v průběhu daňového (odvolacího) řízení. Povinností správce daně tak dle krajského soudu bylo, aby se důkladněji zabýval tímto tvrzením žalobce a doplnil skutková zjištění tak, aby vyloučil případný exces v podobě stanovení daně v nesprávné výši v důsledku zahrnutí duplicitního zdanitelného plnění žalobce.
20. Krajský soud je proto toho názoru, že skutkový stav, na němž správce daně, resp. žalovaný založili svá rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, a to právě za účelem vyloučení případného excesu v podobě stanovení daně žalobci v nesprávné výši v důsledku zahrnutí duplicitního zdanitelného plnění žalobce. Bude tak na zvážení žalovaného, příp. správce daně, zda žalobcem k žalobě předkládané dokumenty a jiné jsou relevantní a tedy potvrzující pravdivost žalobcova tvrzení. Uvedenému postupu dle krajského soudu nebrání ani fixace skutkového a právního stavu předvídané v § 75 odst. 1 s. ř. s., dle něhož „*při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.*“ Jak totiž konstatoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013-28, „*ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. nebrání tomu, aby soud při svém rozhodování vycházel z dokumentů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, pokud popisují stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval.*“

V. Závěr a náklady řízení

21. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalované z důvodu nezákonnosti proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistila nápravu shora vytčených vad.
22. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
23. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách

advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši $2 \times 3\,100$ Kč a dva režijní paušály ve výši 2×300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 soudního řádu správního o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je daňový poradce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalované přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

Brno 30. června 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu