



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci

žalobce: **SOFALAND s. r. o.**
sídlem Chmelnice 28, Brno
zastoupený Mgr. Hanou Krutilovou, advokátkou
sídlem Všetičkova 5, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.1.2018, č.j. 3012/18/5300-22444-702525,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29.1.2018, č.j. 3012/18/5300-22444-702525, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno patnáct dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj ve dnech 28.4.2017 a 3.5.2017, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za měsíce říjen 2011 až prosinec 2012 a současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále.
2. Podle žalovaného žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích nepřiznal a neodvedl daň z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění podle § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

3. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřuje v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami. Dále namítá, že daň nemohla být stanovena dokazováním, nýbrž bylo namístež použít pomůcky. Správce daně navíc podle žalobce započítal do základu daně některé tržby dvakrát. Jednalo se o situaci, kdy byla platba z faktury zaplacená do pokladny, nicméně daňový subjekt tuto platbu nespároval s příslušnou fakturou, platbu vložil na účet spolu s dalšími platbami (např. s vklady společníků) a správce daně tak tuto platbu zařadil do tržeb opětovně. Rovněž vklady společníků nepodléhají dani z přidané hodnoty. Správce dane tak dospěl k základu daně z přidané hodnoty, kterého žalobce nikdy dříve nedosahoval a ani dosahovat nemohl.
4. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

5. Žalovaný se žalobou nesouhlasí a navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s.ř.s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
7. Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Rozhodoval bez jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s.
8. Žalobce předně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal se všemi jeho odvolacími námitkami. Výslovně uvádí,

že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou, že žalobce nedosahoval takových obrátů, jaké mu přisuzuje správce daně, a ani je dosahovat nemohl. Žalovaný se podle žalobce nevyjádřil ani k žalobcem navrženým důkazům k tomuto tvrzení. Dále se žalovaný nevypořádal s námitkou, že k roku 2011 nemohou být přiřazovány tak vysoké obraty, neboť rozpis pokladní knihy není k dispozici. V důsledku toho žalobce navrhoval daň stanovit pomůckami.

9. Předně je třeba uvést, že se žalovaný nemusí v rozhodnutí o odvolání vyjadřovat ke každému dílčímu tvrzení odvolatele. Vždy je však třeba, aby se vyjádřil ke stěžejním odvolacím námitkám, aby bylo zřejmé, které z těchto odvolacích námitek považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.
10. V daném případě žalobce v odvolání nesouhlasil se stanovením daně dokazováním a navrhoval použít pomůcek. Poukázal na to, že hotovostní vklady na bankovní účet nelze považovat za tržby. Na podporu tohoto tvrzení uvedl mj. to, že od počátku jeho existence tak vysokých tržeb nikdy nedosahoval. Uvedl také, že k roku 2011 nemohou být přiřazovány tak vysoké obraty, i když rozpis pokladní knihy není k dispozici, a že navrhuje prověřit vazbu na daň z příjmů.
11. V napadeném rozhodnutí žalovaný na str. 11 a 12 stěžejní odvolací námitku týkající se hotovostních vkladů na účet žalobce vypořádal. Poukázal mj. na to, že žalobce neprokázal svoje tvrzení o tom, že by se jednalo o hotovostní vklady společníků na účet, navíc tvrzení žalobce (že takto mělo být postupováno při nedostatku peněz „na pokladně“) označil žalovaný za nelogické. Rovněž se žalovaný vyslovil k tomu, proč nebylo namíste porovnání s daní z příjmů, i proč nebyla daň stanovena podle pomůcek, jak požadoval žalobce, ale dokazováním. Byť tak žalovaný učinil stručně (ostatně ani odvolání žalobce nebylo nijak rozsáhlé), srozumitelně uvedl, proč nepovažuje stěžejní žalobcovy odvolací námitky za důvodné (podle žalovaného tedy žalobce neprokázal, že by hotovostní vklady na pokladnu nebyly tržbami, a na vklady tedy jako na tržby je třeba nahlížet; zároveň není namíste stanovit daň podle pomůcek, neboť ji bylo možné stanovit dokazováním). Pokud se žalovaný výslovně nevyjádřil k žalobcovým tvrzením na podporu odvolacího důvodu, že hotovostní vklady nejsou tržbami, nemůže to způsobit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Jednak proto, že tento závěr žalovaného je postaven na tom, že žalobce svoje tvrzení, že se o tržby nejedná, neprokázal a žalobce v odvolání opak netvrdil, a také proto, že žalobcovy podpůrné námitky, k nimž se žalovaný nevyslovil, nemohou na závěru žalovaného, že se o tržby jedná, ničeho změnit. Pokud totiž žalobce namítal, že v minulosti takových obrátů nedosahoval, nejedná se o okolnost, která by mohla závěr žalovaného o tom, že se o tržby jedná, jakkoli zvrátit. Skutečnost, že žalobce v minulých zdaňovacích obdobích určité výše obrátů nedosahoval, jistě neznamená, že se tak nemůže stát v budoucnu. Jestliže pak žalobce namítal, že k roku 2011 nemohou být přiřazovány tak vysoké obraty, i když rozpis pokladní knihy není k dispozici, jedná se o námitku značně nekonkrétní, resp. o pouhé tvrzení. Nevypořádání takového dílčího tvrzení pak nemůže mít na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žádný vliv. To samé je pak třeba uvést i k tvrzení, že by pro žalobce takové doměření daně mohlo být likvidační. I tato okolnost zásadně nemá na doměření daně žádný vliv.
12. Pokud žalobce namítá, že se žalovaný nevyjádřil k navrženým důkazům, tak konkrétně neuvádí, které důkazní návrhy má na mysli. Jestliže se má jednat o daňová přiznání a účetní závěrky, které v odvolání žalobce zmiňoval na podporu svého požadavku, aby byla prověřena vazba mezi daní s příjmu a doměřovanou daní z přidané hodnoty, tak k této

námítce se žalovaný vyjádřil a důvodnou ji neshledal. Vzhledem k tomu bylo nadbytečné, aby prováděl žalobcem navržené důkazy týkající se daně z příjmů. Napadené rozhodnutí tedy přezkoumatelné je.

13. Žalobce dále namítal, že byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť účetnictví žalobce bylo neúplné a neprůkazné.
14. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou upraveny v § 98 daňového řádu, podle něhož 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 (odst. 1). Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odst. 2). Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní (odst. 3).
15. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správcem daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).
16. Daň stanovená podle pomůcek tak není nikdy přesná. Stanovení daně prostřednictvím pomůcek předchází liknavost daňového subjektu ohledně předložení vlastních důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně. Přirozeně pak stanovení daně podle pomůcek nemůže s naprostou přesností zobrazit ekonomickou realitu daňového subjektu; daň je totiž stanovena *de facto* odhadem. Vzhledem k tomu je třeba vždy dát přednost stanovením daně dokazováním, je-li to ještě možné.
17. Mezi žalobcem a žalovaným není sporné, že žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost, neboť na základě výzev správce daně nedoložil důkazní prostředky, které by prokazovaly, že byla odvedena daň z přidané hodnoty na výstupu z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění v návaznosti na pořízení zboží. Sporným je, zda i přesto mohla být daň ještě stanovena dokazováním.
18. Žalobce nemožnost stanovení daně dokazováním spojuje s tím, že podle jeho názoru došlo ke dvojímu zahrnutí některých plateb do základu daně. Neuvádí však, z jakého důvodu nemohly být podklady, které měl správce daně k dispozici, použity jako dostatečné důkazní prostředky pro stanovení daně dokazováním. Žalovaný naopak poukazuje na to, že žalobcem předložené účetnictví netrpělo takovými vadami, aby byla vyvrácena jeho věrohodnost, průkaznost či správnost takovým způsobem, že bylo znemožněno stanovení daně dokazováním. Jak vyplynulo ze spisu, žalovaný vycházel z daňových dokladů

předložených žalobcem, z bankovních výpisů porovnaných s evidencí pro účely daně z přidané hodnoty, z daňových dokladů poskytnutých slovenským dodavatelem, na základě mezinárodní výměny informací o pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie porovnané s jednotlivými přiznáními k dani z přidané hodnoty. Správce daně tedy disponoval řadou důkazních prostředků, na základě nichž daň stanovit dokazováním mohl. Ostatně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16.1.2016, č.j. 4 Afs 87/2015 – 29, připustil možnost stanovení daně dokazováním i v případě, že účetnictví daňového subjektu chybělo zcela. V citovaném usnesení poukázal na to, že *„není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“*. Z uvedeného plyne, že je možné stanovit daň dokazováním, i když není předložena skladová evidence zboží, inventury, předávací protokoly a denní evidence tržeb.

19. V daném případě žalobce účetnictví v určité podobě předložil a správce daně si opatřil další doklady, na základě nichž daň stanovil dokazováním. Žalobce toliko neprokázal svoje tvrzení, že určité vklady na bankovní účet nebyly tržbami. To samo osobě není důvodem pro použití pomůcek.
20. Pokud jde o žalobcem tvrzené dvojí zdanění některých plnění (vkladů na bankovní účet žalobce), tak správce daně opakovaně vyzval žalobce k tomu, aby prokázal, že vysoké vklady v hotovosti na bankovní účet nebyly tržbami žalobce, resp. že se jednalo o vklady společníků do podnikání, event. vklady, které již byly zdaněny. To však žalobce neučinil. Skutečnost, že žalobce určité tvrzení neprokáže, však neznamená, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Tak tomu může být pouze tehdy, pokud daň nelze stanovit dokazováním.
21. Skutečnost, že žalobce před vydáním dodatečných daňových platebních výměrů zastupovala toliko účetní, nemá na závěr o možnosti stanovit daň dokazováním žádný vliv. Ať už by se zástupkyně žalobce v řízení vyjadřovala jakkoli „nekompetentně“, nemůže být taková skutečnost tou okolností, pro kterou je třeba stanovit daň podle pomůcek. Je totiž na žalobci, kým se nechá v daňovém řízení zastoupit, resp. koho nechá za sebe jednat. Vždy je třeba vážit, zda žalobcem předložené a správcem daně opatřené důkazní prostředky umožňují stanovit daň vůbec dokazováním či nikoli.
22. Žalobce dále namítal, že správce daně započítal do základu daně některé tržby dvakrát. Podle žalobce se jednalo o situaci, kdy byla platba z faktury zaplacená do pokladny, nicméně daňový subjekt tuto platbu nespároval s příslušnou fakturou nebo se mu to nepodařilo prokázat, platbu vložil na účet spolu s dalšími platbami (např. s vklady společníků) a správce daně tak tuto platbu zařadil do tržeb opětovně. Jak ale vyplynulo ze správního spisu, správce daně žalobce opakovaně vyzýval k prokázání toho, že hotovostní vklady do pokladny nejsou tržbami, resp. jedná se o vklady společníků do společnosti či o

prostředky které již byly zdaněny, jak žalobce tvrdil (naposled výzva ze dne 26.9.2016). To však žalobce neučinil. Ostatně i sám žalobce v žalobě připouští, že se mu to prokázat nepodařilo.

23. V případě, že správce daně získá v rámci daňové kontroly důvodné pochybnosti o úplnosti, správnosti a průkaznosti daňovým subjektem tvrzených skutečností, je oprávněn po daňovém subjektu požadovat předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení (evidenci, dokladů, záznamů).
24. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt 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 nelze získat z vlastní úřední evidence.
25. Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz: „*Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“.
26. Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží.
27. Žalobce tak měl na základě výzev správce daně navrhnout důkazní prostředky, které by jeho tvrzení doložily (ať už by se jednalo o listinné důkazy nebo výslechy svědků). To se však nestalo. Žalobce tedy nesplnil svoji důkazní povinnost, neboť neprokázal, že by hotovostní vklady na pokladnu, nebyly tržbami, nýbrž vklady společníků, případně že se jednalo o prostředky, které dani nepodléhají či již byly zdaněny. Žalovaný tedy oprávněně hotovostní vklady na pokladnu za tržby považoval.
28. Zdejší soud tak neshledal žádný uplatněný žalobní bod důvodným a nezjistil ani žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Vzhledem k tomu žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.r.s. zamítl.

V. Náklady řízení

29. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

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.

Brno 12. prosince 2019

David Raus v.r.
předseda senátu