



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ing. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **Polytronic Praha, s. r. o.**, IČO: 62242008,
sídlem náměstí Přátelství 1518/2, 102 00 Praha 10,
zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2016, č. j. 3975/16/5300-21442-711674,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 1. 2016, č. j. 3975/16/5300-21442-711674, jímž žalovaný změnil dodateční platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 4. 2015, č. j. 1160165/15/2514-50523-507833, tak, že podle § 143 a §147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalobkyni podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 173 666 Kč (namísto částky 229 275 Kč) a stanovil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu ve výši 34 733 Kč (namísto částky 45 855 Kč). Žalobkyně se současně v žalobě domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně nejprve podrobně zrekapitulovala dosavadní průběh řízení a citovala obsah svého odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a obsah některých pasáží žalobou napadeného rozhodnutí. Namítala, že nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru spočívá v začernění textu v jeho odůvodnění na straně 5 a 6 v označení daňového subjektu a DIČ. Uvedla, že začernění daňového subjektu je v rozporu s § 52 odst. 3 daňového řádu. Zdůraznila, že daňový řád nedává správci daně žádné zmocnění, aby text rozhodnutí, které podléhá soudní jurisdikci, byl jakýmkoli způsobem začerňován. Konstatovala, že správce daně postupoval v rozporu s § 5 odst. 1 daňového řádu, neboť výše uvedeným způsobem „znehledil“ text rozhodnutí, aniž by mu to daňový řád umožňoval. Uvedl, že její tvrzení má oporu též v § 62 odst. 6 daňového řádu, z něhož vyplývá, že původní zápis musí být vždy čitelný, přičemž je logické, že ustanovení o protokolu platí i pro rozhodnutí, a že tak není možné v rozhodnutí správce daně používat metodu začerňování.
3. Namítala, že nebyly dány zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek a žalovaný se s tímto tvrzením dostatečně a přesvědčivě nevypořádal. Poznamenala dále, že se účastnila jednání se správcem daně, byla kontaktní, a proto nebyl důvod stanovit daň podle pomůcek bez její součinnosti, čímž došlo v daném případě k porušení § 5 odst. 1 a 2 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Uvedla, že správce daně při volbě pomůcek porušil § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu tím, že jako pomůcku si zvolil jeden srovnatelný daňový subjekt, ač toto ustanovení uvádí množné číslo. Bylo tedy povinností správce daně zvolit více než jeden srovnatelný subjekt, což však neučinil.
4. Namítala, že správce daně neuvádí, proč a z jakého důvodu nezvolil další zákonem uváděné pomůcky, proč nejednal v součinnosti se žalobkyní a nekladl jí otázky ekonomického a obchodního charakteru, které by využil pro správné stanovení daně podle pomůcek. Upozornila na to, že se správce daně vůbec nezabýval tím, zda zboží je co do množství a druhu srovnatelné, zda při nepoměrném vyšším obratu srovnatelného daňového subjektu jsou stejné obchodní podmínky, zda u něho nedochází k ekonomické výhodě poskytovaných množstevních či jiných slev, strukturou a počtem dodavatelů a odběratelů. Poznamenala, že žalovaný se nedostatečně zabýval odvolacími důvody zejména co do kvality použité pomůcky. O tom, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, svědčilo dle žalobkyně tvrzení žalovaného, že i kdyby ve stejném období nebylo pořízeno a následně prodáváno zboží, a kolísala by tedy v čase vlastní daňová povinnost a nadměrný odpočet, potom právě v perspektivě delšího časového horizontu (9 zdaňovacích obdobích) by toto kolísání bylo vyhlazováno; z tohoto tvrzení žalovaného podle žalobkyně jednoznačně plynulo, že v daném zdaňovacím období došlo ke stanovení daně nesprávně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Poznamenal, že žalobní námitky citují a případně rozvíjejí námitky obsažené již v odvolání žalobkyně, s nimiž se žalovaný vypořádal ve svém rozhodnutí, a proto žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že nejde aplikovat právní úpravu náležitostí protokolu zakotvenou v § 62 daňového řádu, který by měl zůstat po přeškrtnutí čitelným, nýbrž začernění příslušného textu odůvodnění dodatečného platebního výměru bylo provedeno ve smyslu utajení identifikačních údajů srovnatelného daňového subjektu z důvodu povinnosti mlčenlivosti o poměrech jiných osob podle § 52 daňového řádu.
6. Co se týče námitky směřující proti výši stanovené daně, žalovaný se k tomuto vyjádřil již v žalobou napadeném rozhodnutí, kde z důvodu shledané chyby správce daně ve výpočtu stanovení základu daně týkající se dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, resp. daně na výstupu na základě poměrového ukazatele, konstatoval, že daň za předmětné zdaňovací období byla stanovena nespolehlivě, a proto dodatečný platební výměr změnil ve prospěch žalobkyně tak, že doměřenou daň včetně penále změnil z částky 275 130 Kč na částku 208 399 Kč. Zdůraznil, že současně v žalobou napadeném rozhodnutí poukázal na skutečnost, že nelze očekávat, že postup stanovení daně pomocí pomůcek bude odrážet zcela přesně ekonomickou realitu, avšak z důvodu, že žalobkyni byla stanovena daň na základě pomůcek po provedené daňové kontrole za celkově 9 zdaňovacích období, tak i kdyby ve stejném období nebylo pořízeno a následně prodáváno zboží, a tedy by kolísala v čase vlastní daňová povinnost a nadměrný odpočet, potom právě v perspektivě delšího časového horizontu (9 zdaňovacích období) by toto kolísání bylo vyhlazováno. Námitku žalobkyně, podle které mělo být v daném případě přihlédnuto ke kolísání vlastní daňové povinnosti a nadměrného odpočtu v čase v její prospěch, považoval žalovaný za nedůvodnou, neboť jde o pouhé konstatování, ze kterého není zřejmé, proč právě daň za předmětné zdaňovací období byla podle mínění žalobkyně stanovena nesprávně z důvodu nepřihlédnutí k výše uvedenému kolísání vlastní daňové povinnosti a nadměrného odpočtu v čase. Nadto žalovaný zdůraznil, že bylo právě na žalobkyni, aby doložila informace o stavu nakoupeného a prodaného zboží, avšak tuto svou povinnost nesplnila, a správce daně byl proto nucen zvolit náhradní způsob. Žalovaný uvedl, že úvaha správce daně, na základě které byla stanovena daň za předmětné zdaňovací období, má své racionální opodstatnění, vlastní daňová povinnost nebyla stanovena v hrubém nepoměru, není nespolehlivá ani nepřiměřená.

Posouzení věci soudem

7. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně nesdělila soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
8. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

9. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru, která měla dle žalobkyně spočívat v začernění textu v jeho odůvodnění stran označení daňového subjektu a DIČ. K tomu soud uvádí, že anonymizace údajů o srovnatelném daňovém subjektu nemůže způsobit nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru, neboť v dodatečném platebním výměru je obsaženo dostatek údajů pro to, aby žalobkyně mohla posoudit přiměřenost zvolených pomůcek. Okolnost, zda mohl správce daně „začernit“ identifikační údaje srovnatelného daňového subjektu, není otázkou přezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru, ale zákonnosti postupu správce daně; zákonnost postupu správce daně stran anonymizace údajů srovnatelného daňového subjektu bude předmětem posouzení jedné z dalších žalobních námitek. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný se dostatečně a přesvědčivě nevypořádal s tím, že nebyly dány zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek a výběru srovnatelného daňového subjektu. Žalovaný se těmito otázkami podrobně zabýval na stranách 7 až 12 svého rozhodnutí (srov. odstavce 38 až 67), přičemž jeho závěry považuje soud za zcela srozumitelné a dostačujícím způsobem odůvodněné. Námitkám žalobkyně týkajícím se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů soud proto nepřisvědčil.
11. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

12. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny zde citované rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
13. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
14. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.*

nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“

15. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně [srov. § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“)]. Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, dostupném na www.nssoud.cz. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz. Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.
16. V projednávané věci byla u žalobkyně zahájena dne 7. 2. 2014 daňová kontrola týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011 a 1. až 4. čtvrtletí 2012, daně silniční za zdaňovací období roku 2011 a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2011. Žalobkyně dne 24. 2. 2014 správci daně doložila 4 šanony dokladů týkajících se DPH za 1. až 4. čtvrtletí 2012, které obsahovaly přiznání k DPH za jednotlivá zdaňovací období, pokladní doklady a přijaté a vydané faktury. Dále předložila šanon označený jako „SD, DZČ 2011“ s podklady ke kontrole daně silniční a daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. S ohledem na nedostatky účetních podkladů správce daně žalobkyni dne 15. 4. 2014 vyzval k doložení dokladů nutných pro správné stanovení daňové povinnosti, a to zejména deníků za roky 2011 a 2012, hlavních knih za roky 2011 a 2012, evidence pro daňové účely za daná zdaňovací období, inventury majetku, závazků a pohledávek pro roky 2011 a 2012, skladové evidence pro roky 2011 a 2012, faktur přijatých a vydaných za rok 2011, příjmových a výdajových pokladních dokladů za rok 2011, bankovních výpisů za roky 2011 a 2012 apod. V reakci na tuto výzvu žalobkyně doložila evidenci skladu ke dni 12. 5. 2014, přičemž od tohoto data, jak žalobkyně uvedla, teprve bude řádně vedena skladová evidence. Do protokolu ze dne 12. 5. 2014 žalobkyně dále poznamenala, že skladovací evidenci za období před 12. 5. 2014 není schopna doložit, neboť nebyla vedena a není možné ji zpětně dopracovat.
17. Z uvedeného plyne, že žalobkyně správci daně vůbec nepředložila žádné účetní doklady, které by se vztahovaly k DPH za zdaňovací období roku 2011, ani nedoložila jiné důkazní prostředky, kterými by neexistenci účetnictví k DPH za daná zdaňovací období nahradila. Pokud žalobkyně správci daně nepředložila žádné účetnictví (doklady), nelze hovořit o tom, že by žalobkyně prokázala správnost a úplnost svých daňových tvrzení k DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011. Žalobkyně tedy nesplnila svou zákonnou povinnost stanovenou v § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Za této situace soud konstatuje, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně správnosti svého daňového tvrzení za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011, které je předmětem tohoto soudního řízení. Lze tudíž konstatovat, že žalobkyně svým vlastním přičiněním zmařila možnost ověřit správnost její daňové povinnosti, když nebyla schopna poskytnout správci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně požadované podklady. Tím se dostala do situace, kdy nebylo možno objektivně stanovit daň dokazováním, a správce daně proto musel přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Námitka žalobkyně, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daní podle pomůcek, je zcela nedůvodná.

18. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *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.* Podle odst. 2 téhož ustanovení, *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Podle odst. 3 *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.*
19. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46), „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit „*žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. 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*“ (již zmínované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29).
20. Soud předesílá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Žalovanému ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt proto má zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).

21. Pokud pak jde o námitku žalobkyně, že správce daně stanovil daň podle pomůcek bez její součinnosti, je nutno konstatovat, že § 98 odst. 1 daňového řádu přímo počítá s tím, že daň může být stanovena i bez součinnosti daňového subjektu. V tom, že by daň dle pomůcek byla stanovena bez součinnosti daňového subjektu tedy nelze spatřovat nezákonnost v postupu správce daně. Nemohlo tím proto dojít k porušení § 5 odst. 1 a § 6 odst. 2 daňového řádu. Soud dále dodává, že žalobkyně ve vztahu k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 ani na výzvu správce daně nepředložila žádné účetnictví, daňovou evidenci a ani nepředložila a nenavrhla žádné důkazní prostředky, které by chybějící účetnictví či daňovou evidenci nahradily. Soudu tak není zřejmé, jakou součinnost při dokazování a stanovení daně měl správce daně po žalobkyni požadovat, jestliže žalobkyně byla ve vztahu k prokázání daňového tvrzení ohledně DPH za 3. čtvrtletí 2011 zcela pasivní. Žalobkyni také nic nebránilo v tom, aby správci daně z vlastní iniciativy kdykoli v průběhu daňové kontroly sdělila podstatné okolnosti, které by byly rozhodné pro stanovení daně, popřípadě při výběru pomůcek. I v tomto směru však byla žalobkyně pasivní. Je tak sice pravdou, že žalobkyně se správcem daně komunikovala, nicméně to nelze zaměňovat s tím, že by správci daně poskytovala potřebnou součinnost pro správné stanovení daně. S ohledem na výše uvedené soud této námitce žalobkyně nepřisvědčil.
22. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně, že správce daně měl při výběru pomůcky spočívající v porovnání srovnatelných daňových subjektů zvolit více než jeden subjekt, což správce daně neučinil. Soud poukazuje na to, že z výkladu § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu nevyplývá žádný minimální počet daňových subjektů, které je třeba porovnávat, a ani judikatura správních soudů nestanovuje podmínku většího počtu srovnávaných daňových subjektů. Jak lze naopak vysledovat z některých Nejvyšším správním soudem projednávaných případů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 9 Afs 88/2013-36, ze dne 9. 3. 2011, č. j. 2 Afs 85/2010-119, nebo ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 123/2017-41), je porovnávání s jedním srovnatelným subjektem běžnou praxí. Od této praxe se nemá zdejší soud důvod odchýlit ani v této věci. Nutné je proto vždy srovnávat minimálně dva subjekty, a to subjekt, u kterého je daň doměřována podle pomůcek, s jiným srovnatelným subjektem. To v projednávané věci bylo splněno. Námitku žalobkyně proto soud vyhodnotil jako zcela nedůvodnou.
23. K další námitce žalobkyně soud zdůrazňuje, že není pravdou, že by správce daně nekladl žalobkyni žádné otázky ekonomického a obchodního charakteru. V průběhu daňové kontroly se správce daně vyzval žalobkyni, aby specifikovala činnost, kterou vykonává, přičemž žalobkyně uvedla, že její ekonomická činnost spočívá v nákupu a prodeji náhradních dílů, pneumatik, kol apod. Rovněž k dotazu správce daně sdělila, že zboží nakupovala kromě České republiky též v Německu a prodávala je převážně v tuzemsku. Z těchto poskytnutých informací pak správce daně při stanovení daně dle pomůcek vycházel. Předmětná námitka tedy není důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

24. Soud dále posuzoval námitku žalobkyně, že správce daně nehodnotil ekonomické parametry srovnatelného daňového subjektu a to, zda tento subjekt podnikal za obdobných podmínek jako žalobkyně. Žalobkyně by si měla v souvislosti s touto námitkou uvědomit, že ve vztahu k DPH za 3. čtvrtletí 2011 správci daně nepředložila vůbec žádné účetnictví ani evidenci skladových zásob. Správce daně pak zcela správně v úředním záznamu ze dne 15. 12. 2014, v němž zdůvodnil stanovení DPH dle pomůcek za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 a 4. čtvrtletí 2013, konstatoval, že nemohl z důvodu nedostatku podkladů potvrdit deklarovaný objem činnosti žalobkyně, tj. objem nakoupeného a prodaného zboží. Z tohoto důvodu správce daně nemohl ani porovnat přesný druh a rozsah činnosti žalobkyně, tedy jaký konkrétní druh zboží žalobkyně ve skutečnosti nakupovala a prodávala. Pokud pak žalobkyně nepředložila žádné doklady, které by konkretizovaly, jaké zboží je co do množství a druhu přesně nakupovala, a nedoložila doklady, podle kterých by správce daně mohl stanovit počet a strukturu dodavatelů a odběratelů žalobkyně, nemohl správce daně tyto údaje, kterými samotná žalobkyně nedisponovala, zohlednit, neboť neměl potřebné údaje, které by mohl srovnávat.
25. Soud dále dodává, že žalobkyně nijak nerozporovala hodnoty zboží, které ve zdaňovacích obdobích 1. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 nakoupila v jiném členském státu Evropské unie (nesouhlasila jen s hodnotou pořízeného zboží od G. D. ve 4. čtvrtletí 2013). Hodnoty pořízeného zboží z jiného členského státu zjištěné u žalobkyně přitom správce daně využil jako pomůcku pro stanovení daně, přičemž správce daně vycházel z předpokladu, že žalobkyně toto zboží následně prodala a vznikla jí povinnost přiznat daň na výstupu. Správce daně dále vycházel z úvahy, že do vstupů zahrnuté zboží a služby žalobkyně pořídila a takto nakoupené zboží a služby alespoň částečně uvedla ve výstupech; z tohoto důvodu správce daně jako pomůcku pro stanovení základu daně a daně na vstupu použil hodnoty, které žalobkyně sama vykazala v přiznáních k DPH u nároku na odpočet přijatých zdanitelných plnění od plátců v základní sazbě. Uvedená námitka žalobkyně je tedy zjevně nepřipadná.
26. Soud se dále zabýval námitkami žalobkyně týkajícími se začernění údajů o názvu a DIČ srovnatelného daňového subjektu v odůvodnění dodatečného platebního výměru. Podle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu *se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní*. Soud uvádí, že poskytnutí výše uvedených údajů brání povinnost mlčenlivosti zakotvená v § 52 daňového řádu. Podle odstavce 1 tohoto ustanovení *jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob*. Je sice pravda, že správce daně v některých případech seznámí daňový subjekt s údaji, na základě nichž je možné identifikovat srovnatelný subjekt (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, nebo ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Rozhodně však z takového postupu nelze činit pravidlo, ba dokonce označit za nezákonné eventuální neseznámení daňového subjektu s výběrem konkrétních srovnatelných subjektů. Správce daně vždy s ohledem na okolnosti případu musí dbát zásady legality (§ 5 odst. 1 a 2 daňového řádu) a nemůže ve prospěch daňového subjektu vykročit z mezí pravomocí, které mu světil zákon. Pokud by při získávání pomůcek správce daně porušil své zákonné povinnosti, např. zásadu, že správa daní je neveřejná (§ 9 odst. 1 daňového řádu), či povinnost mlčenlivosti (§ 52 a násl. daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řádu), mohl by sám postupovat nezákonně. Z úředního záznamu ze dne 15. 12. 2014 vyplývá, že správce daně vybral daňový subjekt, který provozuje stejnou ekonomickou činnost (obchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla), působí v obdobné lokalitě (Teplice), pořizoval zboží stejně jako žalobkyně i z jiných členských států Evropské unie. Zároveň správce daně uvedl výši zdanitelných plnění týkající se srovnatelného daňového subjektu a výši poměrového čísla a zcela srozumitelně vysvětlil, jakým způsobem hodnoty poměrového čísla stanovil. Na základě výše uvedeného je soud přesvědčen, že správce daně na jedné straně respektoval právo žalobkyně seznámit se s údaji, na jejichž základě byla stanovena daň, na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu.

27. I z doktríny vyplývá, že správce daně má povinnost chránit důvěrnost informací o srovnatelných daňových subjektech, které nejsou veřejně známé nebo veřejně dostupné a které jsou založeny do vyhledávací části spisu. Má-li být taková informace použita jako pomůcka srovnatelným daňovým subjektem, stíhá správce daně zároveň požadavek na dodržení přiměřenosti takovéto pomůcky. *„Dodržení obou těchto zákonných příkazů v takovém případě správce daně zajistí svým postupem, kdy anonymizací takovýchto informací na jedné straně zajistí ochranu důvěrnosti ve vztahu k jiným osobám a na straně druhé může doložit přiměřenost použité pomůcky s jiným srovnatelným daňovým subjektem, a to ještě před vydáním samotného rozhodnutí o stanovení, resp. dodatečném stanovení daně“* (srov. Kratochvíl, J. Dokumentace a vedení spisu při správě daní, nahlížení do spisu daňovým subjektem. Daně a právo v praxi, 6/2012). V projednávané věci byly shora popsány požadavky na zachování povinnosti mlčenlivosti o informacích třetích osob a povinnosti seznámit daňový subjekt se způsobem výběru srovnatelných subjektů podle soudu dodrženy. Žalobkyně měla v průběhu daňového řízení dostatečné informace, aby mohla namítat eventuální nesrovnatelnost vybraného daňového subjektu. Přestože žalobkyně byla v daňovém řízení seznámena jen s obecnými informacemi o výběru srovnatelného subjektu, jednalo se o postup souladný se zákonem, neboť správce daně byl limitován povinností mlčenlivosti ve vztahu k osobám zúčastněným na správě daní (srovnatelným subjektům; přiměřeně viz nálezný Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05). Skutečnost, že žalobkyni nebyl sdělen název a DIČ srovnatelného daňového subjektu, tedy nepředstavuje žádnou vadu daňového řízení a žalobkyně nebyla nijak krácena na svém právu na spravedlivý proces. Žalobkyni byly sděleny dostatečné údaje pro to, aby mohla posoudit přiměřenost zvolených pomůcek a současně aby nebylo zasaženo do práv jiných (srovnatelných) subjektů zpřístupněním údajů o jejich hospodaření. Soud dále podotýká, že úpravu obsaženou v § 62 odst. 6 daňového řádu týkající se oprav chyb v psaní a jiných zřejmých nesprávnostech v protokolu nelze na anonymizaci údajů o srovnatelném subjektu vůbec použít.
28. Na druhou stranu však soud nemůže souhlasit se způsobem, který správce daně využil pro ochranu důvěrnosti informací o srovnatelných subjektech v dodatečném platebním výměru. Začernění textu v tabulce či v souvislém textu odůvodnění dodatečného platebního výměru je naprosto nevhodnou formou anonymizace údajů, které by se měly daňové orgány vyvarovat. Správce daně měl zvolit takový způsob zneprístupnění údajů o srovnatelných subjektech, při němž nedochází ke znečitelnění textu v odůvodnění svého rozhodnutí (např. se nabízí číslování jednotlivých srovnatelných daňových subjektů dle pořadí). Nicméně výše popsaná nevhodně zvolená metoda utajení identity srovnatelných Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňových subjektů v odůvodnění dodatečného platebního výměru nepředstavuje natolik závažné pochybení, pro které by soud měl přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

29. Dále žalobkyně uplatnila námitku, podle níž tomu, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, svědčilo dle žalobkyně tvrzení žalovaného, že i kdyby ve stejném období nebylo pořízeno a následně prodáváno zboží, a kolísala by tedy v čase vlastní daňová povinnost a nadměrný odpočet, potom právě v perspektivě delšího časového horizontu (9 zdaňovacích obdobích) by toto kolísání bylo vyrovnáno. Touto námitkou se soud nemohl zabývat, neboť žalobkyně vůbec neodůvodnila, z jakých důvodů mělo mít toto tvrzení žalovaného vliv na to, že výsledná daňová povinnost, která jí byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Platí přitom, že správní soud není oprávněn za žalobkyni konkrétní důvody nezákonnosti správního rozhodnutí dovozovat, tedy z vlastní iniciativy nahrazovat projev vůle žalobkyně a sám vyhledávat vady napadeného správního aktu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009–74).
30. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 nejbližší 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 30. září 2019

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)