



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobce **J. K.**, zastoupeného Mgr. Janem Rambouskem, advokátem se sídlem Praha, Sokolovská 161, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2015, č.j. 15632/15/5300-22444-702525,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 5. 9. 2014 – dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období I.–IV. čtvrtletí roku 2011. Správce daně vydal dodatečné platební výměry po provedené daňové kontrole, daňové povinnosti stanovil na základě pomůcek dle § 98 odst. 1 zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád. Rozhodnutím č. j. 1418811/14/2903-24801-604110 správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2011 ve výši 118 123 Kč a současně mu sdělil povinnost uhradit penále ve výši 23 624 Kč. Rozhodnutím č. j. 1419345/14/2903-24801-604110 správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2011 ve výši 103 739 Kč a současně mu sdělil povinnost uhradit penále ve výši 20 747 Kč. Rozhodnutím č. j. 1419347/14/2903-24801-604110 správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2011 ve výši minus 45 263 Kč. Rozhodnutím č. j. 1419349/14/2903-24801-604110 správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2011 ve výši 616 660 Kč a současně mu sdělil povinnost uhradit penále ve výši 123 332 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[2] Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že zájem státu na stanovení a zaplacení daně nemůže být zaměněn za poškození daňového subjektu stanovením výrazně odchylné daňové povinnosti od daňové povinnosti skutečné. K tomu v dané věci došlo použitím pomůcek. Daň přitom bylo možno stanovit základní metodou, tedy dokazováním. Žalobce se dopustil drobných dílčích pochybení v rámci kontroly, tato však nebyla takového charakteru, aby bylo nutné sáhnout k použití pomůcek. Ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že správce daně se na žalobce obracel ohledně uskutečněných zdanitelných plnění, daně na výstupu, a evidence a inventarizace zásob. Nepožadoval přitom doplnění žádných údajů, z čehož plyne, že na vstupu žádná pochybení nezjistil, z čehož mohl žalobce vycházet. Ke zprávě o daňové kontrole se daňový subjekt vyjádřil a doplnil své tvrzení tak, aby daň bylo možné stanovit na základě dokazování. Správce daně však jeho tvrzení považoval za nedostatečná. Požadavky na daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení však nemohou být bezbřehé. Žalobce svá tvrzení prokázal dostatečně.

[3] Pokud pak správce daně dospěl k závěru, že není možné stanovit daň dokazováním, bylo třeba zabývat se náhradní metodou určení výše daně. Správce daně použil pomůcky, tyto však aplikoval nesprávně. Přestože nezpochybnil evidenci DPH na vstupu, při použití pomůcek nedůvodně změnil strukturu přijatých zdanitelných plnění mezi sazbami pouze s odkazem na to, že jeden z vybraných subjektů takovou strukturu měl. O nesprávnosti této úvahy svědčí skutečnost, že k prodeji zboží ve snížené sazbě docházelo se ztrátou, přestože žalobce dosahoval zisku. Správce daně však odlišnou strukturu příjmů a výdajů žalobce nevzal v úvahu a při stanovení daně podle pomůcek ji nezohlednil.

[4] Přitom právě odlišná struktura příjmů a výdajů u srovnávaného subjektu je natolik zásadní, že pomůcky správně neměly být užity a daň měla být stanovena v rámci institutu sjednání daně. Podnikání žalobce je natolik specifické, že nebyl vhodný subjekt, který by tato specifika rovněž měl.

[5] Nejproblematictější je platební výměr na IV. čtvrtletí roku 2011, jímž došlo k doměření částky 616 660 Kč. V tomto období došlo u srovnávaného subjektu k neodůvodněnému odchýlení oproti ostatním kvartálům daného roku. Správce daně toto odchýlení nevzal v úvahu. U žalobce přitom k takovému odchýlení nedošlo. Žalobce navíc v této době investoval do svého majetku a zároveň nakupoval zásoby, tato skutečnost však

nebyla dostatečně zohledněna. Obdobný subjekt, který by se v závěru roku choval srovnatelným způsobem, však správce daně neměl k dispozici. Nesprávným použitím pomůcek tak byl žalobce poškozen, protože v tomto období nedosahoval zisku, ale ztrátu. V této situaci měl být využit ke srovnání jiný subjekt, resp. mělo dojít ke sjednání daně.

[6] Srovnávaný subjekt nebyl odpovídající, a to zejména s ohledem na odlišné zaměření v rámci oboru. Specifikum žalobcova podnikání spočívá v zaměření na levné produkty, což vyžaduje jinou podnikatelskou strategii v nákupu a prodeji, což má za následek i jiné příjmy a výdaje, jakož i nutnost větších zásob a investic. Zejména situace ohledně zásob nebyla brána dostatečně v úvahu.

[7] Žalovaný coby odvolací orgán se s danými pochybeními dostatečně nevypořádal a nezohlednil žalobcovy námitky, pouze rozvedl odůvodnění správce daně. Tedy pochybil, pokud sám objektivně nezjistil výši daňové povinnosti a neprovedl potřebné důkazy. Tím došlo ke stanovení daně, která neodpovídá zisku z žalobcova podnikání.

[8] Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i jednotlivé dodatečné platební výměry zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[9] Ve vyjádření k žalobě žalovaný zejména v podstatné míře zopakoval argumentaci užitou již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Jednání konané dne 10. 10. 2017

[10] Při jednání strany setrvaly na svojí již dříve písemně uplatněné argumentaci. Soud konstatoval obsah soudního a daňového spisu.

V. Posouzení věci soudem

[11] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[12] Předmětem sporu v dané věci je doměření daňových povinností na DPH žalobci na základě pomůcek dle § 98 ve spojení s § 114 odst. 4 daňového řádu. Soud se plně ztotožnil se závěry žalovaného plynoucími z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

[13] Institutem stanovení daně na základě pomůcek (jenž byl obdobným způsobem jako nyní v daňovém řádu zakotven i v jemu předcházejícím zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) se zabývá bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. Namátkově lze poukázat např. na rozsudky ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, či ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs

224/2016-40 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), z nichž zdejší soud vycházel i v nyní projednávané věci.

[14] Z uvedené judikatury lze parafrázovat, že daňový řád stanoví hierarchii prostředků pro stanovení daně, přičemž upřednostňuje stanovení daně dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je postupem toliko „náhradním“, který nastupuje, zjednodušeně řečeno tehdy, pokud daňový subjekt porušil některou ze svých zákonných povinností, v důsledku čehož jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak neúplné nebo nevěrohodné, že je nelze ke stanovení daně použít. Teprve nelze-li ani tímto způsobem daň dostatečně spolehlivě stanovit, může správce daně s daňovým subjektem daň sjednat.

[15] Pokud jde o samotné stanovení daně na základě pomůcek, je podstatné, že i při aplikaci tohoto způsobu musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. To znamená, že sice nelze očekávat stejný výsledek jako při stanovení daně dokazováním, použití pomůcek nicméně musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně. Daňová povinnost stanovená pomůckami tedy zpravidla bývá méně přesná, kvalifikovaný odhad správce daně se však musí snažit co nejvíce přiblížit realitě (pomůcky tudíž mají být přiměřené). Je též nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu.

[16] Pokud pak mají být pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným s kontrolovaným daňovým subjektem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.

[17] V daném případě se nejednalo o situaci, kdy by byl žalobce ve vztahu ke správci daně absolutně nečinný. Podával daňová přiznání k jednotlivým daňovým povinnostem, v rámci daňové kontroly pak též reagoval na výzvu správce daně ze dne 14. 2. 2014 k prokázání skutečností. Tato reakce již však byla nedostatečná. Žalobce totiž v první řadě prokazoval stav obchodního majetku (a zde zejména zásob) toliko soupisy označenými jako „*inventura k 31. 12. 2010*“ a „*inventura k 31. 12. 2011*“ s tím, že nebyla vedena žádná evidence prokazující stav a pohyb zásob. Nepředložením skladové evidence zásob či jiných záznamů vypovídajících o stavu zásob však nelze ověřit skutečný stav zásob zboží. Bez průkazně vedené evidence zásob (majetku) pak nelze posoudit, zda veškeré deklarované vstupy vynaložené na pořízení zboží lze považovat za přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně. Nebylo tak možno zjistit, zda a které žalobcem pořízené zboží (uplatněné odpočty) bylo použito k jeho ekonomické činnosti.

[18] Žalobce dále nepředložil ani zákonem požadovanou evidenci prodejních cen zboží, neboť ji nevedl. Nebylo tak možno zjistit, jaké množství zboží a v jaké hodnotě prodal, tedy správnost uskutečněných zdanitelných plnění za prodej zboží. Dále žalobce neprokázal rozdíl

mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními u DPH a zdanitelnými příjmy u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, neboť neprůkazně vedl závazky a pohledávky. Žalobce též ničím neprokázal správnost sazby DPH na výstupu při prodeji zboží v hotovosti, a nepředložil ani žádný důkazní prostředek ke svému tvrzení ohledně odvodu tržeb na bankovní účet v celkové výši 2 930 150 Kč nezahrnutého do uskutečněných zdanitelných plnění v evidenci pro daňové účely.

[19] Žalobce tedy zejména nevedl evidenci obchodního majetku (zásob) určeného k ekonomické činnosti, neevidoval přijatá zdanitelná plnění za nákup zboží, a tedy neprokázal skutečný prodej zboží pro účely své ekonomické činnosti a v návaznosti na to ani správnost jím vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Za této situace však nelze hovořit o tom, že předmětné daňové povinnosti mohly být stanoveny základní metodou, čili dokazováním, resp. o tom, že se jednalo drobná pochybení v rámci daňové kontroly. Bylo tomu právě naopak, žalobcem (ne)vedené evidence pro účely DPH byly neprůkazné a nevěrohodné a tudíž nezpůsobilé coby podklady pro dokazování. Jiné důkazní návrhy žalobce neučinil a svoje dodatečná vysvětlující tvrzení ničím nedoložil.

[20] V tomto ohledu není pravdivým ani tvrzení žalobce, že problémy u něj byly shledány toliko na výstupu, tedy u uskutečněných zdanitelných plnění. Jak plyne ze shora uvedeného, správce daně činil problematickou i stranu vstupní, zpochybnil totiž celou evidenci pro účely DPH. Mimo jiné konstatoval právě nemožnost rozklíčovat vazby mezi deklarovanými přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními, a tedy nemožnost posoudit, zda veškeré deklarované vstupy vynaložené na pořízení zboží lze považovat za přijatá zdanitelná plnění s nárokem na odpočet daně.

[21] Jasně přitom do věci nevneslo ani žalobcovo vyjádření ke zprávě o daňové kontrole ze dne 26. 8. 2014, jež ostatně zůstalo toliko v rovině tvrzení žalobce. S tímto vyjádřením se správce daně podrobným způsobem vypořádal zejména na stranách 16–21 finální zprávy o daňové kontrole.

[22] Nutno uzavřít, že v daném případě byly splněny zákonné podmínky pro přechod z fáze dokazování daňových povinností do fáze jejich stanovení na základě pomůcek. Již zde je přitom možno zároveň konstatovat, že nenastaly ani okolnosti, za nichž by byl správce daně povinen s žalobcem daň sjednat. Předmětné daňové povinnosti totiž byly aplikací pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě.

[23] Co se týče právě této otázky, tedy přiměřenosti či dostatečné spolehlivosti použitých pomůcek, nutno v první řadě konstatovat, že správce daně shromáždil údaje od tří srovnatelných daňových subjektů. Jejich srovnatelnost s žalobcem byla dána tím, že podnikali ve stejném oboru činnosti (nákup a prodej knih, CD, DVD apod.), v předmětných zdaňovacích obdobích tyto činnosti provozovali za obdobných podmínek jako žalobce (více provozoven v rámci České republiky, internetový prodej), a to se srovnatelným počtem zaměstnanců, vedli daňovou evidenci dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a byli plátcí DPH.

[24] Pokud pak správce daně na základě úvahy o srovnatelnosti výše přijatých zdanitelných plnění považoval za srovnatelný subjekt daňový subjekt č. 3, není takový postup nelegitimní

či v rozporu se zákonem. Zde je přitom nutno opakovaně uvést, že správce daně nepovažoval přijatá zdanitelná plnění žalobce za prokázaná (a už vůbec za taková nepovažoval jejich členění dle sazeb), za referenční rámec považoval toliko „celková přijatá zdanitelná plnění“ za předmětná zdaňovací období, a to jen proto, že měl „spíše věrohodné informace o přijatých zdanitelných plněních daňového subjektu v celkové částce 8 799 021 Kč“ (viz odůvodnění jednotlivých dodatečných platebních výměrů, jakož i úřední záznam ze dne 29. 8. 2014 o stanovení daně podle pomůcek). Vzhledem k částečně nižším celkovým přijatým zdanitelným plněním srovnatelného subjektu pak správce daně jednotlivé údaje tohoto subjektu vždy korigoval koeficientem 1,142 získaným právě z poměru celkových přijatých zdanitelných plnění žalobce a srovnatelného subjektu.

[25] Takový postup byl zajisté možný (resp. nebyl *prima vista* excesivní), byť si samozřejmě lze představit i modely jiné. Pokud přitom žalobce poukázal na to, že došlo k nedůvodné změně struktury přijatých zdanitelných plnění mezi sazbami, pak tak správce daně učinit zajisté mohl, neboť (jak uvedeno již výše) právě i tato struktura byla u žalobce sporná, a žalobce nijak neprokázal, že by u něj jím tvrzená struktura byla opakovaná či vyplývala ze specifík jeho činnosti či např. mimořádných investic. Naopak lze předpokládat, že na vysoce konkurenčním trhu prodeje knih (a to i tzv. low-cost zboží), bude struktura přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění u srovnatelných subjektů obdobná. Jak přitom plyne např. ze strany 8 stanoviska správce daně k podaným odvoláním, srovnatelné subjekty se též zaměřovaly na prodej levných knih, CD, DVD, nelze tak hovořit ani o jejich odlišném zaměření v rámci oboru, jak poukazováno v žalobě.

[26] Problematickým pak žalobce činil zejména doměrek DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011, kdy poukazoval zejména na to, že v tomto období došlo u srovnávaného subjektu k neodůvodněnému odchýlení oproti ostatním kvartálům daného roku. Takové odchýlení je však vzhledem k zaměření činnosti dotčeného subjektu (prodej spotřebního zboží konečným spotřebitelům) poměrně logické, neboť předmětné období pokrývá období Vánoc, tedy období mimořádně zvýšené nákupní aktivity spotřebitelů. Naopak svoje daňové tvrzení, že nejvyšší uskutečněná zdanitelná plnění měl ve III. čtvrtletí 2011 a naopak ve IV. čtvrtletí 2011 vykázal vysoký nadměrný odpočet z důvodu vysokých přijatých zdanitelných plnění, žalobce nijak neprokázal. A pouze u tvrzení setrval v tomto ohledu po celou dobu daňového řízení i v řízení před soudem.

[27] Na tomto místě lze opět parafrázovat shora zmiňovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle se žalobce sám svým jednáním připravil o možnost zvolit si, zda a v jaké míře nárok na odpočet daně uplatní. V takové situaci lze námitkami daňového subjektu dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje.

[28] Určit hranici dostatečné spolehlivosti daně stanovené podle pomůcek nelze s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. Jakkoli je přitom obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, judikatura dospěla k závěru, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným

určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Daňový 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. V tomto ohledu však žalobce v nyní projednávané věci setrval na poměrně obecných tvrzeních (o stavu zásob, investic, či specifčnosti svého podnikání), která navíc ničím neprokázal. Tento způsob obrany však nelze považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[29] Pokud tedy správce daně dospěl k závěru, že žalobcovy evidence jsou neprůkazné, a současně využil údaje daňového subjektu, který byl předmětem své činnosti, velikostí a formou žalobci obdobný, byly podmínky pro doměření daně dle pomůcek splněny a žalobce je nijak účinně nezpochybnil.

[30] K žalobnímu bodu zpochybňujícímu postup žalovaného v řízení o odvoláních postačí konstatování, že žalovaný plně dostal rozsahu přezkumu dotčených dodatečných platebních výměrů, neboť podle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Tak žalovaný učinil. Podotkl-li v této souvislosti žalobce, že došlo ke stanovení daně, která neodpovídá zisku žalobce z podnikání, nutno odkázat na zprávu o daňové kontrole, v níže se správce daně obšírně zabýval právě i vztahem se souběžně doměřovanou daní z příjmů fyzických osob žalobce.

[31] Soud se tedy v dané věci ztotožnil s právním hodnocením podaným v odůvodněných rozhodnutí orgánů finanční správy.

VI. Závěr a náklady řízení

[32] Soud tak shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[33] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : 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.

Nabytím právní moci tohoto rozsudku pozbývá účinků usnesení ze dne 14. 9. 2015, č. j. 29 Af 73/2015-40, jímž Krajský soud v Brně přiznal žalobě odkladný účinek.

V Brně dne 10. října 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu