



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: **FORMAN Brno spol. s r.o.**, se sídlem Kikrleho 1129/17, Brno, zastoupený Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem se sídlem Elišky Krásnohorské 10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2.7.2015, č.j. 20582/15/5300-21441-704561, č.j. 20583/15/5300-21441-704561, č.j. 20584/15/5300-21441-704561, č.j. 20585/15/5300-21441-704561, č.j. 20587/15/5300-21441-704561, č.j. 20588/15/5300-21441-704561, č.j. 20589/15/5300-21441-704561, č.j. 20590/15/5300-21441-704561, č.j. 20592/15/5300-21441-704561, č.j. 20593/15/5300-21441-704561, č.j. 20595/15/5300-21441-704561, č.j. 20599/15/5300-21441-704561, č.j. 20600/15/5300-21441-704561, č.j. 20601/15/5300-21441-704561, č.j. 20602/15/5300-21441-704561, č.j. 20603/15/5300-21441-704561, č.j. 20604/15/5300-21441-704561, č.j. 20605/15/5300-21441-704561, č.j. 20606/15/5300-21441-704561, č.j. 20607/15/5300-21441-704561, č.j. 20608/15/5300-21441-704561, č.j. 20609/15/5300-21441-704561, č.j. 20610/15/5300-21441-704561, č.j. 20612/15/5300-21441-704561,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti výše označeným rozhodnutím žalovaného, kterými byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu Brno I. (dodatečné platební výměry) ze dne 6.6.2012, co do části týkající se bankovního spojení, a dále tak, že

- rozhodnutím č.j. 20582/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218534/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20583/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218590/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20584/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218626/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20585/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218636/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20587/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218643/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20588/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218650/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20589/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218658/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20590/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218679/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20592/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218694/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty

- za zdaňovací období září 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20593/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218702/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20595/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218722/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20599/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218731/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 mění z částky 8 765 Kč na částku 7 208 Kč a snižuje penále z částky 1 753 Kč na částku 1 441 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20600/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218773/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20601/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218781/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20602/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218789/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20603/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218793/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20604/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218798/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací květen 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
 - rozhodnutím č.j. 20605/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218802/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací červen 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,

- rozhodnutím č.j. 20606/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218808/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací červenec 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20607/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218810/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací srpen 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20608/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218813/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací září 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20609/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218817/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací říjen 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20610/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218819/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací listopad 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč,
- rozhodnutím č.j. 20612/15/5300-21441-704561 se mění dodatečný platební výměr č.j. 218821/12/288914711018 tak, že se doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací prosinec 2010 mění z částky 6 236 Kč na částku 4 570 Kč a snižuje penále z částky 1 247 Kč na částku 914 Kč.

I. Podstata věci

Žalobou napadenými rozhodnutími rozhodl žalovaný poté, co původní rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12.12.2012, č.j. 19025/12-1302-704326, a ze dne 12.12.2012, č.j. 19026/12-1302-704326, byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 24.6.2014, č.j. 62 Af 17/2013-42, a to pro nepřezkoumatelnost, neboť se Finanční ředitelství v Brně nedostatečně vypořádalo s námitkami žalobce uplatněnými v odvolání ohledně správnosti výběru pomůcek a jejich použití, včetně výpočtu průměrné obchodní marže žalobce, jak jej provedl správce daně.

Žalovaný se tak zabýval námitkami žalobce týkajícími se vhodnosti výběru pomůcek a jejich spolehlivosti opětovně. Žalovaný dospěl v napadených rozhodnutích k závěru, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu v případě stanovení výše obchodní marže, tedy že daň stanovená na základě pomůcek se maximálně přiblížila realitě, což dovodil z konkrétních vstupních údajů a podkladů poskytnutých žalobcem. Pokud jde o neuznání storna faktur, tak takový postup správce daně podle názoru

žalovaného nebylo možno označit za spolehlivě zjištěnou pomůcku. Z toho důvodu byly správcem daně stanovené výnosy žalobce v rámci odvolacích řízení sníženy.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce v podané žalobě namítá, že množina pomůcek byla stanovena dvěma podmnožinami – zvýšení výnosů na základě výpočtu vyšší marže a zvýšení výnosů o neuznaná storna vydaných faktur. Pomůcky však podle žalobce tvoří ve smyslu zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), jeden celek a nemohou být rozděleny na podmnožiny sdílející různý osud; naopak se jedná o jednu nedělitelnou množinu. Trpí-li tedy vadou jedna podmnožina pomůcek, je podle žalobce nutně vadná i celá množina.

Žalobce dále namítá, že daň byla doměřena kombinací pomůcek a dokazování, což je podle žalobce kombinace nepřipustná. Správce daně podle pomůcek navýšil pouze příjmy, ale výdaje ponechal beze změny podle údajů uvedených v daňovém přiznání. Žalovaný měl dle názoru žalobce proto dodatečné platební výměry zrušit a nikoli změnit. Pokud jde o spolehlivost stanovení jeho obchodní marže, žalobce argumentuje tak, že pro výpočet marže nebyly zohledněny jeho nákupní ceny, neboť dodavatele žalobce správce daně ke sdělení těchto informací nevyzval. Podle žalobce z textu úředních záznamů správce daně a odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, o čí marži se hovoří - zda jde o marži odběratelů či žalobce. To způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Pokud by se jednalo o marže jeho odběratelů, musely by být jednotlivé listiny obsahující prodejní ceny obsaženy ve vyhledávací části spisu. Pokud by se mělo jednat o marži žalobce, absentují informace o nákupních cenách, jakož i výpočet, kde by se tyto ceny projevíly.

Žalobce odmítá, že by měl možnost se s náhradním stanovením daně v dostatečném předstihu seznámit, a poukazuje na to, že zprávy o kontrole neobsahují žádné důkazy, které byly použity jako pomůcky, a úřední záznamy obsahují pouze výsledek. Výpočet marže v době vydání platebních výměrů nebyl obsažen ve spisu a není obsažen ani v nyní napadeném rozhodnutí. Pokud jde o tabulku uvedenou v žalobou napadeném rozhodnutí, její vstupní závěry jsou nepřezkoumatelné a chybí v ní údaje ohledně názvu zboží, jejich nákupní a prodejní ceny, včetně zdroje a množství konkrétního zboží.

Žalobce dále namítá, že závěr ohledně dostatečných podkladů dokládajících jeho náklady, ale nedostatečnosti podkladů ohledně výnosů, je nesmyslný. V této souvislosti žalobce odkazuje na zdaňovací období roku 2010, k němuž nebyly předloženy žádné daňové doklady. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem žalovaného ohledně toho, že při prodeji zboží odběratelům, kteří hradili dodané zboží bezhotovostně (velkoobchod), použil nižší obchodní marži a při dodávkách zboží pro drobné obchodníky (maloobchod) použil vyšší obchodní marži. Dále namítá, že

použití maloobchodní marže jako pomůcky pro výpočet marže velkoobchodu je v rozporu s § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalobce rovněž namítá, že důkazy použité pro stanovení daně na základě pomůcek měly být obsaženy ve zprávě o daňové kontrole a že žalovaný nerespektoval závazný právní názor vyslovený ve zrušovacím rozsudku zdejšího soudu.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Podle žalovaného jsou napadená rozhodnutí věcně správná a vydaná v souladu se zákonem. S ohledem na totožnost uplatněné žalobní argumentace žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě podané žalobcem proti rozhodnutí ve věci doměření daně z příjmů právnických osob u žalobce za zdaňovací období let 2008 až 2010 a dále ve vyjádření argumentuje k jednotlivým žalobním bodům věcně shodně jako v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné. I žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před soudem.

IV. Právní posouzení věci

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.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil výkazy zisků a ztráty, sestavy faktur za měsíce 5/2008, 12/2008, 6/2009, 12/2009, dále hlavní knihu za leden 2009, rozpis k účtům 504.001 – Prodané zboží a 604.001 - Tržby za provoz zboží a předvahu za rok 2008 a 2009. Správci daně vznikly pochybnosti o řádné a úplné evidenci faktur a jejich zaúčtování do výnosů ve správné výši. Porovnáním s knihami vydaných faktur od subjektů, s nimiž žalobce obchodoval, byly zjištěny rozdíly oproti evidenci vedené žalobcem – některé faktury žalobce neevidoval, nebo je evidoval v nižších částkách. Další důkazní prostředky žalobce ani přes výzvu správce daně nebyl schopen doložit, neboť zbylé účetnictví ke zdaňovacím obdobím 2008, 2009 a 2010, umístěné na USB, ztratil. Správce daně dospěl k závěru, že předložené účetnictví je neprůkazné a neúplné a že žalobce neprokázal správnou výši hotovostních tržeb.

Z úředního záznamu správce daně ze dne 16.4.2012, č.j. 122885/12/288936708564, vypracovaného za účelem stanovení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“),

vyplývalo, že správce daně za účelem stanovení daňové povinnosti vycházel z údajů uvedených žalobcem v přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období 1/2009 – 12/2010, výkazu zisku a ztrát za rok 2009 a 2010, předložených částí evidencí pro daňové účely za přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období 1/2009-12/2010, dokladů a důkazních prostředků předložených v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob a výpočtů správce daně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob podle pomůcek. Správce daně konkrétně vycházel z údajů (soupis všech faktur přijatých), které získal od subjektů Potraviny Studená, BACOM s.r.o., K. L. a Potraviny Intral, s.r.o., kteří zaplatili faktury za dodávky zboží od žalobce, a jako pomůcku použil metodu stanovení průměrné obchodní marže při hotovostních úhradách za dodávky zboží, aby bylo možné odhadnout co nejpřesněji výši příjmů žalobce při prodeji zboží v hotovosti. Pokud jde o zdaňovací období roku 2009 o rozdíl mezi správcem daně zjištěnou průměrnou obchodní marží při prodeji zboží hrazeného hotově (27,051 %) a žalobcem vykázanou (tvrzenou) průměrnou obchodní marží (18,436 %), tj. 8,615 %, byly žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově a o tuto částku správce daně tržby v hotovosti navýšil. Pokud jde o zdaňovací období roku 2010 o rozdíl mezi správcem daně zjištěnou průměrnou obchodní marží při prodeji zboží hrazeného hotově a žalobcem vykázanou (tvrzenou) průměrnou obchodní marží, tj. o 6,37 %, byly žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově a o tuto částku správce daně tržby v hotovosti navýšil. Správce daně dále zohlednil pokles tržeb, který vyplynul z výkazu zisků a ztráty ke dni 31.12.2010 oproti roku 2009.

Správce daně zrekapituloval zjištění daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů právnických osob a uvedl, že ve věci daně z příjmu došlo ke zkrácení tržeb ve výši stanovené podle pomůcek, a to 1 178 409 Kč (zdaňovací období 1-12/2009), kdy z této částky nebyla přiznána a odvedena DPH. Z této částky správce daně odečetl osvobozená plnění za jednotlivá zdaňovací období a vypočetl základ DPH pro jednotlivé měsíce. Obdobným způsobem postupoval u zdaňovacích období 1-12/2010, kdy daňovou kontrolou na daň z příjmů právnických osob bylo zjištěno, že došlo ke zkrácení tržeb za zboží ve výši stanovené podle pomůcek, a to 749 096 Kč. Tudíž za tato plnění také nebyla přiznána a odvedena DPH. Žalobce pak v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na DPH konkrétně odkázal na své odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010, neboť správce daně svázal osud doměřené DPH s osudem daně z příjmu a v této souvislosti mimo jiné namítal, že daň podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

Žalovaný poté pro nedostatečnou spolehlivost snížil správcem daně stanovené základy daně pro jednotlivá zdaňovací období, a to o částku, představující odhad správce daně ve vztahu k výši stornovaných faktur, neboť vedle výše uvedeného správce daně zvýšil základ daně o neuznaná storna vydaných faktur.

Soud předně uvádí, že v daném případě byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky (§ 98 odst. 1 a 2 daňového řádu). Fragmenty účetnictví a účetních dokladů předložených žalobcem byly shledány správcem daně jako neprůkazné a nevěrohodné ve vztahu k žalobcem tvrzené výši tržeb v hotovosti, resp. uskutečnění zdanitelných plnění za příslušná zdaňovací období. Správnost stanovení daně z příjmů právnických osob za příslušná zdaňovací období podle pomůcek byla potvrzena rozsudkem zdejšího soudu ze dne 17.8.2016, č.j. 62 Af 97/2014-51, a pokud jde o část nyní uplatněných žalobních námitek, těmi se již zdejší soud zabýval ve svém předchozím zrušovacím rozsudku ze dne 24.6.2014, č.j. 62 Af 17/2013-42; závěry vyslovené v těchto rozsudcích proto plně dopadají i na nyní projednávanou věc.

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).

Je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovena podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (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). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně může odvolací orgán odstranit, a to jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně a odvolací správce daně je oprávněn prvostupňové rozhodnutí změnit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Zároveň je třeba konstatovat, že jak žalovanému, tak správnímu soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

Zdejší soud dále zdůrazňuje, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů

považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. 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 (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).

IV.a)

Pokud jde o námitku zpochybňující zákonnost stanovení výše daňové povinnosti za situace, kdy žalovaný vyloučil jednu z pomůcek, a to neuznaná storna faktur, tu není nikterak nesprávný názor žalobce, že pomůcky užití správcem daně pro stanovení daně tvoří jeden celek. V nyní projednávané věci byly pro účely stanovení základu daně z příjmů právnických osob na základě užitých pomůcek zvýšeny výnosy žalobce, a to kombinací pomůcky obchodní marže žalobce a dále neuznaných storen vydaných faktur. Oba tyto způsoby navyšovaly výnosy žalobce postupně a byly pro stanovení výše daně na sobě nezávislé; jako celek se projeví až ve vzájemném součtu pro výpočet konečného výnosu žalobce za předmětná zdaňovací období. Za tohoto stavu nelze neuznáním jedné ze skupiny pomůcek zpochybnit stanovení výnosů žalobce, když nadto tímto postupem žalovaného (viz strana 16 a 17 napadených rozhodnutí) byl žalobce zvýhodněn. Uznáním storen vydaných faktur byly sníženy výnosy žalobce, a tím i základ daně z příjmů právnických osob. Prostý argument žalobce, že v případě nesprávně dosaženého čísla do součtu je nesprávný i následný součet, je proto nepřipadný. Proto ostatně žalovaný napadené dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob i DPH ve prospěch žalobce změnil, a to právě na základě neuznání pomůcky použité správcem daně. Dospěl-li žalovaný v rámci svého přezkumu k závěru, že neuznání storen vydaných faktur je nespolehlivou pomůckou, tak s ohledem na výše uvedené judikatorní závěry se nelze ztotožnit s názorem žalobce, že by žalovaný nezákonně zasáhl do výběru pomůcek. Tuto námitku tak soud důvodnou neshledal.

IV.b)

Žalobci nelze dát zapravdu ani v názoru, že DPH byla stanovena zároveň na základě pomůcek i dokazováním, a to již s odkazem na § 98 odst. 3 daňového řádu. Podstatou použití pomůcek při stanovení daně je nedostatečné doložení důkazních prostředků pro správné a přesné stanovení daně. Ostatně žalobce ani v podané žalobě, ani během daňového řízení nepopíral, že nepředložil dostatečné důkazy k tomu, aby mu daň mohla být stanovena dokazováním. Torzo účetnictví, jež správci daně žalobce předložil, neumožňovalo stanovit daň dokazováním a bylo tak nutné určit výši daňové povinnosti jiným způsobem, namísto byl tedy přechod na pomůcky. Předpokladem pro

stanovení daně pomocí pomůcek je zejména jejich spolehlivost, a proto se správce daně může v rámci výběru pomůcek opřít i o skutečnosti, jež daňový subjekt doloží v rámci daňové kontroly. Takový postup je zcela v souladu s hlavní zásadou daňového řízení, kterou je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Není tak důvodná námitka, že daň žalobce byla stanovena současně na základě pomůcek i dokazováním. Daň byla stanovena na základě pomůcek, které umožnily správci daně daň spolehlivě zjistit, a byly do nich zahrnuty i žalobcem doložené údaje týkající se jeho uskutečněných ekonomických transakcí. Protože tyto údaje nebyly samy o sobě způsobilé k vyměření daně dokazováním, byly použity jako pomůcky, neboť umožnily správci daně lépe zachytit ekonomickou realitu žalobce nežli údaje zjištěné od jiných srovnatelných daňových subjektů. Tento postup naopak spíše přispívá k závěru ohledně spolehlivosti pomůcek použitých v případě žalobce. Ani tato námitka žalobce tedy není důvodná.

IV.c)

Ke spolehlivosti pomůcky výpočtem průměrné obchodní marže žalobce ve vztahu k objemu tržeb získaných platbou v hotovosti soud s odkazem na výše citované judikaturní závěry uvádí následující. Stanovení daně prostřednictvím pomůcek předchází liknavost daňového subjektu ohledně předložení vlastních důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně. Přirozeně pak ovšem stanovení daně prostřednictvím pomůcek nemůže s naprostou jistotou zobrazit ekonomickou realitu daňového subjektu.

Žalovaný na straně 13 až 14 napadených rozhodnutí mj. uvedl: „[z]poskytnutých daňových dokladů od náhodně vybraných odběratelů, kteří platili zboží hotově, bylo zjištěno, že o nich bylo účtováno pouze přes rozvahový účet – Pokladna a nikoliv jako o tržbě do výnosů, resp. do základu daně... Výpočet průměrného výnosu, který byl správcem daně použit při výpočtu zkrácených tržeb v hotovosti, byl zvolen z důvodu zpětného zjištění skutečných tržeb v hotovosti u maloobdoběratelů a tím i způsobu tvorby prodejní ceny zboží. Dle odvolacího orgánu je podstatné, že tento způsob výpočtu zkrácených tržeb v hotovosti, který je procentuálním vyjádřením rozdílu mezi výnosy a pořizovací cenou, označovaný správcem daně jako „obchodní marže“ či průměrná obchodní marže“, byl v celém řízení použit dle stejného algoritmu. V této souvislosti odvolací orgán tedy doplnil správní úvahu správce daně o vstupní údaje, podle kterých lze ověřit výše vypočtené procento průměrné obchodní marže. Je tedy evidentní, že i tyto údaje měl daňový subjekt k dispozici a mohl s nimi dospět ke stejnému výpočtu jako správce daně i odvolací orgán, byly tedy součástí spisu a vzhledem k tomu, že se jednalo o údaje z jeho vlastní evidence, tyto údaje znal a jejich existenci a postup správce daně při jejich aplikaci nezpochybňoval.“.

Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že stanovená průměrná obchodní marže se týkala žalobce. Proto není důvodná námitka nesprávného srovnávání žalobce s jeho odběrateli jakožto maloobchodníky, neboť daným postupem

se snažil správce daně zjistit výši tržeb v hotovosti u žalobce, který obchodoval jak s velkoobchodníky, tak s maloobchodníky. Pokud jde o spolehlivost postupu správce daně a žalovaného, tu je třeba opětovně s odkazem na již citované judikaturní závěry konstatovat, že žalobce nepředložil žádné relevantní podklady, jimiž by použitý postup zpochybnil. Tabulka obsažená na straně 13 napadených rozhodnutí žalovaného je logicky správná, neboť tu jsou uvedena konkrétní data v návaznosti na žalobcem předložené údaje. Postup správce daně a žalovaného, jímž byla vypočtena průměrná maloobchodní marže, je podrobně odůvodněn v textu napadeného rozhodnutí, přičemž správce daně vycházel jednak z údajů předložených žalobcem a dále z údajů od odběratelů žalobce. V této souvislosti též soud odkazuje na strany 10 až 13 napadených rozhodnutí, jež se věnují výhradně způsobu stanovení průměrné obchodní marže, stanovení objemu hotovostních tržeb a v této souvislosti zjištění krácení výnosů.

Argumentuje-li žalobce, že správce daně neměl k dispozici jeho nákupní ceny, tak tato argumentace se míjí s podstatou věci. Je třeba zdůraznit, že žalobce buď neúčtoval o tržbách v hotovosti, anebo ve skutečnosti pro maloobchodníky používal vyšší marži. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně zohlednil žalobcem poskytnuté údaje, ovšem o zjištěné krácené výnosy (tržby) daňovou povinnost žalobce navýšil, aby se spolehlivě přiblížil realitě skutečných výnosů žalobce. Požadavek žalobce, aby správce daně v případě zjištění krácení tržeb zohlednil při doměření daně nákupní ceny, je nepřipadný.

Má-li žalobce za „překvapivý“ závěr žalovaného ohledně různých výší marže, soud odkazuje na stranu 5 úředního záznamu č.j. 413836/11/288932707504 a na stranu 5 úředního záznamu č.j. 414368/11/288932707504, kde již byl žalobce s tímto seznámen. Správce daně část účetnictví žalobce v kombinaci s údaji poskytnutými od konkrétních odběratelů žalobce použil jako pomůcky a vypočetl pro každé zdaňovací období průměrnou obchodní marži.

Žalovaný dále v textu napadeného rozhodnutí jasně konstatoval, z jakých listin vycházel a jaké relevantní informace z těchto listin (úředních záznamů) dovodil. Žalovaný dále svoje úvahy doplnil o tabulku obsahující jednotlivé náhodně vybrané odběratele žalobce a shrnutí jednotlivých objemů nákupů od těchto odběratelů s přihlédnutím k výnosům a pořizovací ceně, a to na účtech 604001 a 504001, spolu s výpočtem průměrného výnosu. Jak žalovaný uvedl na straně 14 napadených rozhodnutí, správce daně zjistil v průběhu daňové kontroly, že byly zkráceny zdanitelné výnosy, vyplývající z tržeb v hotovosti, a to tím, že o tržbách v hotovosti nebylo účtováno do výnosů, resp. do základu daně, anebo tím, že byla užívána vyšší marže při prodeji pro maloobdobě, než pro velkoobdobě; jestliže žalobce předložil minimální část účetnictví za tři zdaňovací období, byla vzhledem k činnosti žalobce, spočívající v obchodu se zbožím, pomůcka vypočtené průměrné marže pro maloobdobě možnou relevantní a správnou metodou. S tímto závěrem žalovaného se soud ztotožňuje a zdůrazňuje, že žalovaný zohlednil i výhody plynoucí pro žalobce

jako daňový subjekt spočívající v tom, že použil marži vypočítanou pro měsíc leden, kdy lze podle něj očekávat nižší poptávku, slevové akce apod.

Pokud jde o námitku žalobce, že v obrazech na pokladně i v bance se projevují i jiné operace s penězi než samotné tržby, žalovaný se jí zabýval na stranách 14 až 15 svých rozhodnutí, kde připustil, že se na straně „Má dáti“ na účtu „Pokladna“ a bankovního účtu mohou projevovat i jiné operace než tržby. Žalovaný však vzal zároveň v potaz, že se žalobce během daňového řízení k těmto operacím nevyjádřil a nikterak je nespecifikoval.

S ohledem na nedostatečné důkazní prostředky předložené žalobcem nebylo podle žalovaného možné tyto nepředvídatelné operace zjistit či vypočítat, neboť položkový rozpočet účtu pokladna a bankovního účtu nebyl předložen ani za jeden měsíc všech zdaňovacích období, které byly předmětem kontroly daně z příjmů právnických osob. Takovou úvahu žalovaného shledává zdejší soud dostatečnou. Bez jakýchkoli podkladů nelze nespecifikované a nepředvídatelné operace s penězi jakkoli odhadovat, a tím spíše ne s velkou mírou pravděpodobnosti.

IV.d)

Namítal-li žalobce, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem zdejšího soudu, tak podstatná část argumentace žalobce obsažená v podaném odvolání směřovala k nepřezkoumatelnému způsobu stanovení jeho obchodní marže.

Odvolací námitky žalobce ohledně stanovení obchodní marže jsou nyní vypořádány na stranách 10 až 18 napadených rozhodnutí. Vedle skutečností již zaznamenaných v úředních záznamech obsahuje napadené rozhodnutí tabulku se vstupními údaji spolu s výpočtem marže a nadto je na výše uvedených stranách zevrubně vysvětleno, proč byla metoda průměrné obchodní marže použita a jak byla marže zjištěna.

Bylo-li tedy zdejším soudem v předchozím zrušovacím rozsudku v této věci shledáno, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s námitkami žalobce obsaženými v podaném odvolání, je třeba konstatovat, že napadená rozhodnutí již požadavkům na řádné odůvodnění co do výpočtu obchodní marže a vypořádání se s námitkami žalobce plně dostala.

Pokud jde o obsah zprávy o daňové kontrole, je pravdou, že zpráva o daňové kontrole skutečně neobsahuje zdůvodnění užití konkrétních pomůcek. Soud v této souvislosti odkazuje na § 88 daňového řádu a zdůrazňuje, že použité pomůcky byly vymezeny v úředních záznamech, s nimiž byl žalobce seznámen (protokol o nahlížení do spisu ze dne 20. 1. 2012, č.j. 16331/12/288914711018, dle něhož bylo žalobci umožněno nahlédnout do úředních záznamů); žalobce měl dále možnost pořídit si kopie předmětných úředních záznamů. Napadené rozhodnutí žalovaného pak obsahuje podrobnou a vyčerpávající argumentaci, která vysvětluje, jakým způsobem byly výnosy žalobce stanoveny.

V. Závěr

Soud tedy dospěl k závěru, že žalobce nepředložil žádné důvodné a relevantní argumenty, ze kterých by bylo zřejmé, že dosažení výsledných příjmů na základě správcem daně stanovené obchodní marže, a tedy i výsledné daňové povinnosti na DPH, je nesprávné, nespolehlivé a s ohledem na jeho ekonomickou činnost nereálné.

Soud dále konstatuje, že žalovaný plně respektoval závazný právní názor zdejšího soudu vyslovený v předchozím zrušovacím rozsudku ze dne 24.6.2014, č.j. 62 Af 17/2013-42.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebyla přiznána náhrada nákladů řízení.

P o u č e n í :

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 nejblíže 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.

V Brně dne 22. srpna 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu