



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **M. K.**, zast. Punktum, spol. s r.o., se sídlem Otická 758/19, Opava, jehož jménem jedná Ing. M. P., jednatel, daňový poradce, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 7. 2014, č. j. 19921/14/5000-14307-711428 a č. j. 19920/14/5000-14307-711428,

t a k t o :

- I. Žaloby **se z a m í t a j í**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** 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. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobami doručenými Krajskému soudu v Brně dne 9. 10. 2014, pod sp. zn. 31 Af 67/2014 a sp. zn. 31 Af 70/2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 7. 2014, č. j. 19921/14/5000-14307-711428 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil hodnoty vykázané na jednotlivých řádcích platebních výměrů Finančního

úřadu pro Jihomoravský kraj za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2009, a to dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1046781/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047231/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047286/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047393/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013 a rozhodnutí za 1. – 4. čtvrtletí roku 2010, a to dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047440/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047466/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013, dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047512/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013 a dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 1047557/13/3008-24802-702957 ze dne 4. 4. 2013 (dále též „prvostupňová rozhodnutí“).

[2] Krajský soud v Brně ve věci sp. zn. 31 Af 67/2014 a sp. zn. 31 Af 70/2014 vydal dne 29. 6. 2016 usnesení sp. zn. 31 Af 67/2014, kterým věci spojil ke společnému řízení a nadále je vede pod sp. zn. 31 Af 67/2014.

II. Obsah žaloby

[3] Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a nesouhlasí s pomůckami, které správce daně použil pro stanovení daně. Žalobce má za to, že použítá pomůcka, srovnatelný subjekt, je nepřiměřeně zvolený a v části týkající se novinové činnosti žalobce tvrdí, že pomůcky nemusely být použity vůbec. Žalobce brojí proti postupu žalovaného, který při změně rozhodnutí napadených odvoláním postupoval procesně špatně, čímž se dopustil toho, že je napadené rozhodnutí nesrozumitelné. Žalobce spatřuje pochybení na straně žalovaného v tom, že nevysvětlil, proč zvolil určitý srovnatelný subjekt při použití pomůcky u vyměření daně z přidané hodnoty. Dle žalobce žalovaný porušil zásadu proporcionality a přiměřenosti. Žalobce má za to, že je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné. Žalobce tvrdí, že žalovaný nepřihlédl ke všem výhodám pro žalobce dle ustanovení § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „daňový řád“). Žalobce poukazuje také na fakt, že původní doměrky zaplatil a údaje uvedené žalovaným tak neodpovídají evidenci daní. Žalobce brojí proti postupu správce daně, kdy do jeho činnosti nezohlednil provozovanou stavební činnost. Žalobce konstatuje, že důkazní břemeno je dle ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu na správci daně. Žalovaný, dle žalobce, porušil základní zásady daňového řízení, a to zásady dle ustanovení § 5 odst. 1, § 5 odst. 3, § 6 odst. 3, § 6 odst. 4 a § 8 odst. 3 daňového řádu. Žalobce má za to, že žalovaný měl v případě zjištění nových skutečností a důkazů opět vyzvat žalobce dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce spatřuje procesní pochybení v jednání žalovaného a závěrem navrhuje předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného

[4] Žalovaný ve svých vyjádřeních ze dne 15. 1. 2015 a ze dne 19. 1. 2015 navrhl, aby soud žaloby jako nedůvodné zamítl. K použití pomůcek žalovaný uvádí, že žalobce prokazoval doklady, které správcem daně zpochybněny byly, a tyto pochybnosti žalobce v průběhu řízení nevyvrátil. Proto nebyla naplněna zákonem stanovená podmínka, aby bylo možno použít předložené doklady jako pomůcku. Ke změně rozhodnutí odvolacím orgánem žalovaný uvádí,

že Odvolací finanční ředitelství postupovalo zcela v souladu s ustanovením § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a v intencích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 42/2010 ze dne 17. 6. 2010. K zaplacení původní doměrky žalovaný uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí je rozhodnutím, jímž se v nalézacím řízení stanovuje výše daňové povinnosti v příslušných zdaňovacích obdobích, nikoli výše dosud neuhrazené daně. Skutečnost, že daň byla již zčásti zaplacená, by bylo možno zohlednit až v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoli však v odvolacím řízení nalézacím. K výběru srovnatelného subjektu žalovaný odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 85/2013 ze dne 6. 11. 2014 a dále uvádí, že je nutno primárně přezkoumávat přiměřenost stanovené daňové povinnosti, nikoli dílčí kritéria, podle nichž byl vybírán srovnatelný subjekt. Přezkum v tomto smyslu lze provádět až poté, kdy by byla žalobcem relevantně zpochybněna samotná přiměřenost stanovené daně. K použití dokazování u novinové činnosti žalobce žalovaný konstatuje, že není možné kombinovat dokazování a pomůcky při zjišťování daňové povinnosti. Žalovaný uvádí, že daň byla stanovena kombinací pomůcek, a to díky srovnatelnému subjektu a dokladů ke stavební činnosti předložených žalobcem a akceptovaných správcem daně jako pomůcky. K dokladům žalovaný uvádí, že pokud je stanoven základ daně metodou srovnatelného subjektu, z povahy věci zde nemohly být žádné z dokladů nijak zohledňovány. K namítanému postupu při seznámení se zjištěnými skutečnostmi žalovaný uvádí, že vyjádření podal žalobce pozdě a dle ustanovení § 115 odst. 2 tak neměl správce daně k případně doloženým důkazním prostředkům přihlížet. K návrhu žalobce na zrušení prvostupňových rozhodnutí uvádí, že žalobce nijak nespecifikuje, z čeho dovozuje, že by měly být zrušeny platební výměry a považuje tento návrh pouze za formální uplatnění práva.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[5] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Zdejší soud dospěl k závěru, že žaloby **nejsou důvodné**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. Soud rozhodl, poté co bylo ve věci nařízeno jednání, na němž žalobce i žalovaný setrvali a odkázali na svá písemná podání. Přičemž nebyly provedeny žádné důkazy nad rámec správního spisu.

[6] Předmětem sporu mezi účastníky řízení jsou otázky, zda došlo k naplnění zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek, zda byly pomůcky zvoleny přiměřeně a zda byla daň z přidané hodnoty pomocí zvolených pomůcek stanovena spolehlivě.

[7] Ze spisového materiálu vyplývá, že dne 11. 8. 2011 byla zahájena u žalobce daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. Dne 26. 10. 2011 byl žalobce vyzván Výzvou č. j. 163793/11/298931702522 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Žalobce prokázal skutečnosti listinou ze dne 7. 11. 2011. Dne 21. 11. 2011 proběhlo ústní jednání týkající se výzvy správce daně v rámci prováděné kontroly. Z protokolu o ústním jednání vyplývá, že žalobce nebyl schopen prokázat zboží, které bylo zahrnuto do zdanitelných příjmů. Žalobce měl k dispozici pouze paragony a denní tržby z pokladen. Žalobce neprováděl ani inventarizaci a nebyl schopen doložit výši vykázaných příjmů a uskutečněných zdanitelných plnění za obě zdaňovací období

ve vazbě na absenci evidence zásob. Na základě ústního jednání ze dne 21. 2. 2012 žalobce podal vyjádření ke kontrolnímu zjištění doručené správci daně dne 15. 3. 2012, přičemž žalobce v uvedeném vyjádření tvrdí, že předložil veškeré doklady, které má. Dále uvádí, že „*p. Č. nemá kompletní znalosti o vedení účetnictví, jak při přepočtu korunou, tak i v dalších skutečnostech, které se mají vést v daňové evidenci dle zákona, aby byla prokázána správnost příjmů a tak jsme s ní ukončili smlouvu o vedení účetnictví.*“ Na základě úředního Záznamu o skutečnostech zjištěných správcem daně ze dne 12. 2. 2013, č. j. 318700/13/3008-05401-702522 byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2009 až 2010 stanovena pomocí pomůcek. Daňová kontrola provedená u žalobce byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 20. 3. 2013, č. j. 318477/13/3008-05401-702522 a jejím projednáním, kde žalobce nevznáší žádné námitky a nemá žádné návrhy, vyjádření nebo výhrady k obsahu. Žalobce se k věci pouze krátce vyjadřuje, a to „*účetnictví mně vedla paní Č., já jsem ji jenom dávala podklady, nezasahovala jsem jí do účetnictví, tržby jsem nešidila. Kdybyste mně nedělaly kontroly, tak nevím, že je to špatně.*“ Dne 4. 4. 2013 byly vydány předmětné platební výměry, proti kterým se žalobce dne 3. 5. 2013 odvolal. Dne 30. 6. 2014 bylo žalobci zasláno *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*, které žalobce dne 2. 7. 2014 převzal. Žalobce se vyjádřil dne 16. 7. 2014 a dne 18. 7. 2014. Dne 30. 7. 2014 bylo vydáno napadené rozhodnutí.

[8] Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná, o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí nelze věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost žalobce spatřuje v nedostatečném vypořádání se žalovaného s námitkami žalobce.

[9] Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (srov. např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008 - 76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti

rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu pak pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné podmínky, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

[10] Žádnou z výše uvedených vad krajský soud v napadeném rozhodnutí neshledal. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že se žalovaný s celým případem důkladně seznámil a neopomenul žádné skutečnosti, které jsou v dané věci podstatné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný zabýval všemi námitkami. Krajský soud proto neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost, která spočívá dle žalobce v nedostatečném vypořádání námitek v napadeném rozhodnutí a nedostatečném odůvodnění. Je zřejmé, že žalovaný výrok řádně odůvodnil, je zřejmé, kdo jsou účastníci řízení, odůvodnění neobsahuje žádnou vnitřní rozpornost v hodnocení žalovaného, když vede celá právní argumentace ke stejnému závěru, odůvodnění obsažené v napadeném rozhodnutí je vyčerpávající a žalovaný se vyjadřuje ke všem námitkám žalobce. Krajský soud konstatuje, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

[11] Soud se dále musel vypořádat s otázkou, zda byly splněny podmínky pro použití pomůcek správcem daně pro zjištění základu daně. K tomu, aby správce daně přistoupil k pomůckám, musí být splněny kumulativně tři podmínky, a to, že daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování (neunesl důkazní břemeno), dále kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a poslední podmínka je, že daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. K dokazování pomůckami uvádí Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, že „[j]sou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň podle pomůcek. Přitom musí dostát nárokům, které zákon o správě daní a poplatků na stanovení daně podle pomůcek klade. Správce daně tedy nemůže v takové situaci postupovat tak, jako by daň stanovil dokazováním, nepostačují-li shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, www.nssoud.cz). Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123, www.nssoud.cz).“ Přestože se výše uvedená judikatura váže k právní úpravě předešlé, zdejší soud konstatuje, že principy daňového řízení a základní pravidla zůstávají i nadále v úpravě nové, dle daňového řádu, stejná. Ze spisového materiálu vyplývá, že daňový subjekt nebyl schopen prokázat svá tvrzení ohledně daně z přidané hodnoty ani na základě výzev, ani na základě ústních jednání mezi správcem daně a daňovým subjektem. Správce daně tak musel, dle zákona, přistoupit k dokazování při použití pomůcek. Je zřejmé, jak uvádí ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud ze dne 6. 1. 2015, sp. zn. 8 Afs 30/2014, že stanovení daně za použití pomůcek je pouze postupem náhradním, který lze užít, pokud daňový subjekt nesplnil své povinnosti dle ustanovení § 98 a § 145 daňového řádu. Nejvyšší soud dále konstatuje, že „[j]akkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně.

Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.“

[12] U použití pomůcek je zásadní, aby pomůcka byla přiměřená a subjekt byl vybrán alespoň srovnatelný a daň tak mohla být dostatečně spolehlivě zjištěna. Z výše uvedeného je zřejmé, že nelze na základě pomůcek reálně zjistit výši výsledné daně zcela přesně. Vždy je ale nutné, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. K dostatečné spolehlivosti uvádí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 1. 2015, č. j. 8 Afs 30/2014, že „[j]akkoliv je obtížné obecně vymezit „dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout **výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti** (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 28/2007 – 156 a čj. 8 Afs 69/2010 – 103, nebo rozsudek ze dne 13. 10. 2014, čj. 8 Afs 85/2013 – 72). Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.“ Ze spisového materiálu vyplývá, že zvolená pomůcka - srovnatelný subjekt měl za stejná zdaňovací období nižší hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění. Je zřejmé, že zvolený subjekt, tak nebyl nepřiměřený a celkový výsledek stanovení daňové povinnosti zvoleného subjektu, tak nebyl zásadně rozdílný oproti výsledku kontrolovaného daňového subjektu.

[13] Další otázkou, kterou se zdejší soud zabýval, se týkala vymezení, v jakém rozsahu může soud přezkoumávat použití pomůcek správcem daně při zjišťování základu daně u daňového subjektu. Ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu vymezuje přezkum u rozhodnutí, které směřuje proti stanovení daně podle pomůcek tak, že orgán **zkoumá dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek**. K přezkumu se vyjádřil ve svém rozhodnutí Nejvyšší správní soud č. j. 9 Afs 77/2013-67 ze dne 13. 11. 2014 tak, že „[s]právce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí *demonstrativní výčet pomůcek*. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád **klade požadavek na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě** (viz výše citovaný § 98 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich

naprostou absenci. “ Ze spisového materiálu v předmětné věci vyplývá, že správce daně zvolil dva subjekty, které odpovídají činnosti žalobce, a to prodeji květin, dárkového a dekoračního zboží, novin a časopisů. Stanovením poměrné části uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění z vykázaných hodnot srovnatelných subjektů „A“ a „D“, jak v napadeném rozhodnutí správce daně užívá, v poměru 48,1 % a 51,9 % a jejich následným sloučením došlo ke stanovení daňové povinnosti žalobce. Na základě pomůcek byla zjištěna hodnota nižší, a tudíž výsledná hodnota byla ve prospěch žalobce. Nejedná se v tomto případě o exces. Správce daně postupoval zcela logicky v rámci zákona.

[14] Nejvyšší správní soud dále ve svém rozhodnutí uvádí, že „[u] dalších námitek, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze odkázat na judikaturu, kterou zmiňoval i krajský soud. V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, zdejší soud konstatoval, že **oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně.** Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. **Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně.** Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. „Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, na který již poukázal krajský soud). **V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech.** Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. **Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.** Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. 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, který mu nejvíce vyhovuje. 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 (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). K tomu, aby daňový subjekt mohl namítat nesprávný postup správce daně, musela by námitka směřovat proti jednoznačnému excesu správce daně při použití pomůcek. V tomto případě zdejší soud uvádí, že z nařízeného soudního jednání a z obsahu spisového materiálu je zřejmé, že správce daně postupoval v rámci zákona a přiměřeně, bez excesivního jednání při výběru srovnatelného subjektu jako pomůcky při zjišťování základu daně. K samotným námitkám se vyjadřuje i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 6. 1. 2015, č. j. 8 Afs 30/2014 - 75, uvádí, že „[p]ři stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. 25 a 37, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek. V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy.“ Žalobce v tomto případě brojil proti volbě pomůcky a proti hodnocení srovnatelného subjektu. Zdejší soud zdůrazňuje, že žalobce nepodložil žádnými důkazními prostředky tvrzení o tom, že srovnatelný subjekt má dvakrát větší marži, a proto se nemůže jednat o subjekt srovnatelný. Z obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by se jednalo o subjekt nesrovnatelný. Zvolená pomůcka byla přiměřená.

[15] Podle ust. § 68 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých 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. Na základě shora zjištěného skutkového stavu dospěl soud k jednoznačnému závěru, že žalobce nedoložil správci daně jím požadované podklady, které byly bezpodmínečně nutné k přezkoumání daňové povinnosti žalobce u DPH za rok 2009 a 2010. Ze získaných důkazních prostředků nebylo možno objektivně stanovit daň dokazováním a správce daně správně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Námitka žalobce směřující k tomu, že bylo možné použít u činnosti žalobce – u novin, dokazování, není důvodná. V případě doměření daně pomocí pomůcek není možné použít dokazování. Jedná se o případ, kdy dokazování u daňového subjektu selže, tudíž dochází k přechodu na doměření dle pomůcek. Není možné kombinovat dva přístupy stanovení daně. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003 Sb., ke kombinaci dokazování a pomůcek uvádí, že „[s]právce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.“ Je ale pravdou, že součástí pomůcek jsou a musí být i skutková zjištění správce daně, neboť stanovení daně podle pomůcek je postup, který vyplývá z chování daňového subjektu v příslušném daňovém řízení. Povaha pomůcek tak není dána jejich odlišným vymezením oproti dokazování, ale procesním způsobem při jejich použití v daném řízení. I pomůcky jsou skutková zjištění, rozdíl oproti dokazování je v tom, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost v příslušném daňovém řízení při dokazování a takového zjištění tedy správce daně dosáhne jiným způsobem, aniž by musel provádět procesně dokazování (srov. např. i rozsudek Nejvyššího

správního soudu uveřejněný pod č. 675/2005 Sb. NSS). Zdejší soud námitku směřující do přiměřenosti a správnosti použitých pomůcek vyhodnotil jako **námitku nedůvodnou**.

[16] Z obsahu správního spisu soud zjistil, že pomůcky, které správce daně použil, zcela odpovídají popisu, který je obsažen v napadeném rozhodnutí. Podle názoru soudu použité pomůcky byly zvoleny adekvátně s ohledem na předmět podnikání žalobce a na základě dalších správcem daně zvolených kritérií, které zdejší soud považuje taktéž za dostatečné. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011-74, uvádí, že „[d]aň musí být i na základě pomůcek stanovena přiměřeně spolehlivě. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu by mělo použití pomůcek vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS). Z tohoto pohledu nelze za pomůcku považovat např. metodu, která by odporovala základním zásadám logického myšlení. Správce daně má široký prostor ke správnímu uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Každé správní uvážení má však v právním státě své meze, přičemž správní soudy jsou povolány k přezkumu, zda správní orgán tyto meze nepřekročil a správní uvážení nezneužil. V tomto duchu je třeba interpretovat i § 50 odst. 5 daňového řádu. Odvolací orgán ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1356/2007 Sb. NSS, a dále odkazovaná judikatura).“ V tomto případě tak byla daň pomocí pomůcek stanovena dostatečně v rámci správního uvážení. U postupu správce daně nedocházelo ke zjevně nesprávným či nelogickým postupům. Zdejší soud tak **námítky** směřující proti volbě pomůcky – srovnatelného subjektu považuje za **nedůvodné**.

[17] Žalovaný brojí proti způsobu změny výroku prvostupňového rozhodnutí v napadeném rozhodnutí. Tvrdí, že je nepřehledné a nesrozumitelné, dle žalobce měl žalovaný část výroku doplnit a část nechat dle vlastního uvážení. Zdejší soud k námitce konstatuje, že správní orgán postupoval v souladu se zákonem, a to dle ustanovení § 116 odst. 1 písm. a) tak, že napadené rozhodnutí změnil. Ke změně rozhodnutí se vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, kde uvádí, že „[ž]e daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně rozhodnutí pak platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn. Změna rozhodnutí ale spočívá výhradně ve změně výroku, protože pouze výrok je závaznou a vykonatelnou částí správního aktu, kterou se přiznává účastníkům řízení určité právo nebo se mu stanoví určitá povinnost, popř. se závazně deklaruje, že zde určité právo nebo povinnost je, či není. Změna výroku navíc musí být podepřena vyložením důkazního a právního stavu a z nich vyplývajících odlišností mezi důvody rozhodnutí správního orgánu prvního a druhého stupně. Při změně napadeného rozhodnutí závisí vyjádření výroku rozhodnutí o odvolání vždy na konkrétních okolnostech a vhodnosti vybraného řešení. Z formulace výroku však musí být jednoznačně zřejmé, jak se rozhodnutí mění a že bylo přezkoumáno v rozsahu požadovaném zákonem (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Rozhodnutí o odvolání je tak v daňovém řízení nejčastěji koncipováno formálně jen jako rozhodnutí o změně prvoinstančního rozhodnutí. Je jen otázkou způsobu vyjádření, zda v odvolacím rozhodnutí je uvedeno nové celé znění výroku (včetně i části jejíž formulace se fakticky nemění) a nebo jsou uvedena nová znění částí výroku, kde se formulace mění s tím, že ostatní části zůstávají nezměněny. Tomu odpovídá i žalobou napadené rozhodnutí.“ Správní

orgán tak svým postupem neporušil zákonná ustanovení týkající se změny prvostupňového rozhodnutí. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že byla provedena změna výroku. Změna je v napadeném rozhodnutí dále odůvodněna. Formulaci, kterou zvolil správní orgán v napadeném rozhodnutí nelze nic vytknout. Žalobní **námítka** tak zdejší soud považuje za **nedůvodnou**.

[18] Žalobce namítá, že již část napadených platebních výměrů uhradil a že údaje tak neodpovídají evidenci daní. Zdejší soud k námitce konstatuje, že se ztotožňuje s názorem žalovaného. Napadené rozhodnutí je rozhodnutím v rámci nalézacího řízení. Nalézací řízení slouží ke zjištění základu daně, na základě kterého je možné daň daňovému subjektu spolehlivě vyměřit. Evidence daní slouží k zaznamenávání vzniku, stanovení, splnění, popřípadě jiného zániku daňových povinností. To, že v napadeném rozhodnutí je stanovena základní výše daně neznamená, že se jedná o částku, která je evidovaná jako zůstatek na osobním účtu žalobce. Placení daní je jiná část daňového řízení, která následuje po řízení nalézacím. **Námítka** žalobce je tak **nedůvodná**.

[19] Žalobce dále namítá, že důkazní břemeno týkající se dokazování leží dle ustanovení § 92 na správci daně. Zdejší soud zdůrazňuje, že daňový subjekt má v průběhu daňového řízení nejen povinnost tvrzení, ale také povinnost důkazní dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt musí doložit takové důkazní prostředky, které budou prokazovat jeho tvrzení. Správce daně postupoval dle ust. § 92 odst. 4 a 5 a vyzval žalobce k prokázání údajů uvedených v daňových tvrzeních. Tímto postupem došlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Bylo na žalobci, aby vyvrátil tvrzení žalovaného. Žalobní **námítka** tak zdejší soud považuje za **nedůvodnou**.

[20] K námitkám týkající se výhod pro žalobce dle ustanovení § 98 odst. 2 zákona a podkladů, zdejší soud zdůrazňuje, že v případě přezkumu použití pomůcek soud přezkoumává, zda došlo k vyměření daně dle pomůcek v souladu se zákonem, zda byly zvolené pomůcky přiměřené a zda díky nim bylo možné spolehlivě zjistit základ daně, tudíž přezkoumává i to, zda správní orgán přihlížel k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Ze spisového materiálu je zřejmé, že se správní orgán vypořádal s okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. V souvislosti s tímto řízením nebyly správcem daně zjištěny ani daňovým subjektem tvrzeny v žalobě žádné okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro daňový subjekt. **Námítka** tak soud považuje za **nedůvodnou**.

[21] K námitce týkající se postupu odvolacího orgánu dle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu zdejší soud konstatuje, že žalobce měl možnost seznámit se se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení na základě výzvy ze dne 30. 6. 2014. Žalobce však reagoval po lhůtě k tomu určené a nebylo možné tak k návrhům žalobce, i k namítanému důkazu týkající se automobilu Ford Tranzit, přihlížet dle ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu, které jasně uvádí, že po uplynutí lhůty, která nesmí být více jak patnáct dní, odvolací orgán k návrhům na provedení dalších důkazů nepřihlíží. Zdejší soud považuje **námítka za nedůvodnou**.

[22] Žalobce dále navrhoval provedení důkazů u nařízeného soudního jednání, a to seznam všech srovnatelných subjektů v Jihomoravském kraji. Soud návrh na dokazování vyhlášeným usnesením zamítl s odkazem na dostatečnou spisovou dokumentaci.

[23] Závěrem žalobce navrhuje předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu. Zdejší soud považuje ustanovení § 115 odst. 4 daňového řádu za zcela ústavně konformní, resp. žalobce nepodložil tuto námitku žádnými relevantními důkazy, které by případnou ústavní konformitu zpochybňovaly. Soud proto považuje **námítku za nedůvodnou**.

[24] Zdejší soud závěrem uvádí, že žalovaný svým postupem neporušil žádné základní zásady daňového řízení. Žalovaný dle zákona umožnil žalobci vyjádřit se k jednotlivým částem daňového řízení. V rámci celého daňového řízení, včetně daňové kontroly, správce daně spolupracoval se žalobcem. Vyzýval jej k prokázání skutečností, snažil se mu, jako osobě zúčastněné, vyjít vstříc. Správce daně při zjišťování základu daně vycházel ze všech skutečností, které byly k projednávání věci relevantní, a vycházel ze skutečného obsahu právního jednání žalobce.

V. Shrnutí a náklady řízení

[25] S ohledem na vše shora uvedené soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[26] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č.j. 7 Afs 11/2014-47).

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí 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.

V Brně dne 29. června 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu