



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 Věstonická 4289/12, 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 rozhodnutí žalovaného ze dne 17.9.2014, č.j. 24063/14/5000-14202-701607,

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 rozhodnutí žalovaného ze dne 17.9.2014, č.j. 24063/14/5000-14202-701607, kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu Brno I. (dodatečné platební výměry) ze dne 18.1.2012, co do části týkající se bankovního spojení a dále

- dodatečný platební výměr č.j. 12265/12/288914711018 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008 se mění z částky 569 520 Kč na částku 208 110 Kč a snižuje se penále z částky 113 904 Kč na částku 41 622 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 12537/12/288914711018 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2009 do 31.12.2009 se mění z částky 235 600 Kč na částku 194 000 Kč a snižuje se penále z částky 47 120 Kč na částku 38 800 Kč,
- dodatečný platební výměr č.j. 12671/12/288914711018 tak, že doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2010 do 31.12.2010 se mění z částky 142 500 Kč na částku 104 500 Kč a snižuje se penále z částky 28 500 Kč na částku 20 900 Kč.

I. Podstata věci

Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím rozhodl poté, co původní rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11.9.2012, č.j. 12671/12-1200-701607, č.j. 12670/12-1200-701607 a č.j. 12669/12-1200-701607, byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28.2.2014, č.j. 62 Af 99/2012-43, 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 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 odvolacího řízení sníženy.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

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 priznání. 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 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 obchodní (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. Vyjádření žalovaného

Žalovaný předně nesouhlasí s názorem žalobce ohledně nedostatečné spolehlivosti použitých pomůcek a odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 28.2.2014, č.j. 62 Af 99/2012-43, kde již tato námitka byla vypořádána. Jen ze

skutečnosti, že žalovaný shledal některé z námitek důvodnými, nelze na použité pomůcky nahlížet jako na nespolehlivé. K nesprávnému postupu ohledně kombinace pomůcek a důkazů při vyměření daně žalovaný odkazuje na stranu 18 napadeného rozhodnutí. Pokud jde o volbu pomůcek, žalovaný zdůrazňuje, že je hodnotí tak, aby se jimi stanovená daň co nejvíce přiblížila reálnému stavu věcí.

K námitce nepřezkoumatelného výpočtu průměrné obchodní marže, kdy byly použity pomůcky pro stanovení výše tržeb za prodej zboží odběratelům, kteří hradili dodávky hotovostními platbami, žalovaný uvádí, že žalobce předal správci daně položkový rozpis účtu 504100 – Prodané zboží za leden 2009. Při porovnání těchto údajů s cenami na vydaných fakturách u náhodně vybraných a dožádaných odběratelů byla vypočítána průměrná obchodní marže ve výši 27,051 %. Způsob výpočtu zkrácených tržeb v hotovosti, který je označen jako průměrná obchodní marže, byl v průběhu daňového řízení aplikován stejně, žalovaný pouze text napadeného rozhodnutí doplnil o relevantní údaje, které již předtím byly součástí spisového materiálu.

Také žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším soudem a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

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 je nedůvodná.

Ze správního spisu vyplynuly pro soud následující relevantní skutečnosti.

Z úředních záznamů správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, a 23.12.2011, č.j. 414368/11/288932707504, 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. Správce daně tu 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. Správce daně 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. Správce daně proto porovnával získané údaje od jiných subjektů s údaji z doložené hlavní knihy účtů 504.001 – Prodané zboží a 604.001 – Tržby za zboží – velkoobchod za období 01/2009.

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 Kč byla dle úředního záznamu správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, stanovena tak, že správce daně zjistil, že při dodávkách zboží hrazeného v hotovosti byla uplatněna průměrná obchodní marže ve výši 27,051 %. Ze žalobcem předloženého výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2008 vyplývala marže ve výši 20,521 %. Objem hotovostních tržeb zjistil správce daně z předvahy k 31.12.2009. O rozdíl mezi správcem daně zjištěnou průměrnou obchodní marží při prodeji zboží hrazeného hotově (27,051 %) a žalobcem vykázanou (tvrzenou) průměrnou obchodní marží (20,521 %), tj. 6,53 %, byly tedy žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově a o tuto částku tedy správce daně tržby v hotovosti navýšil.

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 byla dle úředního záznamu správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, stanovena tak, že správce daně zjistil, že při dodávkách zboží hrazeného v hotovosti byla uplatněna průměrná obchodní marže ve výši 27,051 %. Ze žalobcem předloženého výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2009 vyplývala marže ve výši 18,436 %. 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 tedy žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově a o tuto částku tedy správce daně tržby v hotovosti navýšil.

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 byla dle úředního záznamu správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, stanovena tak, že správce daně zjistil, že při dodávkách zboží hrazeného v hotovosti byla uplatněna průměrná obchodní marže ve výši 27,051 %. Ze žalobcem předloženého výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2010 vyplývala marže ve výši 20,681 %. 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 tedy žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově a o tuto částku tedy správce daně tržby v hotovosti navýšil. Za rok 2010 nebyla žalobcem doložena předvaha, a proto správce daně zohlednil pokles tržeb, který vyplynul z výkazu zisků a ztráty ke dni 31.12.2010 oproti roku 2009.

Vedle toho správce daně zvýšil základy daně o neuznaná storna vydaných faktur, kdy byla jako pomůcka zvolena celková hodnota stornovaných vydaných faktur v částce nad 10 000 Kč za některé měsíce roku 2008, 2009 a 2010, vynásobená vždy

dvanácti měsíci, snižená o hodnotu DPH. Žalovaný pak pro nedostatečnou spolehlivost snížil správcem daně stanovené základy daně pro jednotlivá zdaňovací období o částku, představující odhad správce daně ve vztahu k výši stornovaných faktur.

Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Pomůckami podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Soud předně uvádí, že částí žalobních námitek již jednou zabýval ve svém předchozím zrušovacím rozsudku ze dne 28.2.2014, č.j. 62 Af 99/2012-43, a proto jeho závěry zčásti přebírá.

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 správci 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 stanovená 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 76/2007-75, 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 17 a 18 napadeného 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 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 daň 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 judikatorní 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 14 napadeného 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 judikatorní závěry konstatovat, že žalobce nepředložil žádné relevantní podklady, jimiž by použitý postup zpochybnil. Tabulka obsažená na straně 14 napadeného 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 z údajů od odběratelů žalobce. V této souvislosti též soud odkazuje na stranu 11 až 15 napadeného rozhodnutí, jež se věnuje 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 mýlí s podstatou doměření daně žalobci. 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 nepřijatelný.

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 (zejména šlo o úřední záznamy č.j. 413836/11/288932707504 a č.j. 414368/11/288932707504) a jaké relevantní informace z těchto úředních záznamů dovodil. Žalovaný dále tyto svoje úvahy přesahující text úředních záznamů 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 15 napadeného rozhodnutí, žalobce nezahrnul do základu daně všechny tržby v hotovosti, a proto byl výpočet obchodní marže 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 obratech na pokladně i v bance se projevují i jiné operace s penězi než samotné tržby, žalovaný se jí zabýval na straně 16 svého 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 tří zdaňovacích období. Takovou úvahu žalovaného shledává zdejší soud dostatečnou. Bez jakýchkoli podkladů nelze nespecifikované a nepředvídatelné operace s penězi jakkoli odhadovat, a tím spíše 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 straně 13 až 19 napadeného 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 (jelikož argumentace ohledně stanovení a zdůvodnění maloobchodní marže zahrnovala jeden odstavec v textu celého rozhodnutí), je třeba konstatovat, že napadené rozhodnutí již požadavkům na řádné odůvodnění co do výpočtu obchodní marže a vypořádání se s námitkami žalobce plně dostalo.

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 obou úředních záznamech, s nimiž byl žalobce seznámen (viz protokol o nahlížení do spisu ze dne 20. 1. 2012, č.j. 16331/12/288914711018) - správce daně umožnil žalobci nahlédnout do úředních záznamů a pořídit si jejich kopie. 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 ve smyslu výše citované judikatury 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, 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 28.2.2014, č.j. 62 Af 99/2012-43.

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 napadeného 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 nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Požadoval-li žalovaný náhradu nákladů řízení spočívajících v paušální částce 300 Kč za jeden úkon právní služby (vyjádření k žalobě) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, tak je již ustáleně správním soudy judikováno, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem; to je právě případ žalovaného správního orgánu, který v soudním řízení správním vystupuje coby účastník v pozici orgánu veřejné moci v oboru své

působnosti (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2015, č.j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

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 17. srpna 2016

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu