



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: **INFLY s.r.o.**, se sídlem Kopečná 940/14, Brno, zastoupeného JUDr. Ivo Panákem, advokátem, se sídlem Mezírka 1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2014, č. j. 4476/14/5000-14202-711312,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- 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 žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 16. 5. 2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2014, č. j. 4476/14/5000-14202-711312, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadené rozhodnutí o dodatečném platebním výměru na daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 27. 10. 2009 do

31. 12. 2009 vydaný Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I ze dne 29. 1. 2013, č. j. 212239/13/3001-24803-711068. Dodatečný platební výměr byl vydán na základě konečné zprávy o daňové kontrole č. j. 466770/12/288931707518. Daňová kontrola byla zahájena dne 24. 8. 2011 protokolem č. j. 309892/11/288931707518. Žalobci byla doměřena daň ve výši 178.800 Kč spolu s povinností uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně a to 35.760 Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a navrhuje jeho zrušení. Žalobce tvrdí, že žalovaný svým rozhodnutím prakticky vyloučil žalobci z účetnictví většinu nákladů vynaložených na dosažení a zajištění udržení příjmů. Čímž mu neúnosně navýšil základ daně, ale bez logické návaznosti na to, že by musely být pořízeny k dosažení příjmů. Žalobce zdůrazňuje, že žalovaný zpochybnil většinu vedeného účetnictví, když z původně vyměřené částky 14.000 Kč doměřil daň v částce 178.800 Kč a penále. Dle žalobce je základ daně nesmyslně vysoký. Žalobce tvrdí, že pokud by žalovaný použil pro stanovení daně pomůcky, byla by daň stanovena přiměřeně v poměru náklady/výnosy a ne jak je tomu nyní, kdy správce daně uvádí, že je možné, že náklady žalobce vydal, ale neprokázal dostatečně, a proto je téměř kompletně neuznává. Dle žalobce měl správce daně s přihlédnutím ke konkrétní situaci, kdy při dokazování žalobce nebyl schopen splnit některou z jím uváděných skutečností nebo některou ze zákonných povinností, zvážit postup dle ustanovení § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“). Dle žalobce se má za to, že pokud v důkazním řízení nedoložil či jinak neprokázal svá tvrzení o nákladech vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nebo případně je správce daně toho názoru, že některé částky uplatňované žalobcem jsou částkami neoprávněně zkracujícími příjmy nebo částkami, které nelze zahrnout do výdajů, měla být daň doměřena dle pomůcek při zvážení konkrétního případu a postupem dle ustanovení § 98 daňového řádu, přičemž by správce daně měl vycházet nejen ze zjištěných a tvrzených skutečností, ale z obecně platných zkušeností získaných v souvislosti s jeho činností při správě daní. V takovém případě by měl správce daně vzít v úvahu to, že žalobce musel nutně prodávané zboží nabýt do svého vlastnictví za částky, které jsou žalobcem tvrzeny a které jsou potvrzeny z účetnictví společnosti OUTFLY s.r.o. a zahrnout i další náklady jako např. poštovné, přičemž tržby žalobce byly sníženy o nepřevzaté zboží, reklamace apod. Daň vyměřená dle dodatečného platebního výměru je dle žalobce pro jeho činnost likvidační a znamenala by fakticky ukončení jeho činnosti.

III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 2. 7. 2014 navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Důvodem zvýšení základu daně bylo dle žalovaného zjištění daňové kontroly, jak uvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný odmítá závěr žalobce, že měla být stanovena daň podle pomůcek. Způsob stanovení daně není určován volbou správce daně či přáním daňového subjektu, ale právní úpravou daňové procesní normy, která stanoví zákonné předpoklady pro ten který způsob stanovení daně – dokazováním, podle pomůcek, sjednáním. Prvotním způsobem stanovení daně je dokazování. Druhý, náhradní způsob stanovení daně je stanovení

daně podle pomůcek. Tento způsob se uplatní pouze tehdy, pokud jsou splněny podmínky uvedené v ustanovení § 98 odst. 1 a 4 daňového řádu. Tyto tři uvedené způsoby stanovení daně se uplatňují v přísném pořadí a vzájemně se vylučují. Stanovení daně podle pomůcek je tak způsobem náhradním, dokazování má v daňovém řízení přednost. Pomůcky navíc nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlozoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu a umožňoval mu snížit základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti. Nelze souhlasit s žalobcem, že s ohledem na vyloučení nákladů nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo třeba přejít na stanovení daně pomůckami. V případě žalobce se jednalo především o nesystematičnost a porušení číselné řady dokladů, která měla dopad na účetní souvztažnost a způsobila nedostatečnou provázanost účetních zápisů. Toto provázání však bylo velice pečlivě položkově provedeno správcem daně v rámci daňové kontroly z dokladů, listin a záznamů doložených samotným odvolatelem a získaných správcem daně, jak vyplývá ze zprávy o kontrole. Z celého průběhu daňové kontroly a předloženého spisového materiálu je zřejmé, že daň bylo možné stanovit dokazováním, správce daně měl dostatek důkazních prostředků, které mu umožnily postupovat podle prvotního způsobu stanovení daně – dokazováním. Žalovaný má za prokázané, že při vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmů právnických osob postupoval v souladu s právní úpravou daňové procesní normy – daňového řádu a daňové hmotné normy – zákona o daních z příjmů a konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[4] 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 žaloba **není důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **bylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

[5] Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobce, provozující internetový obchod, podal 31. 3. 2010 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 27. 10. 2009 do 31. 12. 2009. Správci daně však vznikly pochybnosti o správnosti a úplnosti v něm uvedených údajů. Žalobce sám přiznává problémy ve vedení účetnictví, které vyplývají ze vzájemného obchodování mezi několika společnostmi, především se společností OUTFLY s.r.o. Správce daně zahájil dne 24. 8. 2011 daňovou kontrolu u žalobce protokolem č. j. 309892/11/288931707518. Podle Protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 11. 2012 č. j. 445305/12/288931707518 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění, možnosti vyjádřit se k výsledku nevyužil, ani neuplatnil případné návrhy na doplnění dokazování. Na základě zjištění z kontroly byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 29. 1. 2013, č. j. 212239/13/3001-24803-711068, kterým žalobci správce daně doměřil daň 178.800 Kč spolu s povinností uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně a to 35.760 Kč. Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal 25. 2. 2013, o jeho odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím dne 14. 3. 2014.

[6] V daném případě mezi žalobcem a žalovaným tkví hlavní spor v tom, zda měl správce daně postupovat při způsobu stanovení daně podle pomůcek dle ustanovení § 98 daňového řádu, a nebo na základě dokazování dle ustanovení § 92 daňového řádu.

[7] Zdejší soud zdůrazňuje, že daňový subjekt má povinnost daň tvrdit a unést důkazní břemeno svého tvrzení. Tvrzení daňového subjektu, resp. to, co musí tvrdit, vyplývá z jeho povinností stanovených přímo zákonem (povinnost tvrzení) v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, která sám učinil (např. v ústních projevech do protokolu, ale i odvolání), případně k nim byl správcem daně vyzván.

[8] Dokazování dle ustanovení § 92 daňového řádu umožňuje zjistit skutkový základ pro jeho rozhodování nezbytný, a naplnit tak účel správy daní. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[9] Jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku již nelze stanovit dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů), pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně v pořadí další metodu, a tou je užití pomůcek.

[10] Dle ustanovení § 98 daňového řádu, upravující pomůcky a sjednání daně, 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.

[11] Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění svých zákonných povinností daňovým subjektem. Mezi tyto povinnosti patří zejména podání daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje (srov. § 135 a násl., § 145), řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zák. o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (srov. § 125 a násl.), splnění povinnosti součinnosti při dokazování (srov. § 92), splnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly § 87 odst. 5 (nevyhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti), podrobení se řádně prováděné daňové kontrole, splnění povinnosti poskytnutí součinnosti k výzvě správce daně při postupu k odstranění pochybností (srov. § 90 odst. 4), součinnost daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (srov. § 167 odst. 4). (srov. Baxa a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011)

[12] Žalobce podal včas své řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob, přičemž účetnictví žalobce dle spisového materiálu vedl v souladu se zákonem o účetnictví, v průběhu daňové kontroly byla prokázána součinnost, zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána.

Na výzvu správce daně k prokázání skutečností, žalobce reagoval a snažil se nedostatky napravit a skutečnosti doplnit. V případě žalobce nebyla zpochybněna řádnost účetních dokladů, jednalo se pouze o nesystematičnost a porušení číselné řady dokladů, která měla dopad na účetní souvztažnost a způsobila nedostatečnou provázanost v rámci účetních zápisů.

[13] Nejvyšší správní soud uvádí k dokazování ve svém rozhodnutí ze dne 22. prosince 2015, č. j. 2 Afs 186/2015 - 45, že „[s]tanovení daňové povinnosti je tedy založeno **na přednosti určení daně dokazováním**. Jestliže však daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. V takovém případě zákon nabízí jiné způsoby stanovení daně. **V případě, nastane-li taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně.** Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) daň nebylo možno stanovit dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. – 35, veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou též dostupná na 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). Jedná se o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, a musí proto mít racionální povahu a v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108).“ Z výše uvedené judikatury vyplývá, že pro stanovení daně pomocí pomůcek musí být splněny kumulativně tři podmínky a to, že **(a)** stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, **(b)** daň nebylo možno stanovit dokazováním a **(c)** daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

[14] Žalobce v projednávané věci splnil svoji povinnost při dokazování **[uvedené sub. (a)]**. Jeho součinnost je prokázána z doplněného podání ze dne 3. 5. 2012 spolu s přílohami na základě výzvy správce daně ze dne 12. 4. 2012, č. j. 167536/12/288931707518, a z doplněného podání ze dne 20. 9. 2012 na základě výzvy správce daně ze dne 26. 7. 2012, č. j. 316881/12/288931707518. Daň bylo možno stanovit dokazováním, jelikož správce daně získal veškeré podklady, které ke zjištění daně potřeboval **[uvedené sub. (b)]**. Dokazování jako takové, nebylo ohroženo nedostatkem informací či součinnosti daňového subjektu. Tudíž dvě z výše uvedených zákonných podmínek pro splnění použití pomůcek **[uvedené sub. (a) a sub. (b)]** nejsou v tomto případě splněny.

[15] Dne 14. 11. 2012 bylo provedeno seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, č. j. 445305/12/288931707518. Výsledkem daňové kontroly bylo zjištění (Protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 14. 11. 2012, č. j. 445305/12/288931707518), že na základě výzev nedoložil žalobce doklady k prokázání oprávněnosti zahrnutí částky do nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Přičemž ke zjištění, ke kterým dospěl sám správní orgán, týkající se namítaných nedoložených položek, žalobce nenavrhuje žádné důkazní prostředky prokazující jiné tvrzení. Správní orgán při posuzování předložených důkazních prostředků vycházel z fakturace žalobce na zákazníky. Další rozpor správce daně zjistil u číselné řady objednávek, které však na základě vlastního šetření doplnil na základě přijatých úhrad na bankovním účtu dle ustanovení § 93 odst. 2 daňového řádu. K prokázání neodebrání či nevrácení zboží zákazníkem a prokázání oprávněnosti vystavení dobropisů k vydaným fakturám s dopadem na snížení zdaňovaných výnosů dle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu, použil správní orgán předložený soupis prodaného zboží dodavatelem OUTFLY s.r.o. daňovému subjektu, který byl předložen správci daně v rámci souběžně probíhající daňové kontroly u společnosti OUTFLY s.r.o. Správce daně shromáždil dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním.

[16] K použití pomůcek se vyjadřuje také Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, který je dostupný na www.nssoud.cz, kde vyslovil závěr, že „[s]tanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 téhož zákona, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně“. Přestože je výše uvedená judikatura vázána k zákonu o správě daní a poplatků, zdejší soud zdůrazňuje, že aktuální úprava v daňovém řádu je v použití dokazování a pomůcek totožná, tudíž citované rozhodnutí je plně použitelné i v souzené věci. Jelikož měl správní orgán jiné možnosti, jak daň dostatečně zjistit a doměřit, nejednalo se o případ, kdy by bylo nutné náhradní způsob stanovení daně v podobě pomůcek použít. Nejednalo se ani o případ, kdy daňový subjekt závažným porušením zákonných povinností, případně způsobil znemožnění stanovení daně dokazováním.

[17] Krajský soud závěrem zdůrazňuje, že podmínky pro užití pomůcek pro stanovení daně dle daňového řádu nebyly v projednávaném případě naplněny a doměření daně na základě provedené kontroly formou dokazování tak bylo v souladu se zákonem, bez pochybení na straně správce daně. Dokazováním byly zjištěny všechny rozhodné skutečnosti pro doměření daně bez nutnosti přikročení k druhé možnosti stanovování daně, k užití pomůcek. Doměření daně bylo provedeno v souladu se zákonem. Ve shodě se žalovaným soud konstatuje, že správce daně nemá na výběr způsob stanovení daně v situaci, kdy daň je možno stanovit dokazováním, jak se stalo v dané věci.

V. Shrnutí a náklady řízení

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

[19] 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 25. května 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu