



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně D.F.**, zastoupené *Mgr. Alenou Chaloupkovou, advokátkou, se sídlem Plzeň, K Merfánům 47*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 431/27, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. července 2014, čj. 16659/14/5000-14104-703916,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Napadené rozhodnutí

Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště Plzeň-jih ze dne 29.11.2013, čj. 1709516/13/2303-248000-403228. Finanční úřad tímto dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 za použití pomůcek ve výši 51.825,- Kč a současně žalobkyni uložil zákonná povinnost uhradit penále ve výši 10.365,- Kč.

II. Žaloba

Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, ve které akceptovala, že v dané situaci nebylo možné zjistit daň dokazováním, neboť nepředložila správci daně žádnou dokumentaci a byly tak splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti s použitím pomůcek. Při aplikaci ust. § 98 daňového řádu však správce daně pochybil, když nepřihlédl dostatečně k okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, a to zejména k okolnostem vztahujícím se k ukončení činnosti žalobkyně. Dále správce daně nesrovnával situaci žalobkyně se srovnatelnými daňovými subjekty, které nebyly ve fázi ukončení činnosti a konečného rozprodávání zboží, nevypořádal se ani s tím, proč podle jeho názoru lze stanovit daň podle jím využitých pomůcek dostatečně spolehlivě a neodůvodnil ani konkrétní postup při použití pomůcek, a to jak ke zjištění částce dospěl. Žalobkyně uváděla, že z důsledku neúspěšného provozování obchodu s potravinami končila svoji podnikatelskou činnost, vyprodávala zboží ve snaze ukončit činnost v co nejkratší době, s co nejmenší ztrátou a s cílem zbavit se zboží tak, aby jej nemusela likvidovat jiným způsobem. Vzhledem k charakteru podnikatelské činnosti žalobkyně nakupovala zboží s krátkodobou trvanlivostí. Ztráty stanovené správcem daně jen ve výši 3% nemohou být proto odpovídající pro daný typ zboží a danou situaci. Navíc správce daně určil marži ve výši 32%, která rovněž není reálná a spolehlivě zjištěná. Při propočtu obchodní přírážky správce daně vycházel z dokladů od největších dodavatelů žalobkyně, vypočetl průměrnou obchodní přírážku, avšak již neuvedl, o jaké nákupní a prodejní ceny se mělo jednat, zda se jednalo o nákupní ceny zjištěné u dodavatele žalobkyně nebo u srovnatelných daňových subjektů. Postup v tomto směru je podle žalobkyně zcela nepřezkoumatelný. Správce daně neuvedl ani bližší okolnosti, které by umožnily posoudit, zda použité daňové subjekty a jimi vykazované hodnoty a situace, ve které se nacházely, jsou skutečně srovnatelné se situací žalobkyně a proto v této části je rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Správce daně zohlednil ztratné ve výši 3% z veškerého zboží, ale neodůvodnil, zda zohlednil i skutečnost, že s ohledem na ukončení činnosti, množství neprodaného zboží bylo logicky vyšší z důvodu časového tlaku a neprodané zboží v daném časovém období bylo nutné jen zlikvidovat a nebylo jej možné dále prodávat. Je logické, že ukončení činnosti přináší vyšší ztrátovost u zboží.

Žalobkyně tvrdila, že správní orgán měl celkový výpočet stanovení daně podle pomůcek v odůvodnění rozhodnutí uvést a vysvětlit a ne jen odkázat, že podle pomůcek dospěl k závěru, jaká je výše příjmů a výdajů. Tento postup správního orgánu je opět nepřezkoumatelný. Nelze dospět k závěru, že by daň byla stanovena spolehlivě.

Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného jako nezákonné zrušil a aby žalovanému byla uložena povinnost nahradit náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný konstatoval, že žalobkyně akceptovala splnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a v žalobě napadala pouze otázku přiměřenosti použitých pomůcek při stanovení daně. Ve vztahu k žalobní námitce týkající se správcem daně určené výše ztrátovosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.4.2014, čj. 1Afs 20/2014-40 a uvedl, že ve světle zaujatého právního názoru Nejvyšším správním soudem v obdobné otázce nemůže námitka žalobkyně týkající se nepřiměřenosti určené procentuální míry ztrátovosti vycházející z poznatků správce daně získaných během kontrol u jiných subjektů obstát, neboť se jedná o dílčí pomůcku při stanovení daně a žalobkyně ani neprokázala, že by stanovená daň neodpovídala skutečnosti. Stejně tak žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že správcem daně vypočtená marže nebyla reálná. Správce daně v odůvodnění svého dodatečného platebního výměru na jeho str. 6 a 7 provedl výpočet na základě několika dokladů od největších dodavatelů žalobkyně, u kterých byly uvedeny prodejní ceny. Porovnáním nákupních a prodejních cen dospěl k závěru, že průměrná přírážka na cigaretách činila 6% a na ostatním zboží 32%. Podle těchto určených marží byl posléze proveden výpočet tržeb.

Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobkyně, že nebylo dostatečně přihlédnuto ke skutečnostem, ze kterých pro žalobkyni vyplývají výhody. Z dodatečného platebního výměru vyplývá, že správce daně zohlednil slevy na dani a žalobci zvýšil výdaje o jím neuplatněné doklady, neboť shledal, že tyto svou povahou a množstvím souvisejí s podnikatelskou činností žalobce. Žádné další výhody, které by měly být vzaty v úvahu, nebyly v řízení prokázány a nemohly být při výpočtu daně zohledněny.

K žalobní námitce týkající se stanovení daňové povinnosti ve vztahu k srovnatelným daňovým subjektům žalovaný uváděl, že tyto subjekty sloužily pouze pro kontrolu výpočtu provedených správcem daně na základě ostatních pomůcek. Správce daně použil tři srovnatelné subjekty, které měly o něco nižší roční obraty než žalobkyně, podnikaly ve stejném oboru, v obdobném regionu a neměly zaměstnance. Správce daně porovnal průměrnou marži žalobce s maržemi u těchto subjektů a zjistil, že jím stanovená marže žalobkyni je nižší, než jakou vykazují tyto srovnatelné daňové subjekty. Proto dospěl k závěru, že vypočtená a určená marže je přiměřená.

Vzhledem k tomu, že uplatněné žalobní námitky žalovaný posoudil jako nedůvodné, navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Projednání věci před krajským soudem

V průběhu řízení před krajským soudem žalobkyně prostřednictvím své zástupkyně plně setrvala na právní argumentaci obsažené v žalobě a navrhovala zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť daňová povinnost žalobkyni stanovená podle pomůcek nebyla stanovená dostatečně spolehlivě.

Strana žalovaná v průběhu jednání na podkladě právních názorů obsažených v odůvodnění napadeného rozhodnutí i v písemném vyjádření k projednávané žalobě označila žalobní námitky za nedůvodné a navrhla zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Žaloba není důvodná.

Při posuzování důvodnosti jednotlivých žalobních bodů krajský soud vycházel z ust. § 98 zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu, podle kterého nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze stanovit daň 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.

Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i kdyby jím nebyly uplatněny. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami jsou zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Krajský soud současně vycházel z ust. § 114 odst. 4 daňového řádu upravujícího postup odvolacího orgánu, podle kterého v případě, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použitím tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

Při posuzování důvodnosti žalobních tvrzení o nepřezkoumatelnosti postupu správce daně při propočtu obchodní přírážky, výše ztrátového a při celkovém stanovení daňové povinnosti žalobkyni s použitím pomůcek vycházel krajský soud z obsahu správního spisu, ze kterého bylo nesporně zjištěno, že dne 15. dubna 2013 správce daně zahájil u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2011 a kontrolní zjištění byla v rámci zpracované zprávy o daňové kontrole projednána se žalobkyní dne 13.11.2013. Celkový postup při stanovení daně podle pomůcek správce daně shrnul v úředním záznamu ze dne 22.11.2013 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2011, správce daně shrnul svá zjištění o rozsahu dodávek zboží pořizovaného žalobkyní v rámci podnikatelské činnosti a u jednotlivých dodavatelů zboží pro rok 2011 část druhu pořizovaného zboží z výše kupních cen zboží bez DPH a stanovil procentuální podíl z celkového nákupu zboží a určil větší dodavatele podle nejvyššího dosaženého procentního podílu pořizovaného zboží. Správce daně použil dále dostupné doklady od největších dodavatelů, ve kterých byly uváděny prodejní ceny a provedl propočet obchodní přírážky za jednotlivé doklady. Podílem prodejní ceny včetně DPH a nákupní ceny včetně DPH tak byla zjištěna průměrná obchodní přírážka ve výši 32% u zboží a 6% u cigaret. Na podkladě zásob zboží v rozsahu prodaného zboží, zohledněním ztrátového ve výši 3%, provedl správce daně výpočet tržeb a postupem podle § 7

zákona o daních z příjmů za rok 2011 provedl výpočet dílčího základu daně a po přihlédnutí k nezdanitelným částem základu daně stanovil daň podle § 16 odst. 1 zák. o daních z příjmů. Současně správce daně vyhodnotil tři srovnatelné daňové subjekty podnikající ve stejném oboru a v obdobném regionu jako žalobkyně, nemající vlastní zaměstnance a s ročními obraty nižšími než žalobkyně. Kontrolním propočtem tržeb za prodané zboží a výdajů vynaložených za prodané zboží bylo u žalobkyně dosaženo v roce 2011 podílu u těchto vstupních hodnot ve výši 1,28, přičemž u zmíněných srovnatelných subjektů tento podíl činil 1,40, 1,33 a 1,34. Tyto skutečnosti týkající se postupu správce daně při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek se staly součástí odůvodnění dodatečného platebního výměru (*strana 2 – 9*) vydaném Finančním úřadem pro Plzeňský kraj dne 29.11.2013.

V přezkoumávaném případě v rámci stanovení daně pomocí pomůcek žalobkyně akceptovala způsob stanovení daně, uznala, že nedostála své důkazní povinnosti a daň nebylo možné stanovit dokazováním. Proti rozhodnutí žalovaného a správce daně I. stupně žalobkyně namítala, že použité pomůcky byly neadekvátní, neboť žalobkyně ukončující v důsledku neúspěšného podnikání provozování obchodu s potravinami, vyprodávala zboží v co možná nejkratší době, byla v jiné situaci než tři srovnatelné daňové subjekty. Krajský soud však k tomuto tvrzení ve shodě s rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nezbytné posuzovat značně restriktivně. Je třeba přitom mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, ke kterému správce daně přistoupí až v případě, kdy je osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za této situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití určitých, konkrétních pomůcek. Je nezbytné vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy a že obstará pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem. Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek při stanovení jeho daňové povinnosti ani napravovat použitelné a vhodné pomůcky a nesvědčí mu ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek. Takové právo by svědčilo daňovému subjektu jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená podle pomůcek nebyla s ohledem na přiměřenost použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. (*obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.7.2007, čj. 9 Afs 28/2007-156 nebo v rozsudku ze dne 2.4. 2014, čj.1 Afs 20/2014-40, dostupných na www.nssoud.cz*)

K otázce adekvátnosti a přiměřenosti použitých pomůcek se vyjádřil Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 2. dubna 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, ve kterém konstatoval v části jeho odůvodnění [36] a [37], že *oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu 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, navrhopvat 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“

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.

V přezkoumávaném případě krajský soud shledal, že žalobkyně sice v uplatněné námitce proti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek tvrdila skutečnosti, kterými zpochybňovala způsob stanovení obchodní přírážky (*pozn. soudu: ve smyslu výnosu z nakoupeného zboží a nikoliv marže ve smyslu výnosu z prodeje zboží*) a okolnosti zpochybňující reálnost a stanovení výše ztrátového 3% a současně tvrdila, že daňová povinnost nebyla správcem daně stanovena dostatečně spolehlivě. Potud je nezbytné akceptovat, že žalobkyni příslušelo právo vznést námitku proti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť tvrdila, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Dostatečnou spolehlivost stanovené daně je však nezbytné posuzovat ve vztahu k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti a ve vznesených námitkách je žalobkyně jako daňový subjekt povinna uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené a svá tvrzení musí podložit odpovídajícími důkazy. Protože **důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží na daňovém subjektu** a své tvrzení žalobkyně nedoprovodila jediným důkazem, kterým by unesla své důkazní břemeno k prokázání opodstatněnosti vznesených námitek, krajský soud na podkladě výše uvedeného úsudku žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou a přistoupil podle § 78 odst. 7 s.ř.s. k jejímu zamítnutí.

Výrok o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a protože žalovaný, které v řízení dosáhl procesního úspěchu náhradu nákladů řízení nežádal, bylo rozhodnuto, že žádný z účastníků na náhradu nákladů řízení nemá právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve třech 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 8. září 2015

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu