



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Dvořák comte, a.s.** se sídlem Malá strana 30, Cetkovice, zast. JUDr. Františkem Frkalem, advokátem se sídlem Příkop 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 11. 9. 2012, č. j. 13137/12-1302-700225,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci, stručné shrnutí obsahu rozhodnutí žalovaného

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2012, č. j. 13137/12-1302-700225. Žalovaný zamítnul odvolání proti níže specifikovaným dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Boskovicích ze dne 19. 9. 2011.

Dodatečnými platebními výměry byla podle ust. § 98 odst. 1, § 147 a § 143 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d.ř.“) a podle zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) stanovena žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle pomůcek, a to za zdaňovací období březen 2007 ve výši 203 Kč, penále 40 Kč (č.j. 94737/11/284922702850), za zdaňovací období duben 2007 ve výši 13 188 Kč, penále ve výši 2 637 Kč (č. j. 94772/11/284922702850), za zdaňovací období květen 2007 ve výši 6 140 Kč, penále ve výši 1 228 Kč (č. j. 94806/11/284922702850), za zdaňovací období červenec 2007 ve výši 21 870 Kč, penále ve výši 4 374 Kč (č. j. 94817/11/284922702850), za zdaňovací období srpen 2007 ve výši 1 604 Kč, penále ve výši 320 Kč (č. j. 94820/11/284922702850), za zdaňovací období září 2007 ve výši 1 693 Kč, penále ve výši 338 Kč (č. j. 94823/11/284922702850), za zdaňovací období říjen 2007 ve výši 857 Kč, penále ve výši 171 Kč (č. j. 94825/11/284922702850), za zdaňovací období listopad 2007 ve výši 120 Kč, penále ve výši 24 Kč (č. j. 94837/11/284922702850) a za zdaňovací období prosinec 2007 ve výši 5 321 Kč, penále ve výši 1064 Kč (č. j. 94838/11/284922702850).

Daňová kontrola byla u žalobce zahájena dne 23. 3. 2010, k jejímu provedení byl pověřen FÚ Brno III (dále jen „správce daně“). Proti jejímu zahájení podal žalobce námitky. Dne 23. 3. 2010 byla žalobci doručena výzva k předložení dokladů dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) a e) ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Byl upozorněn, že nesplní-li při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a nebude-li možno stanovit daň dokazováním podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je správce daně oprávněn stanovit daň za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Dne 19. 4. 2010 bylo správci daně doručeno podání označené jako předložení dokladů. Žalobce zde požádal o prodloužení lhůty z důvodu hospitalizace předsedy představenstva. Dne 29. 4. 2010 mu bylo doručeno rozhodnutí o zastavení řízení ve věci žádosti o prodloužení lhůty z důvodu neuhrazení poplatkové povinnosti. Dne 11. 5. 2010 oznámil správci daně podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem spočívajícím v daňové kontrole ke zdejšímu soudu. Následně byl žalobce opětovně vyzván k prokázání skutečností, předložení dokladů a rovněž byl poučen o následcích nesplnění výzvy (výzva č. j. 123267/10/290933704743, doručena dne 17. 5. 2010). Správce daně žalobce dne 2. 6. 2010 informoval, že podání žaloby není důvodem k neprovádění daňové kontroly. Dle vyjádření žalobce adresované správci daně by po podání žaloby nemělo být pokračováno v daňové kontrole. Dne 3. 8. 2010 byla žalobci doručena třetí výzva k prokázání skutečností, předložení dokladů a výzva rovněž obsahovala poučení o následcích jejího nesplnění (výzva č. j. 168022/10/290933704743). V reakci žalobce znovu uvedl, že po dobu soudního řízení by neměla pokračovat daňová kontrola. Na to mu správce daně oznámil, že ani zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) mu neukládá, aby z důvodu podání žaloby přerušil daňovou kontrolu až do doby rozhodnutí soudu o žalobě. Rovněž jej upozornil, že dosud nesplnil podmínky plynoucí z výzvy a na následky jejich nesplnění. Předvolání k projednání daňové kontroly č. j. 187271/10/290933704743 bylo žalobci doručeno dne 22. 9. 2010. Dne 6. 10. 2010 bylo správci daně doručeno podání žalobce se žádostí o posunutí termínu projednání výsledků kontroly z důvodu nemoci předsedy představenstva. Předvolání k projednání výsledku daňové kontroly č. j. 198605/10/290933704743 bylo doručeno předsedovi představenstva dne 13. 10. 2010, místopředsedovi představenstva dne 15. 10. 2010 a žalobci dne 11. 10. 2010.

Předvolání k seznámení s výsledky kontrolního zjištění bylo žalobci doručeno dne 29. 3. 2011. Žalobce v reakci uvedl, že daňová kontrola nebyla platně zahájena, což je řešeno soudní cestou. Správci daně nikdy nesdělil, že nevyhoví jeho výzvě či neumožní daňovou kontrolu. Není mu proto zřejmé, z jakého důvodu je předvolán k seznámení s výsledky kontrolního zjištění, když neproběhla žádná daňová kontrola. Byla-li daň stanovena na základě pomůcek, pak je krácen na svém právu předkládat důkazy. Správce daně v odpovědi uvedl, že žalobce byl třikrát vyzván k předložení důkazních prostředků a současně i poučen o následcích nesplnění takových výzev. S výsledkem daňové kontroly pak byl seznámen při ústním jednání dne 20. 4. 2011. Žalobce podal několik stížností na nesprávný postup správce daně. Vyjádření ke kontrolnímu zjištění s návrhem doplnění řízení či předložení důkazních prostředků však neučinil. Rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 9 Aps 2/2011-67 ze dne 16. 11. 2011 byla zamítnuta kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 8. 6. 2011, č. j. 30 Af 50/2010-42, kterým byla zamítnuta žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, spočívajícím v provádění daňové kontroly bez sdělení konkrétních pochybností.

Žalovaný v rozhodnutí rovněž uvedl, že správce daně seznámil žalobce s použitými pomůckami, čímž dostal své povinnosti jednání ve vzájemné spolupráci dle ust. § 6 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d.ř.“). K námitce žalobce, týkající se postupu v rozporu s ust. § 98 d.ř. (správce daně ignoroval nabízenou součinnost a nevyužil jeho vysvětlení k přijatým platbám), žalovaný uvedl, že ust. § 98 odst. 1 d.ř. obsahuje zákonné omezení práva na součinnost, neboť správce daně si může obstarat pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem. Postup správce daně byl logický, protože jednání žalobce mělo obstrukční charakter a nesplnil ani několik výzev. Při stanovení podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění pak žalobce vycházel z údajů vykázaných v žalobcem podaných daňových přiznáních za zdaňovací období červenec až prosinec 2006 a leden a únor 2007 a z výnosu žalobce za zdaňovací období 2007, stanovených na základě kontrolního zjištění na dani z příjmu právnických osob. Zohlednil přitom alikvotní část nedoloženého a neprokázaného nároku na odpočet daně a sezónnost provozované živnosti. Správce daně přihlédl nejen k výhodám svědčícím ve prospěch daňového subjektu, ale dospěl i ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti.

II. Obsah žaloby

Dne 23. 3. 2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola za zdaňovací období březen až prosinec 2007. Proti jejímu zahájení vznesl námitku, avšak správce daně jí nevyhověl (rozhodnutí správce daně ze dne 2. 4. 2010). Následně podal proti daňové kontrole žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. Proto nedoložil v průběhu daňové kontroly žádné doklady ke kontrole. Přípisem ze dne 12. 9. 2011 však správce daně informoval o své připravenosti poskytnout součinnost při stanovení daně dle pomůcek.

Namítal, že správce daně v rozporu se zásadami zakotvenými v ust. § 98 d.ř. ignoroval nabízenou součinnost a využil jako pomůcku toliko přiznání žalobce za zdaňovací období červenec až prosinec 2006, leden a únor 2007. V rámci vysvětlení by se vyjádřil, případně předložil doklady k platbám, které se týkaly předcházejícího zdaňovacího období, a rovněž i k částkám, z nichž není zřejmé, zda jsou včetně daně. Ve spojení s výpisem z

jeho bankovního účtu by pak správce daně získal věrohodný přehled o jeho daňové povinnosti. Správce daně tudíž nevyužil pomůcku ve formě součinnosti, tj. podání vysvětlení. Prostřednictvím této pomůcky ve spojení s bankovními výpisy by nepochybně dospěl k objektivnějšímu stanovení daně. Není-li správce daně schopen spolehlivě stanovit daň podle pomůcek, pak musí daň sjednat. Z výše popsaných důvodů nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek ani přiměřenost použitých pomůcek.

Dále namítal, že ode dne zahájení daňové kontroly popíral její oprávněnost a rovněž mu nebylo doručeno pověření k provedení daňové kontroly FÚ Brno III. Své povinnosti při dokazování nesplnil, neboť byl přesvědčen o nesprávnosti zahájení daňové kontroly, neoprávněnému pověření k provedení daňové kontroly FÚ Brno III a nedoručenému originálu pověření pro FÚ Brno III. Zprávy předložené při jednání dne 2. 9. 2011 pak neobsahovaly konkrétní výsledky daňové kontroly. Správce daně však argumentoval tím, že daňová kontrola je ukončena, a proto nemohl postupovat jinak, než takto předloženou zprávu nepřevzít. Tvrzení o ukončení daňové kontroly je však v rozporu s oznámením správce daně o stanovení daně dle pomůcek (žalobci doručeno dne 6. 9. 2011). Po doručení zprávy o daňové kontrole a poté, co se poprvé dozvěděl o stanovení daně dle pomůcek, navrhl dne 12. 9. 2011 správci daně svou součinnost. Správce daně reagoval odkázáním na FÚ Boskovice (přípis ze dne 15. 9. 2011). Žalobce předpokládal, že o postoupení věci zpět z FÚ Brno na FÚ Boskovice bude informován a duplicitně nabídne součinnost. I bez toho však musel mít FÚ Boskovice informaci o nabídce součinnosti ze spisu. K tomu nedošlo a dne 19. 9. 2011 mu byly doručeny dodatečné platební výměry.

V souvislosti se stanovením daně dle pomůcek vznesl žalobce konkrétní požadavek (výhradu) na součinnost tak, aby byla naplněna zákonná podmínka spočívající v povinném zohledňování výhod pro daňový subjekt. Možnost správce daně obstarat si pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem dle ust. § 98 odst. 1 d.ř. je třeba aplikovat v návaznosti na ust. § 6 d.ř., tj. zásadě vzájemné spolupráce a zásadě vstřícnosti. Správce daně však použil nepřiměřených pomůcek, neboť za pomůcku použil výhradně jen daňové přiznání žalobce za zdaňovací období červenec až prosinec 2006, leden a únor 2007. Za účelem stanovení základu daně pak vycházel toliko z výnosů žalobce za zdaňovací období roku 2007, které byly stanoveny na základě kontrolního zjištění na dani z příjmu právnických osob a jako pomůcku přitom nevyužil vysvětlení žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že daňová kontrola byla dne 23. 3. 2010 zahájena na základě pověření č. j. 8208/09-1500-703157, vydaného žalovaným dne 13. 5. 2009. Dle odůvodnění sám žalobce písemně informoval FÚ Boskovice, že veškeré účetnictví a navazující písemnosti uchovává ve své provozovně v Brně, kde zároveň vykonává svoji podnikatelskou činnost. O pověření FÚ Brno III provedením kontroly se žalobce dozvěděl při jejím zahájení dne 23. 3. 2010 (str. 3 protokolu o ústním jednání č. 66616/10/290933704743). Před zahájením daňové kontroly byl také o existenci pověření informován FÚ Boskovice (oznámení ze dne 20. 5. 2009 č. j. 35746/09/284931704202, doručené žalobci dne 29. 6. 2009) a i FÚ Brno III (sdělení č. j. 177424/09/290931704743 ze dne 7. 9. 2009, doručené žalobci dne 16. 9. 2009). Pověření

bylo žalobci doručeno dne 19. 11. 2010 jako příloha rozhodnutí č. j. 216597/10/290933704743.

Žalovaný zdůraznil, že žalobce byl třikrát vyzván k prokázání tvrzených skutečností. Byl i poučen o následcích nesplnění této výzvy, včetně možnosti stanovit daň podle pomůcek. Dle protokolu o ústním jednání č. j. 140714/11/290933704743 ze dne 20. 4. 2011, při kterém byl seznámen se zprávou o daňové kontrole a s výsledkem kontrolního zjištění, tj. možností stanovení daně dle pomůcek, je uvedeno, že mu bylo umožněno se k výsledku vyjádřit. Protokol odmítl podepsat kvůli nesouhlasu se zahájením daňové kontroly a potřeby jeho prostudování. Téhož dne mu byl protokol předán. Na základě jeho požadavku mu byla stanovena lhůta k vyjádření v délce 15 ti dnů od dne doručení. Ve lhůtě však nedoručil správci daně žádné vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, jenž by mělo vliv na jeho změnu, tj. nenavrhl ani nepředložil žádné důkazní prostředky. Následně byl vyzván, aby se dostavil ke správci daně k projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole ve lhůtě 15 dnů od převzetí (předvolání č. j. 293990/11/290933704743 ze dne 19. 8. 2011, doručené žalobci téhož dne). V této době již znal zamítavý rozsudek zdejšího soudu č. j. 30 Af 50/2010-42 ze dne 8. 6. 2011. I přesto však do protokolu o ústním jednání ze dne 2. 9. 2011, č. j. 304528/11/290933704743 uvedl, že odmítá převzít a podepsat zprávu o daňové kontrole, neboť správce daně nesdělil konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly a nedoručil mu pověření FÚ Brno III. Není pravdivé tvrzení žalobce, že až v dopise ze dne 6. 9. 2011, č. j. 305256/11/290933704743 správce daně oznámil stanovení daně podle pomůcek. Právě nečinnost žalobce po celou dobu daňové kontroly vyústila v nemožnost stanovení daně dokazováním a přistoupení ke stanovení daně dle pomůcek. Postup při stanovení daně je zaznamenán v úředním záznamu č. j. 94733/11/284922702850 ze dne 15. 9. 2011.

K stěžejní námitce žalobce, týkající se nevyužití jím nabízené součinnosti v podobě vysvětlení k přijatým platbám, žalovaný uvedl, že výpis z bankovního účtu si opatřil sám (výzva k součinnosti č. j. 194216/10/290933704743 ze dne 1. 10. 2010 zaslaná Komerční bance) a navíc jej ani jako pomůcku při stanovení daně nepoužil. Nebyl-li využit jako pomůcka, pak není pochybením nevyužití obecně nabízené součinnosti ze strany žalobce. Z výpisu pak neplynou pro žalobce žádné výhody, k nimž by správce daně byl povinen přihlédnout.

IV. Replika žalobce

Z listinných důkazů je zřejmé, že žalobce dne 12. 9. 2011 nabídl FÚ Brno III dle ust. § 98 d.ř. součinnost ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. FÚ Brno III jej s nabídkou součinnosti odkázal na FÚ Boskovice (přípis ze dne 15. 9. 2011). Žalobce vycházel z toho, že o případném postoupení FÚ Boskovice bude vyrozuměn a poté znovu nabídne součinnost. Namísto toho mu byly FÚ Boskovice doručeny platební výměry. Od pracovníce FÚ Boskovice p. J. M. se dozvěděl, že daň za pomoci pomůcek zpracoval FÚ Brno III. S použitými pomůckami nebyl seznámen, a tudíž správce daně nedostál své povinnosti dle ust. § 6 odst. 2 d.ř. Existoval-li by o této skutečnosti nějaký záznam, pak se nezakládá na pravdě.

V. Jednání před soudem

Žalobce při jednání setrval na své argumentaci uvedené v žalobě.

Rovněž i žalovaný argumentoval obdobně jako v napadeném rozhodnutí či vyjádření.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházeje ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Jde-li o námitky, které směřují proti tomu, že byla prováděna daňová kontrola, aniž by byly žalobci sděleny pochybnosti při jejím zahájení, tak ty již byly předmětem žaloby na ochranu proti této daňové kontrole jako nezákonnému zásahu. Zdejší soud žalobu svým rozhodnutím ze dne 8. 6. 2011, č. j. 30 Af 50/2010-42 zamítl, přičemž kasační stížnost žalobce byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2011, č. j. 9 Aps 2/2011-67 zamítnuta. V této souvislosti lze odkázat i na Stanovisko Pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS-st. 33/11. V něm je uvedeno: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s [čl. 2 odst. 2](#) Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu [§ 16](#) zákona č. [337/1992 Sb.](#), o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.*“ Soud proto neshledal tyto námitky důvodnými.

Další námitka žalobce směřovala proti tomu, že nebyl seznámen s pověřením FÚ Brno III k provádění daňové kontroly. K tomu soud uvádí, že daňová kontrola byla dne 23. 3. 2010 u žalobce zahájena na základě pověření č. j. 8208/09-1500-703157 vydaného žalovaným dne 13. 5. 2009. O pověření FÚ Brno III provedením kontroly byl žalobce informován při jejím zahájení dne 23. 3. 2010 (str. 3 protokolu o ústním jednání č. 66616/10/290933704743). Před zahájením daňové kontroly byl také o existenci pověření informován FÚ Boskovice (oznámení ze dne 20. 5. 2009 č. j. 35746/09/284931704202, doručené žalobci dne 29. 6. 2009) a i FÚ Brno III (sdělení č. j. 177424/09/290931704743 ze dne 7. 9. 2009, doručené žalobci dne 16. 9. 2009). Pověření bylo rovněž žalobci doručeno dne 19. 11. 2010

jako příloha rozhodnutí č. j. 216597/10/290933704743. Ani tuto námitku neshledal soud proto důvodnou.

Žalobce dále namítal, že finanční orgány nevyužily jeho nabídku součinnosti, čímž zejména porušily ust. § 6 d.ř. Soud k tomu uvádí, že podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 98 daňového řádu tak, 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 bez součinnosti s daňovým subjektem. Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo rozsudek ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, všechna zde uváděná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ustálená judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33). Žalobce byl třikrát vyzván k prokázání tvrzení skutečností a doložení dokladů s poučením o následcích nesplnění výzvy, tj. dne 23. 3. 2010, dále výzvou č. j. 123267/10/290933704743, doručenou žalobci dne 17. 5. 2010 a výzvou č. j. 168022/10/290933704743, doručenou žalobci dne 3. 8. 2010. O těchto skutkových zjištěních ani není mezi účastníky sporu. K použití pomůcek je dále vhodné uvést (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005, www.nssoud.cz), že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, a musí proto mít racionální povahu a

musí 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 podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci 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 míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady je ustanovení jeho § 46 odst. 3 daňového řádu). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírký nálezu a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení (k tomu srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2012-112). Soudu je znám rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2007, č. j. 30 Ca 67/2007 – 23, podle něhož správce daně musí seznámit daňový subjekt s obsahem pomůcek, které použil ke stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků), a to ke dni projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud by tak učinil až po vydání dodatečných platebních výměrů, je takový postup v rozporu s § 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona (k tomu srov. rozsudek). K tomu soud však dodává, že toto pochybení je třeba zkoumat v kontextu toho, zda mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Z obsahu správního spisu soud totiž nezjistil, že by žalobce byl před vydáním platebních výměrů seznámen s použitými pomůckami.

Soud dále k věci poznamenává, že předmětem této žalobní námitky není, zda mělo být postupováno dle pomůcek. Z obsahu podaného odvolání žalobce je pak zřejmé, že tento s obsahem pomůcek byl seznámen. Již v podaném odvolání totiž brojí proti tomu, že správce daně postavil stanovení daně prostřednictvím pomůcek výlučně na pomůcce přiznání daňového subjektu za zdaňovací období červen až prosinec 2006 a leden, únor 2007. *V žalobě namítal, že správce daně nevyužil nabízenou součinnost ve formě vysvětlení, případně předložení dokladů k platbám, které se týkaly dokladů předcházejícího zdaňovacího období a k částkám, z nichž není zřejmé, které platby jsou včetně daně. Ve spojení s výpisem z bankovního účtu by pak správce daně získal věrohodný přehled o daňové povinnosti DPH. Správce daně tedy nevyužil ze strany žalobce nabízenou součinnost tj. pomůcku v podání vysvětlení, když prostřednictvím této pomůcky ve spojení s bankovními výpisy žalobce by správce daně dospěl k objektivnějšímu stanovení daně a za této situace by současně byly naplněny zásady stanovené v ust. § 98 odst.2 d.ř.* V odůvodnění jednotlivých platebních výměrů doručených žalobci je mj. uvedeno, že jako pomůcek bylo užito přiznání žalobce za zdaňovací období červen až prosinec roku 2006 a leden a únor roku 2007. Na základě výzvy k součinnosti si správce daně zajistil výpis z bankovního účtu žalobce za zdaňovací období roku 2007. Tento výpis však nebylo možno použít jako pomůcku pro stanovení základu daně a DPH žalobce za zdaňovací období březen až prosinec roku 2007, protože některé platby se týkaly úhrad dokladů z předcházejících zdaňovacích a dále není z přijatých částek zřejmé,

kteřé platby jsou včetně daně. Z tohoto výpisu vyplývá, že daňový subjekt průběžně hradil faktury přijaté a přicházely mu platby za vystavené faktury po celé období roku 2007. Správce daně tedy při stanovení podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění vycházel z údajů vykázaných žalobcem v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období červenec až prosinec 2006 a leden a únor 2007. Postup stanovení vlastní daňové povinnosti DPH: Z údajů vykázaných v podaných daňových přiznáních za zdaňovací období červenec až prosinec roku 2006 a leden a únor roku 2007 bylo zjištěno, že daňový subjekt uskutečnil zdanitelná plnění v celkové hodnotě 7 745 892 Kč. Přijatá plnění činila za stejné období 3 271 937 Kč. Podíl přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění je tedy $2,367$ ($7\,745\,892:3\,271\,937$). Všechna uskutečněná plnění podléhala základní sazbě daně. Při stanovení základu daně vycházel správce daně z výnosů daňového subjektu za zdaňovací období roku 2007 stanovených na základě kontrolního zjištění, kdy výkony byly stanoveny ve výši 10 419 000. Poměrná část připadající na měsíce březen až prosinec roku 2007 pak činí 8 682 500. Přijatá plnění byla stanovena jako podíl stanovených uskutečněných plnění a průměrného podílu za zdaňovací období červenec až prosinec roku 2006 a leden a únor roku 2007: $8\,682\,500:2,367=3\,668\,145$). Správce daně následně ještě uvedl podíl přijatých plnění ve snížené sazbě a stanovil daňovou povinnost od března roku 2007 do prosince roku 2007. Obdobné skutečnosti jsou pak uvedeny v Úředním záznamu-Návrhu ze dne 15. 9. 2011, č. j. 94733/11/284922702850. Při stanovení daně dle pomůcek byla zohledněna alikvotní část žalobcem nedoloženého a neprokázaného nároku na odpočet daně a rovněž sezónnost provozované živnosti. Jako výhodu svědčící ve prospěch daňového subjektu byl dle žalovaného vyhodnocen nárok na odpočet daně. Zohlednění alikvotní části žalobcem nedoloženého a neprokázaného nároku na odpočet daně, sezónnost provozované živnosti a ani nárok na odpočet žalobce konkrétními námitkami v žalobě nezpochybil. Dle názoru soudu žalobce měl již v podaném odvolání, mimo obecného tvrzení o neposkytnutí součinnosti ve formě vysvětlení, možnost poskytnout žalovanému avízované vysvětlení k jednotlivým platbám, případně mohl doložit i potřebné doklady. To neučinil a neučinil to ani v rámci podané žaloby, přitom se jedná o výpis z účtu, kterým žalobce disponoval, či si jej mohl od příslušného peněžního ústavu vyžádat. To vše mohl učinit již v daňovém řízení, neboť znal i důvody, proč správce daně předmětný výpis jako pomůcky nevyužil. Za takového stavu nelze považovat námitku žalobce, že nebyly užity přiměřené pomůcky za důvodnou, neboť žalobce mimo nepodání vysvětlení a eventuální doložení dokladů k platbám dle výpisu (to mohl učinit v rámci daňového řízení) žádné důvody nepřiměřenosti pomůcek ani netvrdil. Soud zde dále uvádí, že dle ust. § 114 odst. 4 nového daňového řádu, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. V komentáři ASPI k ust. § 114 odst. 4 je mj uvedeno: „Daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně (srov. komentář k § 1). Za určitých okolností však může být daňová povinnost stanovena náhradním způsobem. Tak tomu bude především tehdy, nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při dokazování svých daňových tvrzení v takovém rozsahu, že výsledky provedeného dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním (srov. komentář k § 98), popř. znemožní-li správci zahájit daňovou kontrolu za podmínek stanovených v § 87 odst. 5 či neposkytne-li správci daně potřebnou součinnost k odstranění pochybností podle § 90 odst. 4. Daň podle pomůcek může být dále vyměřena popř. doměřena i tehdy, nepodal-li daňový subjekt řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení ani poté,

kdy byl k jeho podání správcem daně vyzván (srov. komentář k § 145). V takovém případě se neuplatní zásada součinnosti, a správce daně stanoví daň podle pomůcek, které si sám k tomu účelu opatří a jejichž příkladný výčet obsahuje ustanovení § 98 odst. 3. Jestliže však nelze dostatečně spolehlivě stanovit daň ani podle pomůcek, nelze užít tento náhradní způsob stanovení daně a přichází do úvahy další náhradní způsob stanovení daně – správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Odst. 4 obsahuje speciální úpravu vymezující rozsah přezkumu v případech, kdy daň byla stanovena podle pomůcek. Zákonost rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je podmíněna i přiměřeností užitých pomůcek. Jejich příkladný výčet je uveden v § 98 odst. 3, i tuto úpravu je však třeba vztáhnout na všechny případy, kdy správce daně rozhoduje o stanovení daně podle pomůcek. Odvolací orgán tak bude při přezkumu zákonosti povinen zvážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tedy zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny či zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem např. tím, že mu neumožnil se s pomůckami seznámit. Daňový řád v tomto směru, pokud jde o rozsah odvolacího přezkumu, reflektuje závěry, k nimž dospěla judikatura již výkladem příslušných ustanovení zák. o správě daní a poplatků.“ V posuzovaném případě se tedy žalobce seznámil s obsahem pomůcek a tím, z jakého důvodu nevyužije správce daně jako pomůcky výpis z účtu. Mohl se již v rámci podaného odvolání zcela konkrétně vyjádřit či doložit doklady k jednotlivým platbám, z nichž by bylo zřejmé, které platby jsou včetně daně. To by pak mohl žalovaný zvážit při hodnocení pomůcek z hlediska jejich adekvátnosti a správnosti. Žalobce však žádné takové skutečnosti v podaném odvolání netvrdil a nekonkretizuje ani v podané žalobě. S ohledem na výše uvedené soud nedospěl k závěru, že by v průběhu řízení byla porušena zásada vzájemné spolupráce (§ 6 odst. 2 d.ř.) či by žalobci bylo znemožněno uplatnění jeho práv ve smyslu ust. § 6 odst. 3 d.ř. takovým způsobem, který by měl vliv na zákonost napadeného rozhodnutí. Na základě obecného žalobního tvrzení soud ani nemohl dojít k závěru, že by užití pomůcky nebyly přiměřené. Soudu proto nezbylo, než žalobu zamítnout.

V. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 věta 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V posuzované věci nebyl žalobce úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení bylo možno přiznat žalované. Jelikož však nebylo zjištěno, že by v souvislosti s tímto řízením žalované náklady vznikly a žalovaná je ani nepožadovala, rozhodl soud tak, že právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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 11. 7. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu