



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 Brno, Masná 5a, zastoupený Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12.12.2012, č.j. 19025/12-1302-704326, a ze dne 12.12.2012, č.j. 19026/12-1302-704326,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12.12.2012, č.j. 19025/12-1302-704326, a ze dne 12.12.2012, č.j. 19026/12-1302-704326, **s e z r u š u j í** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalším u řízení.
- II. Žalovaný **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám zástupce Ing. Jaroslavem Hanyáše, daňového poradce, se sídlem Brno, Elišky Krásnohorské 10, ve výši 18.342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12.12.2012, č.j. 19025/12-1302-704326 kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) :

- č.j. 218534/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a podle § 98, § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009 ve výši 8.765 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218590/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2009 ve výši 8.765 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218626/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218636/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 8.765 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218643/12/288914711018 ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218650/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218658/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218679/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218694/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218702/12/288914711018 ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč,

- č.j. 218722/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč a

- č.j. 218731/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 8.765 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.753 Kč.

Žalobce podanou žalobou brojí dále proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 12.12.2012, č.j. 19026/12-1302-704326 kterým byla změněna rozhodnutí správce daně:

- č.j. 218773/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218781/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218789/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218793/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218798/12/288914711018 ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218802/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 ve výši 6.236 Kč a podle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218808/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218810/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218813/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247- Kč,

- č.j. 218817/12/288914711018 ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč,

- č.j. 218819/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 37b odst. 1 písm. a) ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč a

- č.j. 218821/12/288914711018, ze dne 6.6.2012, kterým byla podle ZDPH a podle § 98, § 147 a § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 6.236 Kč a dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sděleno penále ve výši 1.247 Kč.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Žalobci byla stanovena daň z příjmů právnických osob podle pomůcek, které byly zároveň podkladem pro výpočet DPH. Žalovaný vyšel z toho, že v odvolacím řízení na daň z příjmů došlo k neuznání části pomůcek (storna faktur) použitých správcem daně a to pro naprostou nespolehlivost.

Z tohoto důvodu žalovaný po přezkoumání zvýšení základu daně správcem daně u daně z příjmů právnických osob následně u DPH změnil základ daně stanovený správcem daně i pro účely DPH o částku 200.000 Kč, při přepočtu na jedno zdaňovací období pro DPH o 16.666 Kč.

S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007 č.j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 31.7.2001 č.j. 8 Afs 128/2005-126 a ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 207/2005-55 žalovaný uvedl, že žalobce se nemůže domáhat práva na použití určitých, konkrétních pomůcek, resp. z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně při výběru pomůcky zjištěním výše marže u odběratelů žalobce nepřekročil logický rámec svých správních úvah, když stanovil daňovou povinnost na základě pomůcek uvedených v úředním záznamu č.j. 413836/11/288932707504 pro daň z příjmů právnických osob, které následně využil v navazujícím úředním záznamu č.j. 122885/12/288936708564 pro DPH, neboť dodržel jednak zásadu „ve správné výši“ a zásadu „dostatečně spolehlivě“. Žalovaný též nezjistil žádné početní chyby či zjevně nesprávné údaje.

Dostatečná spolehlivost by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, že se daň stanovená podle pomůcek maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti stanovené dokazováním). Hranice dostatečné spolehlivosti závisí na konkrétních okolnostech každého případu. Žalobce je pak oprávněn polemizovat pouze s celkovým výsledným určením daňové povinnosti a namítat její nepřiměřenost. Žalobce se však omezil pouze na napadání výběru konkrétních pomůcek, kdy dle jeho názoru je daňová povinnost stanovená správcem daně za leden 2009 až prosinec 2010 na DPH daleko ke shodě, při neakceptování velkého rozptylu mezi těmito obdobími. Žalobce však neuvedl relevantní tvrzení, jimiž by vyvrátil dostatečnou spolehlivost doměřené daně. Tvrzení žalobce, že v obrazech na pokladně i v bance se projevují i jiné operace s penězi, než samotné tržby, nebyly podloženy žádnými důkazními prostředky. Žalovaný naopak spatřuje jako zcela vhodný a dostatečně spolehlivý způsob při stanovení základu daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2010 u uskutečněných zdanitelných plnění podléhající snížené sazbě DPH podklady získané ze zjištění u daně z příjmu právnických osob, které následně zcela logicky rozpracoval do konkrétních zdaňovacích období DPH.

Žalovaný dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004 – 56, uvedl, že námitka daňového subjektu, že zpráva o daňové kontrole měla obsahovat i zdůvodnění použití konkrétních pomůcek, je nedůvodná.

Tyto závěry nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce poukazuje na to, že z úředního záznamu k DPH je zřejmé, že jako podklad pro doměření DPH využil správce daně doměřenou daň z příjmu za příslušné

roky, vztaženou rovnoměrně na jednotlivé měsíce příslušného roku. Správce daně v podstatě svázal osud doměřené DPH s osudem doměřené daně z příjmu. DPH doměřil podle doměřené daně z příjmu, doměřenou DPH po odvoláních snížil stejným způsobem poté, co částečně vyhověl odvoláním proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmu.

Žalobce namítá, že množina pomůcek byla stanovena dvěma podmnožinami – zvýšení výnosů na základě výpočtu vyšší marže a zvýšení výnosů o neuznaná storna vydaných faktur. Žalovaný v napadených rozhodnutích uznal argumenty žalobce k nespolehlivosti jedné části použitých pomůcek (storna faktur) a uznal argument žalobce, že daň byla stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Pomůcky 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, což vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.2.2005, č.j. 1 Afs 74/2004 – 64. Z citovaného rozsudku dále dle žalobce vyplývá, že odvolací orgán nemůže postupovat podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a nemůže rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek změnit.

Trpí-li tedy vadou jedna podmnožina pomůcek, je nutně vadná i celá množina. Žalovaný zasáhl do volné úvahy správce daně tím, že jednu polovinu pomůcek – storna – prohlásil za nespolehlivé, zatímco druhou podmnožinu – marže – ponechal. Žalovaný měl správně rozhodnutí správce daně zrušit, neboť pomůcky vykazují naprostou nespolehlivost a daň byla vyměřena kombinací pomůcek a dokazování. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2004, č.j. 2 Afs 25/2003-87, podle kterého je kombinace pomůcek a dokazování nepřipustná. Správce daně totiž pomůckami navýšil pouze příjmy, výdaje pak ponechal beze změn podle údajů uvedených v daňovém přiznání. Žalovaný se tímto argumentem nezabýval a tím porušil § 114 odst. 2 daňového řádu.

Pomůcky tvořily výhradně důkazní prostředky získané při daňové kontrole, žádné vlastní pomůcky správce daně neměl. Správce daně výzvami v rámci daňové kontroly zjišťoval pouze to, za jaké ceny a kolik zboží odběratelé od žalobce koupili – tedy prodejní ceny žalobce. Žádná výzva však nesměřovala k dodavatelům; pro výpočet marže u žalobce tedy správci daně chyběla podstatná část, a to nákupní ceny.

Správce daně uvedl, že porovnával nákupní a prodejní ceny maloobchodních daňových subjektů, ovšem součástí správního spisu nejsou žádné listiny, které by se těchto jiných subjektů týkaly.

Žalobce dospěl k závěru, že údaje o nákupních cenách jiných subjektů mohl správce daně získat z faktur vydaných žalobcem. Aby však mohl porovnat nákupní ceny s prodejními u těchto daňových subjektů, musel by od nich ještě získat informace, za kolik zboží prodávají. Tyto informace se však ve spisu vůbec nenacházejí. Pro výpočet marže u obchodních společností tak správci daně chybí jedna podstatná část – prodejní ceny. Správce daně porovnal nákupní a prodejní ceny u jiných subjektů, současně však tvrdí, že „*daňový subjekt při dodávkách zboží při*

výpočtu prodejní ceny uplatňoval průměrnou marži ve výši 27,051%“. Marže u žalobce však nemohla být správně vypočtena, protože pro výpočet marže jak u žalobce, tak jiných daňových subjektů správci daně chyběla informace o jedné z cen. Jak a z jakých podkladů správce daně došel k marži ve výši 27,051%, nelze zjistit. Zprávy o daňové kontrole neobsahují dle žalobce nic o marži, ani žádné podklady k vypočteným částkám výnosů, ani jejich výpočet.

Žalobce dále uvádí, že podal také žalobu proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmu právnických osob (věc u Krajského soudu v Brně evidovaná pod sp.zn. 62 Af 99/2012, *pozn. soudu*).

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhá zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a své vyjádření k žalobě ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp.zn. 62 Af 99/2012. V nyní projednávaném případě nebylo sporu o to, že správce daně měl stanovit daň podle pomůcek. Žalovaný podle § 114 odst. 4 daňového řádu je pak povinen přezkoumávat také přiměřenost pomůcek, což učinil. Podle žalovaného může odvolací správce daně i v případě stanovení daně podle pomůcek prvostupňové rozhodnutí změnit, což vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. z rozsudku ze dne 23.2.2005, č.j. 1 Afs 74/2004 - 64, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 76/2007 - 48.

Žalovaný část pomůcek použitých správcem daně zhodnotil jako nepřiměřené (způsobující duplicitní zvýšení daně) a z tohoto důvodu napadené dodatečné platební výměry změnil. Žalovaný nesouhlasí s tím, že by ostatní pomůcky vykazovaly naprostou nespolehlivost, a k přiměřenosti ostatních pomůcek odkazuje na str. 6-7 žalobou napadených rozhodnutí.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě podle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování (původního) žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

V nyní projednávané věci je pro soud podstatné, že z úředního záznamu správce daně č.j. 122885/12/288936708564, vypracovaného za účelem stanovení DPH, jehož přílohou je výpis z úředního záznamu č.j. 414368/11/288932707504 týkajícího se daně z příjmů právnických osob, vyplynulo, že správce daně za účelem stanovení daňové povinnosti vycházel z údajů uvedených žalobcem v přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období 1/2009 – 12/2010, výkazu zisku a ztrát za rok 2009 a 2010, předložených částí evidencí pro daňové účely za přijatá zdanitelná plnění za zdaňovací období 1/2009-12/2010, dokladů a důkazních prostředků předložených v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob a výpočtů správce daně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob podle pomůcek. Správce daně zrekapituloval zjištění daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů právnických osob a uvedl, že ve věci daně z příjmu došlo ke zkrácení tržeb ve výši stanovené podle pomůcek, a to 1.178.409 Kč (zdaňovací období 1-12/2009), kdy z této částky nebyla přiznána a odvedena daň z přidané hodnoty. Z této částky správce daně odečetl osvobozená plnění za jednotlivá zdaňovací období a vypočetl základ DPH pro jednotlivé měsíce. Obdobným způsobem postupoval u zdaňovacích období 1-12/2010, kdy daňovou kontrolou na daň z příjmů právnických osob bylo zjištěno, že došlo ke zkrácení tržeb za zboží ve výši stanovené podle pomůcek a to 749.096 Kč. Tudíž za tato plnění také nebyla přiznána a odvedena daň z přidané hodnoty.

Mezi účastníky řízení není sporu o to, že pomocí pomůcek správce daně stanovil základ daně z příjmů právnických osob, který posléze korigoval žalovaný, a že z výpočtu výše zkrácených tržeb za zboží podle pomůcek v rámci daňové kontroly na daň z příjmů právnických osob se pak odvíjelo i stanovení základu daně pro DPH. Žalobce pak v odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH konkrétně odkázal na své odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za roky 2009 a 2010, neboť správce daně svázal osud doměřené daně z přidané hodnoty s osudem daně z příjmu a v této souvislosti mimo jiné namítal, že daň podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

Dále není mezi účastníky řízení sporu o to, že byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky. Fragmenty účetnictví a účetních dokladů předložených žalobcem byly shledány správcem daně jako neprůkazné a nevěrohodné ve vztahu k žalobcem tvrzené výši tržeb v hotovosti, resp. uskutečnění zdanitelných plnění za příslušná zdaňovací období.

Závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28.2.2014 ve věci sp.zn. 62 Af 99/2012 tak plně dopadají i na nyní projednávanou věc.

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 stěžovatel správci daně 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.

Podle ustálené judikatury správních soudů musí být z odůvodnění rozhodnutí seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.12.2008, č.j. 8 Afs 66/2008-71, dostupný na www.nssoud.cz).

Podle § 114 odst. 2 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.

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 (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, oba rovněž 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123, www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení 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. Právní názor žalobce, že žalovaný nemohl změnit výši daňové povinnosti doměřené prvostupňovým správcem daně, je tak nesprávný; 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, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

V odvolání žalobce namítal, že správce daně nezjišťoval výzvami u dodavatelů žalobce jeho nákupní ceny a že on sám žádné údaje o svých cenách, za které nakoupil zboží, správci daně nepředal. Spis neobsahuje výpočet průměrné obchodní marže ve výši 27,051 %. V úředních záznamech je obsažen pouze jeho výsledek, a to pouze k lednu 2009, realita obchodního trhu je však taková, že ke změnám cen dochází ze dne na den. K výpočtu marže je třeba ještě částka tržeb, na které se marže aplikuje. Správce daně zvolil kritérium obraty na straně Má dáti na účtech poklady a banky za rok 2010. Z podílu obratu na pokladně k součtu obrátů na pokladně a bankovních účtech a z meziročního poklesu tržeb správce daně vypočetl, že podíl tržeb v hotovosti činil 21,378% celkových tržeb. Toto kritérium však postrádá základní ekonomický smysl. V obracech na pokladně i bance se projevují i jiné operace s penězi než samotné tržby, takto bez dalšího nelze stanovit výši tržeb v hotovosti dostatečně spolehlivě. Žalobce v odvolání dále uváděl, že zpráva o kontrole se o jakékoliv marži vůbec nezmiňuje, není zmínka o výběru kritéria, jak stanovit podíl hotovostních tržeb

v celkových tržbách žalobce. Žalobce se tudíž nemohl nijak k marži a podílu hotovostních plateb vyjádřit a závěr správce daně zpochybnit. Výpočet marže při prodeji v hotovosti je nepřezkoumatelný pro absenci jakýchkoliv vstupních údajů.

Argumentoval-li pak žalovaný, že správce daně při výběru pomůcky, zjištěním výše marže u odběratelů žalobce, nepřekročil logický rámec svých správních úvah, neboť dodržel jednak zásadu „ve správné výši“ a zásadu „dostatečně spolehlivě“, jedná se podle zdejšího soudu o obecný závěr, bez konkrétní úvahy, jaké logické postupy a výpočty správce daně žalovaný přezkoumal a kde se ve správním spise nachází.

Dovodil-li žalovaný, že se žalobce omezil na napadání výběru konkrétních pomůcek, aniž by vyvrátil dostatečnou spolehlivost doměřené daně, pak zdejší soud k tomu konstatuje, že je právem daňového subjektu zpochybnit správný výběr a aplikaci správcem daně zvolených pomůcek a nikoliv pouze vyvracet dostatečnou spolehlivost pomůckami stanovené výše daně. Tu daňový subjekt může „vyvrátit“ právě poukazem na nesprávné použití pomůcky, které se např. neblíží jeho ekonomické realitě, na nesprávně provedený výpočet apod., je oprávněn namítat, že nebyly zohledněny některé běžné ekonomické operace, že byl nepřiměřeně znevýhodněn oproti obdobným ekonomickým subjektům, apod. Daňový subjekt tedy může odvoláním zpochybnit existenci podmínek pro užitý způsob stanovení daně, kvalitu důkazů či pomůcek, způsob jejich hodnocení a procesní vady. *“...Odvolací orgán se tedy nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit)...“* (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č.j. 8 Afs 76/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

K závěru žalovaného, že zpráva o daňové kontrole nemusí obsahovat i zdůvodnění použití konkrétních pomůcek soud uvádí, že tento závěr se míjí s odvolacími námitkami. Žalobce totiž poukazoval na to, že ve správním spise chybí výpočet provedený za pomoci vybraných pomůcek. Nedílnou součástí správního spisu podle zdejšího soudu naopak musí tvořit zdůvodnění výběru konkrétních pomůcek a jejich použití (např. v úředním záznamu správce daně), což vyplývá i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se ke stanovení daně podle pomůcek (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č.j. 7 Afs 35/2011-75, ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 29/2008 – 88, ze dne 23. 7. 2009, č.j. 5 Afs 72/2008 – 71, dostupné na www.nssoud.cz); a ostatně tento požadavek koresponduje i s obsahem rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2011, č.j. 8 Afs 69/2010 – 103, dostupného na www.nssoud.cz, na který se v této souvislosti odvolával žalovaný. Vycházel-li tedy žalovaný z názoru, že zpráva o daňové kontrole nemusí obsahovat zdůvodnění použití konkrétních pomůcek, pak není zřejmé, zda tím reaguje na námitku, že se žalobce nemohl nijak k marži a podílu hotovostních plateb vyjádřit, že

chybí jejich výpočet a není tedy zřejmé, zda žalovaný skutečně správnost výběru pomůcek a výpočet provedený správcem daně přezkoumal a jakým způsobem.

Argumentoval-li žalovaný, že tvrzení žalobce, že v obrazech na pokladně i v bance se projevují i jiné operace s penězi, než samotné tržby, žalobce nepodložil žádným důkazním prostředkem a tudíž žalobce neunesl břemeno důkazní a břemeno tvrzení, nepředstavuje to dle zdejšího soudu dostatečnou odpověď na námitku, že v případě stanovení daňové povinnosti stěžovatele pomocí pomůcek, měly být do výpočtu zahrnuty i jiné operace. Nejednalo se totiž o tvrzení konkrétní ekonomické operace provedené žalobcem, neboť je zjevné, že žalobce nic takového neuváděl, a v průběhu daňové kontroly ani neprokázal. Jednalo se o námitku zpochybnění přiměřenosti výpočtu provedeného správcem daně v tom směru, že v rámci pomůcek měl „zohlednit i další operace s penězi“. Ani na tuto námitku žalovaný přezkoumatelným způsobem neodpověděl.

Podle zdejšího soudu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí neobsahuje srozumitelnou, dostatečnou a přezkoumatelnou argumentaci ve vztahu k přezkumu stanovení a výpočtu základu daně z přidané hodnoty podle pomůcek, která se odvíjela od výše tržeb vypočítané podle pomůcek v rámci daňového řízení na daň z příjmu právnických osob; a nemůže to být zdejší soud, který by originárně měl přezkoumat správnost výběru pomůcek a jejich použití a výpočet provedený správcem daně ve vztahu k výši tržeb a poté k základu daně z přidané hodnoty a takto nahrazovat činnost správního orgánu. Soud proto žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) a bude se tedy znovu zabývat správností výpočtu a stanovení základu daně z přidané hodnoty podle pomůcek, včetně správnosti výpočtu částek nepřiznaných tržeb pomocí pomůcek.

V. 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 měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení, které spočívají v zaplaceném soudní poplatku za žalobu ve výši 6.000 Kč společně s náklady zastoupení daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s.ř.s.) za tři úkony právní služby po 3.100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby a písemného podání ze dne 7.11.2013 (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), společně se třemi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 2.142 Kč jako částka odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je

zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 18.342 Kč. K zaplacení byla neúspěšnému žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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 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.

V Brně dne 24. června 2014

David Raus, v.r.
předseda senátu