



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 11.9.2012, č.j. 12671/12-1200-701607, ze dne 11.9.2012, č.j. 12670/12-1200-701607, a ze dne 11.9.2012, č.j. 12669/12-1200-701607,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11.9.2012, č.j. 12671/12-1200-701607, ze dne 11.9.2012, č.j. 12670/12-1200-701607 a ze dne 11.9.2012, č.j. 12669/12-1200-701607, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalším u řízení.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14.808 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podanou žalobou brojí proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 11.9.2012, č.j. 12671/12-1200-701607, ze dne 11.9.2012, č.j. 12670/12-1200-701607, a ze dne 11.9.2012, č.j. 12669/12-1200-701607, kterými (původní) žalovaný změnil správcem daně doměřenou daň z příjmů právnických osob za rok 2008 z částky 569.520 Kč na částku 208.110 Kč, za rok 2009 z částky 235.600 Kč na částku 194.000 Kč a za rok 2010 z částky 142.500 Kč na částku 104.500 Kč.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejší 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

Žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že druhou část pomůcek, kterými byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2010, nelze akceptovat z toho důvodu, že jednu a tutéž skutečnost (krácení tržeb) správce daně zpochybnil pomůckami zjištěnými porovnáním se srovnatelnými daňovými subjekty (marže) a současně dokazováním neoprávněnosti storna faktur. Vedle toho nejsou storna faktur spolehlivě zjištěná, neboť nebylo prokázáno, že o nich bylo účtováno snížením výnosů (Má dáti 604) ani, že tato storna byla účtována i v dalších měsících. Kritérium násobku stornovaných faktur na květen 2008 (v případě daně za rok 2008) a za 9. a 12. měsíc roku 2009 (v případě daně za rok 2009 a 2010) dvanácti měsíci vykazuje naprostou nespolehlivost.

Ke krácení tržeb přes pokladnu žalovaný uvedl, že není pochyb o tom, že žalobce nesplnil důkazní povinnost. 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“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126 a ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005- 55, dostupné na www.nssoud.cz). Žalovaný též nezjistil žádné početní chyby či zjevně nesprávné údaje.

S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103, žalovaný uvedl, že se žalobce omezil na napadání výběru konkrétních pomůcek, aniž 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, žalobce nepodložil žádným důkazním prostředkem a tudíž podle žalovaného žalobce neunesl břemeno důkazní a břemeno tvrzení o tom, že by daň doměřená správcem daně byla zjevně nepřiměřená. Námitka, že zpráva o daňové kontrole měla obsahovat i zdůvodnění použití konkrétních pomůcek, je dle žalovaného

nedůvodná. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledky dokazování se závěrem, že žalobce nedostál své důkazní povinnosti a daň nelze stanovit na základě dokazování.

Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce v podané žalobě namítá, že množina pomůcek byla stanovena dvěma podmnožinami – zvýšení výnosů na základě výpočtu vyšší marže a zvýšení výnosů o neuznaná storna vydaných faktur. 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 nepřípustná. 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 (Potraviny Studená, Karmazinová Ludmila, Potraviny Intral, s.r.o.) 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. Tvrzení správce daně v bodu 28 je v rozporu s obsahem vyměřovacího spisu, je nepřezkoumatelné, a také vnitřně rozporné. 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. Tyto námitky vznesl žalobce proti všem třem dodatečným platebním výměrům, žalovaný se s nimi však nevypořádal. Námitkám žalobce týkajícím se druhé části pomůcek - marže, se tak žalovaný nevěnoval.

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

K námitce nevypořádání se s odvolacími námitkami žalovaný odkázal na konkrétní pasáže ze žalobou napadených rozhodnutí. Podle žalovaného dále může odvolací správce daně i v případě stanovení daně podle pomůcek prvostupňové rozhodnutí změnit, což vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek 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 navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před 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 dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování (původního) žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Zdejší soud nejprve předesílá, že 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.

Pro posouzení důvodnosti žalobních námitek vyplynuly ze správního spisu následující podstatné skutečnosti.

Z úředních záznamů správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, a 23.12.2011, č.j. 414368/11/288932707504, vyplynulo, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil sestavy faktur za měsíce 05/2008, 12/2008, 06/2009, 12/2009 a dále hlavní knihu za 01/2009 k účtům 504.001 – Prodané zboží a 604.001 - Tržby za provoz zboží. Správci daně vznikly pochybnosti o řádné a úplné evidenci faktur a jejich zaúčtování do výnosů ve správné výši. Porovnáním knih vydaných faktur (soupisu faktur) od subjektů, s nimiž žalobce obchodoval, byly zjištěny rozdíly s evidencí vedenou žalobcem – některé faktury žalobce neevidoval, nebo je evidoval v nižších částkách. Další důkazní prostředky žalobce ani přes výzvu správce daně nebyl schopen doložit, neboť zbylé účetnictví ke zdaňovacím obdobím 2008, 2009 a 2010, umístěné na USB, ztratil. Správce daně dospěl k závěru, že předložené účetnictví je neprůkazné a neúplné a že žalobce neprokázal správnou výši hotovostních tržeb.

O tom, že žalobce prodával zboží, které bylo hrazeno v hotovosti, aniž by o stavu a pohybu peněz v hotovosti účtoval, není sporu. Správce daně dále vycházel z údajů (soupis všech přijatých faktur), které získal od subjektů Potraviny Studená, BACOM s.r.o., Karmazínová Ludmila a Potraviny Intral, s.r.o., kteří zaplatili faktury za dodávky zboží od žalobce jako jejich dodavatele. Správce daně použil metodu stanovení průměrné obchodní marže při hotovostních úhradách za dodávky zboží, aby bylo možné odhadnout co nejpřesněji výši příjmů žalobce při prodeji zboží v hotovosti. Správce daně proto porovnával získané údaje s údaji z doložené hlavní knihy účtů 504.001 – Prodané zboží a 604.001 – Tržby za zboží – velkoobchod za období 01/2009.

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 569.520 Kč byla žalobci správcem daně doměřena pomocí pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Z úředního záznamu správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, vyplynulo, že daňová povinnost byla stanovena tak, že u stanovení výše tržeb přes pokladnu bylo za pomůcku zvoleno porovnání nákupních a prodejních cen u některých odběratelů daňového subjektu. U nich správce daně zjistil, že byla uplatněna při dodávkách zboží průměrná obchodní marže ve výši 27,051 %. Ze žalobcem předloženého výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2008 vyplývala marže ve výši 20,521 %. O rozdíl mezi správcem daně zjištěnou průměrnou obchodní marží při prodeji zboží hrazeného hotově (27,051 %) a žalobcem vykázanou (tvrzenou) průměrnou obchodní marží (20,521 %), tj. 6,53 %, byly tedy žalobcem

zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově. Výpočtem z části předložených účetních knih a rozdílem marže (6,53 %) dospěl správce daně k částce ve výši 991.167 Kč, o který byl zkrácen základ daně.

V případě storna vydaných faktur byla jako pomůcka zvolena celková hodnota stornovaných vydaných faktur v částce nad 10.000 Kč za měsíc květen 2008, tj. částka ve výši 156.355 Kč vynásobena dvanácti měsíci, snižena o hodnotu DPH. Správce daně předpokládal, že daňový subjekt o vystavených fakturách účtoval v souladu se základními postupy účtování výnosů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení podle zákona o účetnictví a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 – náklady a výnosy, bod 4.2., který stanoví, že ve prospěch účtu účtové skupiny 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží se účtují na základě příslušných dokladů (např. faktur) tržby se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 - Pohledávky. Tímto způsobem pak správce daně zvýšil základ daně dále o 1.721.119 Kč. Žalovaný pak snížil správcem daně stanovený základ daně o tuto částku, tedy částku 1.721.119 Kč, představující odhad správce daně ve vztahu k výši stornovaných faktur.

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 235.600 Kč byla žalobci doměřena pomocí pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Z úředního záznamu správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, vyplynulo, že daňová povinnost byla stanovena tak, že pro stanovení výše tržeb přes pokladnu bylo za pomůcku zvoleno porovnání nákupních a prodejních cen u některých odběratelů daňového subjektu. U nich správce daně zjistil, že byla uplatněna při dodávkách zboží průměrná obchodní marže ve výši 27,051 %. Z žalobcem předloženého výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2009 vyplývala marže ve výši 18,436 %. O rozdíl mezi správcem daně zjištěnou průměrnou obchodní marží při prodeji zboží hrazeného hotově (27,051 %) a žalobcem vykázanou (tvrzenou) průměrnou obchodní marží (18,436 %), tj. 8,615 % byly tedy žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově. Výpočtem z části předložených účetních knih a rozdílem marže (8,615 %) dospěl správce daně k částce ve výši 970.666 Kč, o který byl zkrácen základ daně.

V případě storna vydaných faktur byla jako pomůcka zvolena celková hodnota stornovaných vydaných faktur v částce nad 10.000 Kč za měsíce 9 a 12 roku 2009, tj. částka ve výši 37.740 Kč, vynásobená dvanácti měsíci, snižena o hodnotu DPH. Správce daně předpokládal, že daňový subjekt o vystavených fakturách účtoval v souladu se základními postupy účtování výnosů podle zákona o daních z příjmů, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení podle zákona o účetnictví a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 - náklady a výnosy, bod 4.2., který stanoví, že ve prospěch účtu účtové skupiny 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží se účtují na základě příslušných dokladů (např. faktur) tržby se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 - Pohledávky. Tímto způsobem pak správce daně zvýšil základ daně o dalších 207.743 Kč. Žalovaný

pak snížil správcem daně stanovený základ daně o tuto částku, tedy částku 207.743 Kč, představující odhad správce daně ve vztahu k výši stornovaných faktur.

Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 142.500 Kč byla žalobci správcem daně doměřena pomocí pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Z úředního záznamu správce daně ze dne 22.12.2011, č.j. 413836/11/288932707504, vyplynulo, že daňová povinnost byla stanovena tak, že ke stanovení výše tržeb přes pokladnu bylo za pomůcku zvoleno porovnání nákupních a prodejních cen u některých odběratelů daňového subjektu. U nich správce daně zjistil, že byla uplatněna při dodávkách zboží průměrná obchodní marže ve výši 21,378 %. O rozdíl mezi správcem daně zjištěnou průměrnou obchodní marží při prodeji zboží hrazeného hotově (6,37 %) byly žalobcem zkráceny zdanitelné výnosy za prodej zboží hrazeného hotově. Výpočtem z části předložených účetních knih za rok 2009, porovnáním s předloženými výkazy k přiznání za rok 2010 a rozdílem marže 6,37 % dospěl správce daně k částce ve výši 549.096 Kč, o který byl zkrácen základ daně.

V případě storna vydaných faktur byla jako pomůcka zvolena celková hodnota stornovaných vydaných faktur v částce nad 10.000 Kč za měsíce 9 a 12 roku 2009, tj. částka ve výši 37.740 Kč, vynásobená dvanácti měsíci, snižená o hodnotu DPH. Správce daně předpokládal, že daňový subjekt o vystavených fakturách účtoval v souladu se základními postupy účtování výnosů podle zákona o daních z příjmů, vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení podle zákona o účetnictví a Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 – náklady a výnosy, bod 4.2., který stanoví, že ve prospěch účtu účtové skupiny 60 - Tržby za vlastní výkony a zboží se účtují na základě příslušných dokladů (např. faktur) tržby se souvztažným zápisem na vrub příslušných účtů účtové skupiny 31 – Pohledávky. Tímto způsobem pak správce daně zvýšil základ daně o další 200.000 Kč s přihlédnutím k poklesu tržeb v roce 2010. Žalovaný pak snížil takto správcem daně stanovený základ daně o tuto částku, tedy částku 200.000 Kč, představující odhad správce daně ve vztahu k výši stornovaných faktur.

O tom, že byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, není mezi účastníky řízení sporu. Fragменты účetnictví a účetních dokladů předložených žalobcem byly shledány správcem daně jako neprůkazné a nevěrohodné ve vztahu k žalobcem tvrzeným příjmům, a to ve vztahu k výši tržeb v hotovosti.

Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami ve vztahu ke stanovení výše tržeb v hotovosti pomocí zjištění skutečné výše marže za některé měsíce, ke kterým žalobce doložil část účetních dokladů. V této souvislosti soud odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, podle níž 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 viz 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 (viz 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 (viz 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 (viz 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 ke stanovení průměrné obchodní marže 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 obrátu na pokladně k součtu obrátů na pokladně a bankovních účtech a z meziročního poklesu tržeb správce dne 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, dokonce ani protokol o projednání, 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 správce daně žalovaný přezkoumal.

Argumentoval-li dále, že se správce daně nedopustil žádných početních chyb či zjevných nesprávností, nejedná se podle zdejšího soudu o dostatečnou odpověď na námitku, že ve správním spise není obsažen výpočet výše průměrné obchodní marže ve výši 27,051 % a že pro takto provedený výpočet chyběly vstupní veličiny; dle zdejšího soudu není z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí zjevné, zda žalovaný skutečně výpočet průměrné obchodní marže, zjištěné správcem daně, přezkoumal; žalovaný nesdělil žalobci, kde se výpočet ve správním spise nachází, nevyjádřil se k tomu, zda měl žalobce možnost se k tomuto výpočtu v průběhu daňové kontroly vyjádřit.

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)...”* (cit z 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).

Uváděl-li dále žalovaný, že je nedůvodné, že by zpráva o daňové kontrole měla obsahovat i zdůvodnění použití konkrétních pomůcek; tento závěr se dle soudu míjí s odvolacími námitkami. Žalobce 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

(viz 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.

Dále, argumentoval-li žalovaný, že tvrzení žalobce, že v obracech 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, měla 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 námitkám žalobce v odvolání; a nemůže to být zdejší soud, který by originárně měl přezkoumat správnost výběru pomůcek a jejich použití a výpočet provedený správcem daně 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 odvolacími námitkami ve vztahu k výši marže a odhadu tržeb v hotovosti tedy celkové správnosti doměřené výše daně. Nezbytnost vyjádřit se k souvislosti neuznání odhadu výše neoprávněně stornovaných faktur za předmětná zdaňovací období se stanovením základu daně pomocí výpočtu průměrné obchodní marže ve vztahu k tržbám v hotovosti, nechť posoudí žalovaný. V nynější fázi řízení, s ohledem na nepřezkoumatelnost úvah žalovaného k postupu správce daně prvního stupně, považuje zdejší soud řešení této otázky za předčasné.

VI. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce 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 9.000 Kč společně s náklady zastoupení daňovým poradcem (§ 35 odst. 2 s.ř.s.) za dva úkony právní služby po 2.100 Kč spočívající v převzetí a přípravě zastoupení a sepsání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění do 31.12.2012), společně se dvěma režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky) a částky 1.008 Kč jako částka odpovídající výši daně z přidané hodnoty, kterou je zástupce povinen odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., celkem tedy 14.808 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). 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.

V Brně dne 28. února 2014

JUDr. David Raus, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Barbora Zachovalová