



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobkyně: **Z. K.**, zast. Hanou Enžlovou, advokátkou se sídlem Ptašinského 307/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 6. 2011, č. j. 7865/11-1302-708158, č. j. 7866/11-1302-708158 a č. j. 7867/11-1302-708158, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I.** Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

/a jejich spojení ke společnému projednání/

Žalobkyně se celkem třemi žalobami shodně podanými u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) domáhala zrušení shora specifikovaných rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, jimiž byla zamítnuta její odvolání a současně potvrzena všechna napadená

rozhodnutí Finančního úřadu Brno II (dále jen „správce daně“), tj. celkem 12 dodatečných platebních výměrů, kterými ji byla za použití pomůcek dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období:

- 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 v celkové výši 101 524 Kč, plus penále v částce 20 303 Kč.
- 1. až 4. čtvrtletí roku 2008 v celkové výši 160 575 Kč, plus penále v částce 32 113 Kč,
- 1. až 4. čtvrtletí roku 2009 v celkové výši 108 745 Kč, plus penále v částce 21 746 Kč.

O odvoláních žalobkyně sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem.

Při dodatečném vyměření DPH v případě žalobkyně, jejíž hlavní činností byla jednak výroba koření, kořenících směsí, vč. velkoobchodu s těmito komoditami (provoz „Babka kořenářka“), a jednak hostinská činnost (provoz restaurace Kaverna), vycházel správce daně z výsledků daňové kontroly, které jsou obsaženy ve zprávě o této kontrole provedené podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána dne 30. 11. 2010 a z jejich závěrů je zřejmé, že žalobkyně nebyla schopna v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat skutečnosti, k nimž byla správcem daně vyzvána v souvislosti s jeho pochybnostmi o pravdivosti evidencí pro daňové účely a údajů v nich vykázaných, zejména výši uskutečněných zdanitelných plnění a dani na výstupu z těchto plnění přiznané podle § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně tedy měl v tomto směru stále pochybnosti a současně neměl k dispozici důkazy, na jejichž základě by mohl stanovit daň dokazováním. Na základě toho posoudil zjištěný skutkový stav tak, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a daňovou povinnost není možno stanovit dokazováním ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž náhradním způsobem, tj. podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 téhož zákona.

Tento postup správce daně pak potvrdil i žalovaný, který vydal tři rozhodnutí o zamítnutí jednotlivých odvolání žalobkyně, která proti těmto rozhodnutím podala tři samostatné žaloby. Protože šlo o žaloby, které spolu skutkově a právně souvisí a totožné byly v zásadě i důvody (žalobní body) obsažené v jednotlivých žalobách, rozhodl krajský soud usnesením ze dne 6. 8. 2013, č. j. 30 Af 133/2011 – 41, o spojení těchto věcí ke společnému projednání podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

II. Obsah žalob

Žalobkyně se neztotožnila se závěry správce daně potažmo žalovaného a poukázala především na postup předcházející samotné daňové kontrole, jejíž provedení považuje za svévolné a bezdůvodné. V daňovém řízení nemůže být použití daňové kontroly zcela svévolné, ale je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně

přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i konkludentně) daň, je nižší, než by měla být. V daném případě však v protokolech o zahájení kontroly nejsou uvedeny žádné důvody, proč by zde mělo být nějaké podezření, že žalobkyně přiznala či odvedla daň nesprávně. Jednalo se tak o kontrolu formální, provedenou náhodně, bezdůvodně a bez podezření, tedy „na zkoušku“, což žalobkyně považuje za nepřípustné porušení svých ústavních práv; viz nálezn Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Současně žalobkyně napadla nepřiměřenou délku daňové kontroly, jakož i její průběh s tím, že pověřená pracovnice správce daně jednala neslušně, křičela na ni (stejně jako na její účetní) a že jí nebyly v zákonné lhůtě vráceny zpět předložené doklady.

Dále poukázala na některá další (formální) pochybení týkající se toho, že zpráva o výsledku daňové kontroly není datována a chybí zde uvedení délky provádění daňové kontroly. V dodatečných platebních výměrech jsou pak kopírovány celé pasáže z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 207347/10/289931710157, jakož i pasáže z dalších dokumentů, a v jejich odůvodnění jsou obsaženy shodné pasáže, kdy správce daně hovoří i o nesouvisejících zdaňovacích obdobích. Správce daně tak nevěnoval vypracování dokumentů náležitou pozornost a čas a ani je nekontroloval. Navíc žalovaný rozhodl o jednotlivých odvoláních žalobkyně společně a vydal vždy jedno rozhodnutí vztahující se ke každému kontrolovanému roku – 2007, 2008 a 2009, což považuje za nezákonné. A to tím spíše, že správce daně zahajoval daňovou kontrolu na několikrát, pro jednotlivá čtvrtletí různých roků, čímž vytvořil situaci ztěžující procesní obranu žalobkyně.

Ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek pak žalobkyně namítla, že správce daně ji v průběhu daňové kontroly nesdělil, že bude postupovat tímto způsobem. Nesdělil ji ani to, že v rámci daňové kontroly bude jednat dne 26. 4. 2010 s jejím pracovníkem – K. K. (dcerou kamarádky žalobkyně, která ji vypomáhala) a žalobkyni k tomuto jednání nepřizval. Žalobkyně tak nebyla schopna předvídat, jakým směrem se daňová kontrola ubírá a jaké může následovat rozhodnutí. Správce daně dle jejího názoru vedl daňovou kontrolu netransparentním způsobem a žalobkyně nebyla schopna dovodit, jaké další listiny má doložit, resp. co nemá správce daně za prokázané. Nebyly zde tedy vůbec podmínky pro vyměření daně na základě pomůcek a vydání dodatečných platebních výměrů, resp. napadených rozhodnutí, jež zahrnují doměření DPH jak v souvislosti s provozem restaurace Kaverna, tak provozem „Babka kořenářka“. Jedná se přitom o dva rozdílné podniky (dvě oddělené provozovny) a daňová kontrola byla vedena zejména v souvislosti s provozem zmíněné restaurace. U provozu „Babka kořenářka“ chtěl správce daně vysvětlit jen dvě drobnosti a ani nevyzval žalobkyni k předložení relevantních dokladů; např. nebyla vyzvána k prokázání výše marže při prodeji koření, která jí posléze byla stanovena ve výši 135 % (viz dále). Nevznikla jí tudíž ani konkrétní důkazní povinnost, kterou by porušila a která by vedla ve vztahu k tomuto provozu k použití pomůcek.

Vedle důvodů pro použití pomůcek pak žalobkyně zpochybnila též pomůcky jako takové a namítla, že z napadených rozhodnutí není zřejmé, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil a jakým způsobem došel k částkám daně, kterou žalobkyni vyměřil. V tomto směru se dle žalobkyně jedná o nepřezkoumatelná rozhodnutí, neboť nelze zkontrolovat a přezkoumat, jakým způsobem správce daně došel ke konkrétním číslům. V odůvodnění

dodatečných platebních výměrů tomu věnuje jen jednu větu, dle které vyšel ze smluvních vztahů platných v daném zdaňovacím období, inventury, platných ceníků – evidence prodejních cen a procenta nezaviněných mank stanoveného na základě podkladů předaných daňovým subjektem. Dle žalobkyně však jde jen o obecný výčet dokumentů, kdy není zřejmé, jaké konkrétní podklady a čísla v nich obsažená převzal a použil. To tedy znemožňuje reálný přezkum rozhodnutí o vyměření daně na základě pomůcek, a to ve vztahu k oběma provozům.

Nadto v případě provozu restaurace Kaverna žalobkyně odmítla, že se správci daně nepodařilo najít srovnatelný daňový subjekt vzhledem k tomu, že se jedná o provoz hostinské činnosti. Dle jejího názoru správce daně srovnatelný daňový subjekt správce daně najít mohl, ale nemohl a tím pádem ani nenašel zcela totožný daňový subjekt, což ovšem považuje za nelogické, přehnaně formální a porušující její práva. Porušení práv spatřovala též ve způsobu stanovení marže ve výši 135 % u provozu „Babka kořenářka“, který je nejen nepřezkoumatelný, ale z podnikatelského hlediska též nereálný.

Na základě všech těchto skutečností žalobkyně navrhla, aby krajský soud z důvodu nezákonnosti a vad řízení zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející dodatečné platební výměry.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ve svém vyjádření nejprve poměrně obsáhle věnoval námitce nezákonnosti, resp. neústavnosti zahájení daňové kontroly a uvedl, že žalobkyní zmiňovaný náleze Ústavního soudu pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 postrádá určení míry „konkrétnosti“ pochybností či podezření, která by měla být důvodem pro zahájení daňové kontroly. Dále odkázal na odlišné stanovisko soudkyně JUDr. I. J. k cit. nálezu Ústavního soudu, jakož i navazující judikaturu Nejvyššího správního soudu obsahující důvod, proč se lze odchýlit od daného nálezu (viz rozsudky ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52 a ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46). Podle žalovaného žádná kontrolní činnost není primárně postavena na „presumpci viny“. Existence kontrolních mechanismů plní vždy preventivní funkci a pregnantní formulace důvodů při zahajování daňové kontroly by tuto funkci kontroly mařila; ostatně tomu odpovídá i posléze přijaté stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st. 33/11.

Žalovaný odmítl též tvrzení žalobkyně týkající se trvání a průběhu daňové kontroly, včetně nevrácení předložených dokladů. Délka daňové kontroly odpovídala stávající praxi správce daně, jakož i součinnosti ze strany žalobkyně, které byly předložené doklady vráceny po vzájemné dohodě na nejbližším jednání. Jako nedůvodné žalovaný odmítl taktéž další veskrze formální žalobní námitky směřující vůči jeho postupu v odvolacím řízení a postupu správce daně (zahájení daňové kontroly na několikrát, neuvedení délky daňové kontroly či absence data).

K ostatním námitkám týkajícím se shodně dodatečného vyměření daně dle pomůcek pak poznamenal, že žalobkyně nevysvětlila některé rozpory a nedostatky zjištěné v průběhu daňové kontroly. Proto byla v tomto směru správcem daně opakovaně vyzvána, a to zejména k doložení toho, že v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období byla splněna

povinnost podle § 21 odst. 1 zákona o DPH, tj. povinnost přiznat daň na výstupu. Dále byla vyzvána k předložení evidence prodejních cen u jednotlivých druhů prodaného zboží a k objasnění rozdílů vzniklých porovnáním počátečního stavu zásob (navýšeného o sumu přijatých plnění v průběhu roku 2007, 2008 a 2009) a poníženého o konečný stav zásob. Tyto rozdíly však žalobkyně nijak nevysvětlila. Předložená evidence zásob se tak neshodovala s dalšími evidencemi a doklady, jakož i s podanými daňovými přiznáními. To znamená, že žalobkyně nevedla řádně zákonem stanovené evidence a nebylo proto možno objektivně zjistit, jaká byla skutečná výše příjmů a výdajů žalobkyně. A nebylo ani možné vzít dodatečně doložené ceníky jako důkaz o tom, za jaké ceny žalobkyně skutečně prodávala zboží konečnému spotřebiteli v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Skutečnosti významné pro stanovení daně tedy neprokázala ani jiným způsobem a za této situace správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Jako pomůcky přitom použil žalobkyni předložené evidence a další poskytnuté informace, z čehož žalovaný dovodil dostatečně spolehlivé stanovení daně, včetně přiměřenosti použitých pomůcek. Konkrétní použití pomůcek bylo popsáno v úředním záznamu, č. j. 207347/10/289931710157, z něhož je zřejmé, že se správce daně snažil vyhledat srovnatelný subjekt, přičemž se snažil zohlednit to, že žalobkyně podnajívala prostory kuchyně jinému subjektu, který jejím prostřednictvím nabízel polední menu a žalobkyně tak měla výhodu zvýšeného prodeje nápojů oproti subjektům, které polední menu nenabízejí. Takový srovnatelný subjekt ve vztahu k provozu restaurace Kaverna však správce daně nenašel. Ve vztahu k provozu „Babka kořenářka“ poukázal žalovaný na to, že zákon neumožňoval stanovit část daně dokazováním a část za použití pomůcek. Proto bylo přistoupeno ke stanovení daně za použití pomůcek u obou činností – provozů, přičemž výpočet marže byl stanoven porovnáním nákupní a prodejní ceny u všech komodit na 135 % (a v případě provozu „Babka kořenářka“ pak jako výhodu pro daňový subjekt snížil tuto marži o 35 %).

Závěrem – s ohledem na vše shora uvedené – žalovaný konstatoval, že napadená rozhodnutí netrpí nezákonností a navrhl, aby byly podané žaloby zamítnuty.

IV. Replika žalobkyně

V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně uvedla, že si je vědoma toho, že vedení její daňové evidence nebylo bezchybné, nicméně nezakládalo oprávnění pro použití pomůcek ze strany správce daně, neboť mu byly doloženy všechny požadované podklady, zejména ve vztahu k provozu Babka kořenářka; u něho dle žalobkyně měla být stanovena daň dokazováním, stejně jako u druhého provozu, tj. restaurace Kaverna, u které měl všechny relevantní podklady nebo si je mohl získat. Vedle samotného použití pomůcek pak žalobkyně zpochybnila též dostatečnou spolehlivost pomůcek a poukázala na použití evidence pro daňové účely bez znalosti souvisejících dokladů provozu Babky kořenářky. Ohledně tohoto provozu, jakož i provozu restaurace Kaverna, navíc nebyly použity poznatky od srovnatelných subjektů. V závěru žalobkyně opětovně připomněla provedení místního šetření a provedení výsledku přítomné osoby, aniž by byla umožněna její přítomnost, čímž došlo ke zjevnému porušení § 16 odst. 4 písm. b) zákona o správě daní a poplatků.

V. Jednání

V průběhu jednání byl krajským soudem konstatován podstatný obsah správního a soudního spisu, zejména napadeného rozhodnutí, žaloby a vyjádření žalovaného. Dokazování nebylo prováděno, neboť účastníci žádné důkazní návrhy nevznegli a k věci v rámci závěrečných návrhů pouze shrnuly svá stanoviska uvedená dříve – viz žaloba, resp. replika žalobkyně a ve vyjádření žalovaného.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Napadená rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. 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 vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k následujícím závěrům.

Podstatou projednávaných věcí je posouzení postupu žalovaného, resp. správce daně, který provedl daňovou kontrolu u žalobkyně a na základě zjištěných závěrů přistoupil k dodatečnému stanovení DPH dle pomůcek. Žalobkyně s tímto postupem, který byl aprobován žalovaným odvolacím orgánem, nesouhlasí a v podané žalobě uplatnila několik dílčích důvodů – žalobních bodů, které krajský soud pro přehlednost rozdělil do dvou základních, ucelených bloků.

VI.a) Zahájení daňové kontroly, její oprávněnost a průběh, včetně dalšího (formálního) procesního postupu správce daně a žalovaného

Daňová kontrola je jedním ze základních procesních institutů daňového řízení, resp. správy daní vůbec, jejímž cílem má být správné zjištění a stanovení daně. Právě pro naplnění tohoto cíle se v praxi provádí daňová kontrola, která představuje souhrn úkonů, jimiž správce daně podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků prověřuje daňový základ nebo jiné podstatné okolnosti pro stanovení daně daňového subjektu.

U žalobkyně jako daňového subjektu byla zahájena správcem daně daňová kontrola k prověření DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007, 4. čtvrtletí roku 2008 a 4. čtvrtletí 2009 protokolem ze dne 17. 2. 2010, č. j. 29305/10/289933710157, v němž daňová kontrola nebyla nijak zdůvodněna. K výzvě správce daně žalobkyně ve vztahu k oběma činnostem, které provozovala, tj. provozu restaurace a provozu velkoobchodu s kořením, doložila evidenci pro daňové účely, daňové doklady za přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, výdajové a příjmové pokladní doklady a bankovní výpisy za jednotlivá výše uvedená zdaňovací období. U dalších zdaňovacích období zahájil správce daně daňovou kontrolu posléze, a sice: (i) protokolem ze dne 31. 3. 2010, č. j. 69879/10/289933710157, na DPH za 1. až 3. čtvrtletí 2007 a (ii) protokolem ze dne 7. 5. 2010, č. j. 105869/10/289931710157, na DPH za 1. až 3. čtvrtletí 2008 a za 1. až 3. čtvrtletí 2009; v obou případech se přitom jednalo o kontrolu se zaměřením zejména (nikoli však výhradně) na činnost a provoz restaurace Kaverna, přičemž ani zde nebyla daňová kontrola nijak zdůvodněna, jak je zřejmé ze spisového materiálu.

Z toho je zřejmé, že daňová kontrola byla zahájena na několikrát, a to ve vztahu k oběma činnostem či provozům žalobkyně, které se v průběhu kontroly prolínaly, byť ji jasně dominoval provoz restaurace Kaverna. Nicméně nelze říci, že provoz velkoobchodu koření „Babka kořenářka“ kontrole vůbec nepodléhal. Naopak součástí kontroly byl i tento provoz. Ostatně sama žalobkyně, resp. jí zplnomocněná zástupkyně B. Z. chtěla v rámci daňové kontroly uplatnit nárok na odpočet u dokladů, které se týkaly provozu „Babka kořenářka“ a které nebyly uplatněny v řádném nebo dodatečném přiznání k DPH; viz protokol ze dne 12. 5. 2010, č. j. 106925/10/289931710157. Nelze tedy důvodně tvrdit, že by žalobkyně vůbec netušila nebo neměla povědomí o tom, že se kontrola vztahovala také na tento provoz (skutečnost, zda i v jeho případě byly dány podmínky pro použití pomůcek, je otázkou jinou – viz dále).

K tomu, že daňová kontrola zaměřená na formální a věcnou správnost daňového přiznání, výpočtu a odvodu DPH, byla zahájena na několikrát, je potřeba poznamenat, že tato skutečnost sama o sobě – bez dalšího – nevede a nezpůsobuje nezákonnost zahájení daňové kontroly. Jedná se spíše o důsledek postupného poznání a zjištění správce daně, nikoli o jeho svévoli. Stejně tak svévoli nepředstavuje to, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dle § 16 zákona o správě daní a poplatků, aniž by konkrétními skutečnostmi podložil podezření, že žalobkyně nesplnila řádně daňovou povinnost.

Jinými slovy – skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena bez konkrétních pochybností, tzv. „na zkoušku“, jak tvrdí žalobkyně, neznamená, že se jednalo o daňovou kontrolu neoprávněnou, zahájenou nezákonně či snad neústavně.

Ústavnost daňové kontroly zahájené bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření byla předmětem stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, publ. pod č. 368/2011 Sb., v němž bylo řečeno, že daňová kontrola je institutem s preventivním významem a že musí být vykládána v souladu s obecným významem termínu kontroly. *„Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího námitkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52)“.*

To znamená, že námitky žalobkyně ve tomto směru nelze považovat za důvodné, neboť daňová kontrola byla zahájena a vedena oprávněně. A pokud jde o další námitky směřující vůči samotnému průběhu kontroly, její délce a dalšímu (formální) procesnímu postupu správce daně, resp. žalovaného, konstatuje krajský soud následující.

Autentický průběh kontroly lze jen obtížně zrekonstruovat a tvrzení žalobkyně ohledně chování pověřené pracovnice správce daně nelze zpětně nijak ověřit. Z předloženého

spisového materiálu však nevyplývá nějaké zásadně nevhodné či excesivní chování pověřené pracovnice správce daně, které by mělo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Obdobně i pro namítanou délku daňové kontroly platí, že není zřejmé, že by zde byly nějaké delší časové prodlevy v činnosti správce daně, který daňovou kontrolu ukončil projednáním a podpisem zprávy o daňové kontrole dne 30. 11. 2010, tj. ještě v témže roce, ve kterém ji zahájil. Snažil se přitom postupovat v součinnosti se žalobkyní a předložené doklady jí vrátil, byť po uplynutí třicetidenní lhůty dle § 16 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků; jde ovšem o lhůtu pořádkovou, jejíž nedodržení nemá žádné procesní důsledky, nehledě na to, že žalobkyně mohla v případě potřeby kdykoli do těchto dokladů nahlédnout.

Ani tyto námitky žalobkyně tedy nelze mít za důvodné, stejně jako její další více méně formální námitky týkající se datování zprávy o daňové kontrole či odůvodnění dodatečných platebních výměrů. Zpráva o daňové kontrole byla projednána a spolupodepsána žalobkyní dne 30. 11. 2010, což dokládá protokol z téhož dne pod č. j. 205339/10/289931710157, který stejně jako předmětnou zprávu žalobkyně spolupodepsala. Pokud jde o obsah odůvodnění dodatečných platebních výměrů, pak lze pouze poznamenat, že jeho návaznost a převzetí pasáží z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2010, je logické, jestliže v něm byl podrobně popsán postup stanovení základu daně a DPH.

Konečně k námitce, že žalovaný o jejich odvoláních rozhodl společně, krajský soud uvádí, že nejde o nijak neobvyklý postup, který je navíc v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení a který nijak nezkrátil žalobkyni na jejích právech.

*VI.b) Podmínky pro použití pomůcek, jejich přiměřenost a dostatečná spolehlivost pro
dodatečné stanovení daně*

Veškeré další žalobní námitky již napadají postup správce daně ohledně použití pomůcek pro dodatečné vyměření daně a v tomto ohledu je nutno nejprve posoudit, zda zde pro použití tohoto náhradního způsobu stanovení daně byly podmínky. Dle žalobkyně tomu tak nebylo, neboť správce daně daňovou kontrolu vedl netransparentně a žalobkyně nebyla schopna dovodit, jaké další listiny je třeba ještě doložit, resp. co má správce daně za prokázané.

S tímto dle názoru krajského soudu nelze souhlasit. Správce daně v tomto směru nic nezastíral, sdělil žalobkyni konkrétní rozpory a nedostatky týkající se rozdílů mezi daňovou evidencí a podanými daňovými přiznáními, jakož i dalších dokladů, které jsou v podrobnostech zaznamenány v protokolech o ústních jednáních. Na základě toho měl správce daně důvodné pochybnosti, které jasně formuloval, např. ve výzvě ze dne 29. 4. 2010, č. j. 96749/10/289933710157. V ní vyzval žalobkyni, aby prokázala, vysvětlila a doložila, že v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období byla splněna povinnost dle § 21 odst. 1 zákona o DPH. Dále aby předložila evidenci prodejních cen u jednotlivých druhů prodaného zboží a aby objasnila rozdíl mezi přidanou hodnotou uskutečněných zdanitelných plnění a rozdílem mezi počátečním stavem zboží na skladě navýšeným o nákup zboží v průběhu roku a konečným stavem zboží na skladě.

Současně správce daně žalobkyni poučil o možnosti stanovit daň za použití pomůcek, nebude-li možno stanovit daň dokazováním. Nelze tedy tvrdit, že žalobkyně nevěděla,

jakým způsobem se může celé řízení ubírat nebo že by bylo vedeno netransparentním způsobem, jak tvrdí žalobkyně mj. proto, že ji správce daně předem neinformoval o jednání jejím pracovníkem dne 26. 4. 2010. K tomu je však třeba poznamenat, že se jednalo o místní šetření, které nebylo prováděno v rámci dané kontroly DPH a nemohlo se tak jednat o porušení příslušného ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, který upravuje postup při daňové kontrole.

Přes shora nastíněné vedení řízení žalobkyně nebyla schopna požadované skutečnosti objasnit a doložit, resp. jí postupně předkládané doklady nebylo možno použít, neboť z nich nebylo možno objektivně zjistit, jaká byla skutečná výše jejich příjmů a výdajů. Předložená evidence zásob se neshodovala s dalšími evidencemi a doklady a nelze říci, že by podávala ucelený přehled o pohybu zboží v návaznosti na tržby. Obdobné platí i o evidenci prodejních cen, které žalobkyně dodatečně doložila a pak dále doplňovala, jakkoli nejprve uvedla, že ceníky neuchovává a cenu stanovovala podle situace; v protokolu ze dne 11. 3. 2010, č. j. 48384/10/289933710157, výslovně konstatovala: „*ceníky si neuchovávám, ceny nikdy nebyly stanoveny jako pevné*“.

Za této situace byl tedy správce daně v souladu s § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň dle pomůcek, protože žalobkyně:

- nesplnila své zákonné povinnosti – především nevedla řádně zákonem stanovené evidence, a to jednak daňovou evidenci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (zejm. v souvislosti s inventarizací, při které vznikly rozdíly, které nebyly nijak vysvětleny) a jednak evidenci prodejních cen dle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, a
- nebylo možné stanovit daň dokazováním, neboť shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně nepostačovaly (nebylo možno objektivně zjistit, jaká byla skutečná výše příjmů a výdajů žalobkyně).

Z uvedeného je tedy zřejmé, že byly kumulativně splněny obě podmínky pro přechod na pomůcky, a to ve vztahu k oběma provozům. Platí totiž, že v rámci jednoho zdaňovacího období není možné stanovení daně dílem dle pomůcek a dílem dokazováním. V opačném případě by se jednalo o porušení zásady jednoty způsobu stanovení daně v rámci téhož zdaňovacího období; obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2006, č. j. 2 Afs 34/2006 – 99, v němž je k nemožnosti stanovení daně zčásti podle pomůcek a zčásti dokazováním konstatováno, že „*Obecně takový princip jistě platí, ovšem jen v rámci jednoho zdaňovacího období. Není proto vyloučeno, aby za jedno zdaňovací období byla daň stanovena dokazováním a za další podle pomůcek. Pokud se tak stane, nejedná se o porušení zásady jednoty způsobu stanovení daně v rámci téhož zdaňovacího období, neboť o stejné zdaňovací období se nejedná*“.

V posuzovaném případě se však u obou provozů o stejné zdaňovací období jednalo, a proto, pokud byly dány podmínky pro použití pomůcek v případě provozu restaurace Kavana, bylo na místě použití pomůcek i v případě provozu „Babka kořenářka“, jakkoli vůči němu správce daně neshledal nedostatky mající vliv na daňovou povinnost ve vztahu k 4. čtvrtletí 2007, 2008 a 2009 a ve vztahu k dalším obdobím – 1. až 3. čtvrtletí 2007, 2008 a 2009 – již daňové doklady pro předmětný provoz nepožadoval a kontrolu zaměřil zejména

na provoz restaurace Kaverna. Ostatně o tom, že správce daně neměl pochybnosti o uskutečnění plnění podle § 21 zákona o DPH v provozovně „Babka kořenářka“ svědčí i to, že vypočtený základ daně prostřednictvím pomůcek se jen velmi málo liší od toho, jak byla DPH přiznána samotnou žalobkyní, přičemž v některých zdaňovacích obdobích byl stanoven i nižší základ daně (v důsledku posunu v čase).

Nelze tedy přisvědčit žalobkyni, že by bylo použití pomůcek neoprávněné. Naopak za daného stavu byl k tomuto postup správce daně nejen oprávněn, ale i povinen jak již bylo uvedeno výše a jak je zřejmé též z judikatury, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, publ. pod č. 2507/2012 Sb. NSS či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004 – 67, publ. pod č. 991/2006 Sb. NSS, dle kterého platí, že nastanou-li skutečnosti předvídané ustanovením § 31 odst. 5 a násl. zákona o správě daní a poplatků, je povinností správce daně stanovit daň pomocí pomůcek. Jde-li navíc o daň z přidané hodnoty, pak – vzhledem k zákonné konstrukci daňové povinnosti u této daně jako rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu – je nutno stanovit daňovou povinnost za určité zdaňovací období jednotně podle pomůcek.

K samotnému použití pomůcek krajský soud konstatuje, že zákon o správě daní a poplatků v § 31 odst. 6 sice demonstrativně uvádí, co všechno může správci daně posloužit jako pomůcka, avšak v praxi se může jednat v podstatě o jakýkoliv poznatek získaný v souladu se zákonem, jenž umožní stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Je proto logické, že se správce daně snaží využít především dosud získané důkazní prostředky a často použije část dokladů, které získá od samotného daňového subjektu. Na vlastní poznatky správce daně, které se týkají zdaňování u dotčeného daňového subjektu, přitom pamatuje jak cit. § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, tak relevantní judikatura, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 – 56, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, dle kterého z okruhu pomůcek nejsou vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole.

Proto postupoval-li tak správce daně i tomto případě, nelze jeho postupu v obecné rovině nic vytknout a k tomu, jaké konkrétní pomůcky použil lze v podrobnostech odkázat na úřední záznam ze dne 30. 11. 2010, č. j. 207347/10/289931710157, jehož podstatné pasáže jsou obsaženy v dodatečných platebních výměrech, jak již bylo předestřeno výše. Se samotným úředním záznamem se navíc žalobkyně seznámila při nahlížení do spisu dne 20. 12. 2010; viz protokol č. j. 214894/10/289914710324. Žádný návrh na dokazování však v této souvislosti nepodala a neučinila tak ani v podaném odvolání. Žalovaný byl proto limitován § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek jakožto náhradního způsobu stanovení daně (de facto kontumačním způsobem).

Obdobné platí i pro rozsah přezkumu krajského soudu, který ve shodě s žalovaným shledal zákonné podmínky pro přechod na pomůcky, jejichž volba a použití nevykazuje zcela zjevně nesprávný či nelogický postup.

S odkazem na cit. úřední záznam lze přitom shrnout, že žalovaný, resp. správce daně při stanovení daně podle pomůcek nevycházel z poznatků, které by získal u daňových subjektů v podstatných rysech srovnatelných se žalobkyní. Takové totiž nenašel, což ovšem neznamená, že by jím zvolený způsob stanovení daně nemohl obstát. Zákon nestanoví vyčerpávající taxativní výčet všeho, co může sloužit jako pomůcka, naopak stanoví výčet příkladný, demonstrativní – viz výše. Pouze z toho důvodu, že pomůcky nebyly založeny na srovnání hospodaření žalobkyně s jinými subjekty, tedy nelze dovozovat jejich nezákonnost.

Podstatná je v tomto směru přiměřenost a dostatečná spolehlivost pomůcek pro stanovení daně dle § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a tato zde byla dána. Správce daně použil vše, co měl k dispozici, přičemž vyšel z podkladů samotné žalobkyně, konkrétně z daňových dokladů žalobkyně přijatých v daném zdaňovacím období, jakož i platných smluvních vztahů, inventur a platných ceníků – evidence prodejních cen a procenta nezaviněných mank. To je jednoznačně patrné z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 207347/10/289931710157, a žalobkyní zpochybňovanou přezkoumatelnost použitých pomůcek, jakož i jejich dostatečnou spolehlivost, nelze akceptovat. Námitky žalobkyně v tomto směru nejsou ničím podložené a neodpovídají ani správnímu spisu, např. ve vztahu k výši marže 135 % u provozu „Babka kořenářka“, který je dle žalobkyně nejen nepřezkoumatelný, ale z podnikatelského hlediska též nereálný. Ze spisového materiálu je totiž zřejmé, že tuto marži správce daně vypočetl tak, že porovnal nákupní a prodejní cenu u všech komodit a uvedenou hodnotu marže vzal jako jejich střední, přičemž jako výhodu ji ještě snížil o 35 %. A pokud jde o zpochybnění reálnosti této marže, jde o zpochybnění v rovině spekulace, která nebyla ničím doložena.

Ve světle těchto skutečností považuje krajský soud za nutné ještě poznamenat, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného) a daňový subjekt může polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Byla to tedy žalobkyně, která byla povinna uvést, z jakých konkrétních důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřenou a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Pokud tak žalobkyně nepostupovala, neunesla důkazní břemeno a její úvahy o nedostatečnosti použitých pomůcek nemohou obstát; k tomu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, či ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012 – 24.

VI. Shrnutí a závěr

S ohledem na vše výše uvedené lze shrnout, že žádná z námitek žalobkyně zpochybňující postup žalovaného, resp. správce daně v souvislosti s provedením daňové kontroly a dodatečným vyměřením DPH za použití pomůcek není důvodná.

Krajský soud proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. podané žaloby jako nedůvodné zamítl.

VII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly

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 29.8.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu