



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a Mgr. Karla Kosteckého v právní věci žalobce **S.C., s.r.o.**, se sídlem XX, zastoupeného Jířím Pokorným, daňovým poradcem se sídlem Heliova 270/15, 460 01 Liberec, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 0 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 8. 2012, č. j. 8673/12-1300-500391,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 8. 2012, č. j. 8673/12-1300-500391, s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. Žaloba

Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterým bylo zamítnuto jeho společné odvolání a potvrzeny dodatečné platebními výměry Finančního úřadu v České Lípě (dále také jen „správce daně“), jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 sb., daňového řádu, tj. podle pomůcek, a to:

- 1) ze dne 4. 1. 2012, č. j. 164167/11/17291250653, kterým byla doměřena DPH za 1. čtvrtletí 2008 ve výši 278 950 Kč a penále 55 790 Kč;
- 2) ze dne 5. 1. 2012, č. j. 164288/11/17291250653, kterým byla doměřena DPH za 2. čtvrtletí 2008 ve výši 336 859 Kč a penále 67 371 Kč;
- 3) ze dne 5. 1. 2012, č. j. 164362/11/17291250653, kterým byla doměřena DPH za 3. čtvrtletí 2008 ve výši 165 905 Kč a penále 33 181 Kč;

- 4) ze dne 5. 1. 2012, č. j. 164452/11/17291250653, kterým byla doměřena DPH za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 447 000 Kč a penále 89 400 Kč.

Protože s účinností od 1. 1. 2013 v souvislosti se zákonem č. 456/2011Sb., o finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, jednal soud od zmíněného okamžiku s posledně označeným státním orgánem finanční správy jako se žalovaným, v souladu s ustanovením § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Žalobce namítal, že správce daně jako pomůcky použil údaje subjektů, které se zabývají odlišnou činností, než kterou se zabýval podle dostupných informací žalobce, použitá pomůcka tak není dostatečně spolehlivá a mýjí se s ekonomickou realitou. Správce daně měl daň sjednat.

Rozvedl, že byly použity údaje z účetnictví jiných subjektů, aniž by bylo zejména u subjektu zabývajících se správou a údržbou nemovitostí (subjekt A) zřejmé, jaká uskutečňoval zdanitelná plnění, jakého nemovitého majetku k tomu užíval a zda je tak srovnatelným subjektem k žalobci. Obdobné nejasnosti panují i ve vztahu k druhému srovnatelnému subjektu, který měl nabízet ubytovací a restaurační služby (subjekt B), podle žalobce se jedná o luxusní hotel, nikoli penzion. Zejména pak není jasné, jak správce daně dovodil, že by měl žalobce dosahovat srovnatelných výsledků jako oba tyto subjekty najednou. Přitom je zřejmé, že pokud by žalobce poskytoval plnění typická pro subjekt A, nemohl by logicky uskutečňovat plnění typická pro subjekt B, použité pomůcky nevychází z racionálního základu. Žalobce nemohl současně uskutečňovat zdanitelná plnění z titulu přenechání nemovitosti k užívání někomu jinému a současně nemovitost užívat sám k poskytování ubytovacích služeb.

Podle žalobce byl při daňové kontrole předložen dostatek dokumentů, ze kterých bylo zřejmé, že se žalobce nezabýval žádnou správou a údržbou nemovitostí, tedy činností srovnatelného subjektu A. K výkonu podnikatelské činnosti používal jediné penzion S.C. a není možné, aby prostory současně někomu pronajímal, přitom aby v nich vykonával další podnikatelskou činnost (hostinskou), což správce daně konstrukcí pomůcek nepřímou tvrdí. Správce daně ani žalovaný si nemohli učinit libovolný úsudek o tom, čím se žalobce zabýval, činnost žalobce plyne z přílohy účetní závěrky. Zápis v obchodním rejstříku ani v tzv. registru ekonomických činností není důkazem o tom, že činnost je skutečně vykonávána. Žalobci nebylo upřesněno, jaká zdanitelná plnění uskutečňoval subjekt A, ale ze zkušeností zástupce se muselo jednat o subjekt, který pronajímá nebytové prostory, které sám vlastní, nebo který spravuje nemovitosti za úplatu, které sám pronajaty nemá, případně se mohlo jednat o kombinaci činností. Pokud podle správce daně žalobce dosahoval příjmů z nájmu nemovitého majetku či jeho správy, nemohl současně prostřednictvím stejného majetku dosahovat příjmů z ubytovacích a restauračních služeb. Právní úvaha správce daně je tak v rozporu s pravidly logického vyvozování, v důsledku čehož se použitá pomůcka nejen realitě neblíží, naopak se s ní mýjí. Není možné tvrdit, byť podle pomůcek, že žalobce dosahoval příjmů z užívání nemovitého majetku, aniž byl takový majetek vymezen.

Žalobce dále správci daně vytýkal, že nepřihlédl k okolnostem, z nichž pro něj vyplývají výhody podle § 98 odst. 2 daňového řádu. Touto výhodou mělo být, že žalobce

prováděl rekonstrukci zařízení, jejíž hodnota přesáhla 6 000 000 Kč. Je nepochybné, že v čase rekonstrukce nemohly být poskytovány služby penzionu v plném provozu, provoz musel být významně omezen. Rekonstrukci však správce daně při konstrukci pomůcky nezohlednil. Žalovaný se pak nesprávně s námitkou vypořádal tak, že jí odmítl, omezil se na to, že omezení provozu žalobce neprokázal. Podle žalobce ovšem správce daně v případě stanovení daně za použití pomůcek nedokazuje, ale má přihlížet ke všem skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a nikoliv jen k těm, které žalobce prokáže. Rekonstrukce byla doložena daňovými doklady a omezení provozu je logické, není třeba je dokazovat.

Také bylo namítáno, že použitá pomůcka byla do značné míry utajována, žalobce netušil, jaký subjekt byl vybrán jako údajně srovnatelný, bez znalosti skutečností, jaká konkrétní zařízení srovnatelné subjekty provozují a jakých tak dosahují výnosů, nebylo možné dostatečně kvalifikovaně posoudit přiměřenost nově použitých pomůcek. Ze sdělených skutečností plyne, že subjekt A dosahoval výnosů z pronájmu většího množství nemovitého majetku, zatímco takovým majetkem žalobce nedisponoval. Žalobce neprovozoval zařízení srovnatelné se subjektem B, který poskytoval ubytování, tedy hotel s restaurací s denním provozem o kapacitě umožňující např. umístění autobusového zájezdu. Z údajů o vývoji uskutečněných zdanitelných plnění plyne, že tyto subjekty pravděpodobně dosahovaly výnosů z prodeje dlouhodobého majetku, kterým ale žalobce nedisponoval. Podle žalobce není zřejmé, proč správce daně nesrovnával provoz penzionu žalobce s provozem jiných penzionů, ale vybral subjekty, jejichž činnost není srovnatelná s činností žalobce.

V posledním žalobním bodu žalobce uvedl, že s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole, nikdy mu nebyla doručena. V době, kdy správce daně doručoval zprávu o daňové kontrole zástupci žalobce, již žádného zástupce neměl, když plnou moc mu vypověděl před údajným doručováním této zprávy.

Žalobce uzavřel tím, že použité pomůcky nebyly dostatečně spolehlivé, nezohlednily podstatné známé skutečnosti týkající se specifík podnikání žalobce a srovnatelné subjekty se podstatně od žalobce odlišovaly. Bylo logicky nemožné, aby žalobce dosahoval obou typů příjmů současně, jak to tvrdí správce daně a žalovaný. Proto byly naplněny podmínky pro to, aby byla daň ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu sjednána. Žalobce navrhoval, aby stanovení daně podle pomůcek bylo zrušeno a daň byla sjednána a z uvedených důvodů se domáhal zrušení jak rozhodnutí žalovaného, tak dodatečných platebních výměrů, a požadoval náhradu nákladů řízení.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl v podstatě shodné okolnosti jako v odůvodnění svého rozhodnutí. Zdůraznil, že se s námitkami, včetně výtky nesrovnání činnosti žalobce s provozováním jiného penzionu vypořádal v odůvodnění svého rozhodnutí. K námitce týkající se neprojednání zprávy o daňové kontrole se nevyjádřil. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

III. Zjištění ze správního spisu

U žalobce byla dne 6. 9. 2010 zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2008. Protože žalobce v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob předložil pouze část účetnictví za rok 2008 a na výzvy správce daně k předložení potřebných daňových dokladů a evidence k DPH v průběhu daňové kontroly DPH nereagoval, dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil svoje základní povinnosti při daňové kontrole, není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť žalobce neprokázal údaje v daňových přiznáních, a proto daňovou kontrolu v režimu dokazování ukončil s upozorněním, že daň bude stanovena podle pomůcek. Zpráva o daňové kontrole byla dne 17. 6. 2011 doručena zástupci žalobce.

Konstrukce výpočtu daňové povinnosti podle pomůcek za jednotlivá zdaňovací období byla zahrnuta do čtyř úředních záznamů ze dne 22. 11. 2011, které byly v anonymizované verzi se žalobcem projednány dne 14. 12. 2011. Z úředních záznamů shodně plyne, že správce daně z přílohy k účetní závěrce zjistil, že žalobce provozoval rezidenci S. C. v Řitce u Prahy k zajišťování společenských, kulturních a sportovních akcí, kdy uvedený objekt nevlastnil, jednalo se o rezidenci ve vlastnictví společnosti B., a.s., poskytující nadstandardní služby včetně ubytování v 5 pokojích, objekt byl využíván i filmaři. Z přijatých faktur správce daně dovodil, že žalobce s penzionem v Řitce nenakládal jako vlastník, ale jako správce, proto jako pomůcky použil údaje srovnatelných daňových subjektů, jejichž předmět činnosti byl nejvíce shodný. Správce daně vyšel z údajů subjektu A, který zajišťoval správu a údržbu nemovitostí a pronájem movitých věcí, konstatoval, že subjekt je srovnatelný jen pokud jde o předmět činnosti zajišťování správy a údržby nemovitostí, nikoli ale pronájem movitých věcí, také neprovozoval restaurační zařízení, proto vzal v úvahu jen 72 % zdanitelných plnění a vyloučil z 28 % zdanitelná plnění vztahující se k pronájmu movitých věcí. Správce daně takto stanovil dílčí základ daně pro předmět činnosti zajišťování správy nemovitostí. Dále vzal další srovnatelný subjekt B provozující restaurační a ubytovací činnosti v exkluzivním zařízení pro stanovení dílčího základu pro předmět činnosti provoz restauračního a ubytovacího zařízení. S ohledem na to, že tento subjekt B měl kapacitu 200 lůžek a 80 míst v restauracích v jednom zařízení a 35 lůžek a 80 míst v restauraci v zařízení provozovaném od poloviny dubna 2008, zatímco žalobce měl v penzionu kapacitu jen 35 lůžek, vyšel správce daně z 17,5 % kapacity srovnatelného subjektu B v 1. čtvrtletí 2008 a z 15 % v 2. až 4. čtvrtletí 2008, když druhé zařízení srovnatelného subjektu B bylo provozováno až od poloviny dubna 2008. U tohoto srovnatelného subjektu B byly vyloučeny z přijatých zdanitelných plnění náklady na opravu, neboť správce daně vycházel ze zjištěných nákladů žalobce na údržbu areálu, jež byly poměrně rozděleny mezi zdaňovací období. Bylo zohledněno rozdělení zdanitelných plnění se základní a sníženou sazbou, jak bylo zjištěno u srovnatelných subjektů. Správce daně pak konstatoval, že nezjistil žádné další okolnosti, z nichž by pro žalobce plynuly výhody, sám žalobce žádné neuplatnil.

Následně dne 4. 1., resp. 5. 1. 2012 vydal správce daně jednotlivé dodatečné platební výměry na DPH stanovenou podle pomůcek a v odůvodnění těchto rozhodnutí uvedl shodné skutečnosti jako ve zmíněných úředních záznamech o stanovení daně podle pomůcek.

Žalobce se dodatečným platebním výměrům bránil, odvolací námitky byly v podstatě shodné s žalobními, žalobce především brojil proti tomu, že byly vybrány nesrovnatelné subjekty a vzaty v úvahu výsledky obou, přitom z logiky věci plyne, že žalobce nemohl uskutečňovat zdanitelná plnění jako oba tyto subjekty.

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný odvolání žalobce zamítnul a všechny dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný ověřil, že žalobce za rok 2008 předložil jen nepatrnou část účetnictví (rozvaha, výkaz zisků a ztrát, obrátová předvaha, 3 přijaté faktury, bankovní výpisy a účetní deník), jiné evidence k DPH předloženy nebyly, jako důvod žalobce uváděl změnu majitele a jednatele. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně o tom, že nebylo možné daňovou povinnost pro porušení důkazních povinností žalobce v řízení stanovit dokazování. Podle žalovaného byly podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek splněny. Správce daně postupoval tak, že vyhledal společnosti provozující obdobnou činnost jako žalobce v obdobných podmínkách, vyložil, v čem spočívá jejich podobnost se žalobcem a poznatky upravil pro potřeby stanovení daňové povinnosti žalobce. Nad rámec toho správce daně zohlednil i daň na vstupu na základě doložených dokladů. Namítal-li žalobce nesrovnatelnost subjektů, byla by tato námitka akceptovatelná jen za předpokladu součinnosti žalobce, pokud by žalobce sdělil údaje o skutečně vykonávané ekonomické činnosti a toto podpořil důkazními prostředky. Podle žalovaného správce daně postupoval logicky, pokud při konstrukci pomůcky rozdělil zjištěnou ekonomickou činnost žalobce na správu a údržbu nemovitostí a na provoz ubytování spojený s poskytováním stravování a současně vyloučil ze zjištěného výsledku hospodaření srovnatelných subjektů souvztažnou část k činnostem, které nebyly u žalobce zjištěny. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nemá právo účastnit se výběru pomůcek, výběr pomůcek a dostatečnou spolehlivost stanovené daně žalobce zpochybnil, aniž by to prokázal. Poukázal na to, že správce daně akceptoval pořízení dlouhodobého majetku, rozdělil přijatá zdanitelná plnění do jednotlivých zdaňovacích období v poměru žalobkyní uplatněném. Žalobce pak neprokázal, že by se rekonstrukce penzionu dotkla chodu zařízení. Správce daně postupoval správně, pokud žalobce seznámil s anonymizovanou verzí úředních záznamů o výpočtu daňových povinností podle pomůcek. Nakonec konstatoval, že zpráva o daňové kontrole byla doručována dne 6. 6. 2011 zástupci žalobce, tedy v době, kdy správci daně nebylo dáno na vědomí, že plná moc byla vypovězena, výpověď plné moci ze dne 7. 4. 2011 byla doručena až dne 7. 6. 2011 a vztahy mezi žalobcem a zástupcem nemohou jít k tíži správce daně. Žalovaný uzavřel tím, že dodatečně stanovená DPH podle pomůcek byla stanovena spolehlivě a přiměřeně, a to i s ohledem na předmět činnosti daňového subjektu, který správce daně zjistil, žalovaný neshledal ani nepřiměřenost použitých pomůcek, proto nebylo možné vyhovět požadavku žalobce na sjednání daně, nebyly zjištěny početní chyby ani zjevně nesprávné údaje.

IV. Posouzení soudem

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K projednání žaloby soud nenařizoval ústní jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když oba účastníci s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. žalobce se ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

V předmětném případě jde o posouzení zákonnosti doměření DPH podle pomůcek, když dodatečné platební výměry byly vydány již za účinnosti daňového řádu. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek zákonodárce v ustanovení § 98 daňového řádu upravil obdobně jako v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), tak, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem* (odst. 1). Shodně jako za předchozí zákonné úpravy je povinností správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlídnout také *ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny* (odst. 2). Odst. 3 cit. ustanovení pak obsahuje demonstrativní výčet pomůcek. Jako další zákonná podmínka pro stanovení daně podle pomůcek přistupuje možnost správce daně *stanovit daň tímto způsobem dostatečně spolehlivě*, pokud tomu tak není, správce daně dle odst. 4 cit. ustanovení s daňovým subjektem daň sjedná. Rozsah přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek odvolacím orgánem je v § 114 odst. 4 daňového řádu zakotven rovněž ve stejném rozsahu, jako tomu bylo dle § 50 odst. 5 ZSDP, tedy odvolací orgán v takovém případě zkoumá *pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek*. S ohledem na shodnou zákonnou úpravu stanovení daňové povinnosti podle pomůcek a vymezení rozsahu přezkumu takového způsobu stanovení daně odvolacím orgánem lze doktrinární a judikатурní závěry a výklad dotčených ustanovení ZSDP (§ 31 odst. 5, § 46 odst. 3 a § 50 odst. 5) aplikovat i na případy stanovení daňové povinnosti podle pomůcek dle daňového řádu.

Při stanovení daně pomocí pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek. Jednak může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování; jednak může uplatnit výhrady proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda byly přiměřené), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení.

V právě projednávané věci žalobce nebrojí proti závěrům správce daně a žalovaného o tom, že nesplnil svoje zákonné povinnosti při dokazování a z tohoto důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním, svoje námitky soustředí proti kvalitě použitých pomůcek a dovozuje, že mu správce daně nestanovil daňovou povinností dostatečně spolehlivě.

Možnostmi daňového subjektu napadat volbu pomůcek, které je správce daně dle § 98 odst. 1 daňového řádu oprávněn obstarat si i bez součinnosti s daňovým subjektem, a dostatečnou spolehlivostí stanovení daně podle pomůcek se podrobně zabývá judikatura Nejvyššího správního soudu. Jak judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126): „... *Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat.* ...“

Dále si zdejší soud si v tomto směru dovoluje ocitovat závěry Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 30. 11. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 (všechny dostupné na www.nsssoud.cz), který danou problematiku výstižně shrnul, vycházejí přitom z předchozích

závěrů rozšířeného senátu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156,:

„... Druhý okruh námitek, které lze uplatnit proti vyměření daně podle pomůcek, se dle shora citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu může týkat kvality použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek: k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti; pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Je třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a že obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 d. ř. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156: „jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.)... Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“.

Co může posloužit jako pomůcka, stanovil § 31 odst. 6 d. ř. a blíže vyložil Nejvyšší správní soud. V rozsudku z 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 - 126, vysvětlil, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“.

Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil.

„Dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním).

Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, byl vytvořen judikatorní závěr (viz výše rozsudek devátého senátu), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu: dovodil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Soud v citovaném rozsudku demonstroval své závěry na teoreticky zkonstruovaném příkladu: na něm vysvětlil, že daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Jako příklad použil soud „daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších: proti dani stanovené pomocí pomůcek mohl takový subjekt namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž by k této námitce musel předložit důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Své tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů, nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti. ...“

V posuzované věci žalobce namítal, že správce daně měl použít jiný srovnatelný subjekt jako pomůcku, namítal, že nemohl současně uskutečňovat zdanitelná plnění jako oba správce daně vybrané srovnatelné subjekty současně, neboť jen provozoval penzion S. C., proto podle něj nebyly pomůcky racionální a daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

Z právě uvedeného ovšem vyplývá, že žalobce se v žalobě (shodně v odvolacím daňovém řízení) omezil pouze na napadání správcem daně vybraných konkrétních pomůcek, ovšem nepředestřel žádné relevantní tvrzení, natož pak důkazy, jimiž by prokázal, že daňová povinnost mu nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. S poukazem na shora citované závěry Nejvyššího správního soudu je nutno uvést, že důkazní břemeno v tomto směru leží na daňovém subjektu, neboť je to on, kdo musí prokázat, že mu byla daňová povinnost podle pomůcek vyměřena v nepoměru s tím, jak by mu měla být, byť takovým náhradním způsobem, správně stanovena. Ve shodě se žalovaným (viz. odůvodnění napadeného rozhodnutí na st. 8) soud konstatuje, že žalobcovy námitky směřující do volby pomůcek by mohly být úspěšné, pokud by byl žalobce zároveň v daňovém řízení aktivní, nabídl tvrzení a důkazy o tom, že konstrukce pomůcek a výběr srovnatelných subjektů se skutečně s realitou podnikání žalobce míjí a že způsob, kterým opravdu podnikal a v návaznosti na to

uskutečňoval a přijímal zdanitelná, nemůže vést ke stanovení základu daně, jak jej vypočeti na základě zvolených pomůcek správce daně.

Výběr srovnatelných subjektů a způsob výpočtu základu daně na základě jejich daňových povinností učiněný správcem daně odpovídal tomu, jaké znalosti o podnikání žalobce správce daně v průběhu daňového řízení získal. Je třeba zdůraznit, že správce daně stanovoval daň podle pomůcek „dostatečně spolehlivě“ v případě, kdy žalobce zůstal v daňovém řízení víceméně zcela pasivní a správce daně neměl k dispozici prakticky žádné prvotní daňové doklady (s výjimkou 3 přijatých faktur, kdy přijatá zdanitelná plnění byla žalobci uznána a částka 6 305 950 Kč dle účetního deníku ponechána jako přijaté zdanitelné plnění), správce daně neměl k dispozici žádnou daňovou evidenci dle § 100 zákona o DPH a kromě poznatků, které získal vlastní vyhledávací činností, kdy zjišťoval, jaké služby žalobce inzeroval a jaký byl předmět jeho činnosti v roce 2008 dle údajů v obchodním rejstříku a také registru ekonomických subjektů Českého statistického úřadu, neměl od žalobce k dispozici ničeho dalšího. Namítá-li žalobce, že údaje v těchto dvou rejstřících nejsou důkazem o faktické činnosti žalobce, soud uvádí, že správci daně nezbylo než vycházet z poznatků, které také tímto způsobem k činnosti žalobce v průběhu daňového řízení zjistil a na základě kterých vybral srovnatelné subjekty. Žalobce totiž žádná tvrzení ani důkazy o rozsahu a konkrétní podobě svého podnikání v předmětných zdaňovacích obdobích nepřinesl, nedokázal správci daně přiblížit nejen rozsah svého majetku, činnosti, počtu zaměstnanců, ale ani ozřejmit způsob „provozování penzionu S. C.“ natolik, aby bylo možné postup správce daně při výběru srovnatelných subjektů a konstrukci pomůcek označit za zcela zjevně nesprávný a nelogický postup, který by byl zneužitím pravomoci správce daně stanovit daň pomůckami při splnění podmínek dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Za stavu, kdy žalobce nepřináší žádné důkazy o způsobu, jakým vlastně rezidenci S. C. „provozoval“, jaký smluvní vztah měl s jejím vlastníkem, jaké služby v rezidenci poskytoval sám (prostřednictvím svých zaměstnanců či dalších daňových subjektů), jakým způsobem se podílel na správě a údržbě předmětné rezidence, jakým způsobem všechny prostory (ze zjištění správce daně vyplynulo, že se nejednalo jen o prostory sloužící k ubytování a restauraci) patřící k rezidenci konkrétně využíval, může jen stěží s úspěchem namítat, že nemohl podnikat způsobem, z něhož správce daně vycházel a vedl jej k výběru pomůcek.

Domáhal-li se žalobce toho, že jako pomůcka měl být vybrán provoz jiného penzionu, nežádal o nic jiného než o „nový pokus správce daně stanovit daň podle jiných pomůcek“ s nadějí, že tyto nové pomůcky by mohly vést k doměření DPH v nižší výši. Jak již soud konstatoval shora, žalobce tuto námitku směřující do výběru pomůcek uplatnil, aniž by ji v odvolacím řízení či v žalobě, spojil s tvrzením, že takový způsob stanovení daně by za všech okolností nutně vedl ke stanovení nižší daňové povinnosti a tedy závěru o tom, že DPH mu nebyla doměřena dostatečně spolehlivě.

Shodně se s námitkami žalobce vypořádal i žalovaný, soud se s jeho postojem zcela ztotožňuje. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zhodnotil, že správce daně použil pomůcky odpovídající § 98 odst. 3 daňového řádu, tedy že využil poznatků získaných u srovnatelných daňových subjektů, když se zabýval i tím, zda tyto subjekty podnikaly v obdobném oboru, srovnatelné lokalitě a jakým způsobem správce daně dospěl k jejich výběru a jak získané poznatky upravil pro potřeby stanovení daňové povinnosti žalobce (vyloučení ze zjištěných hospodářských výsledků srovnatelného subjektu A část vztahující se

k ekonomické činnosti - pronájem movitých věcí - jež žalobce dle zjištění správce daně neprovozoval, stanovení koeficientu s přihlédnutím k rozdílné kapacitě žalobce a vybraného srovnatelného subjektu B). Žalovaný se rovněž zabýval tím, zda se správce daně nedopustil při stanovení daňového základu početních chyb či zda nevycházel ze zjevně nesprávných údajů a žádná taková pochybení správce daně při doměření daňových povinností nezjistil.

Lze uzavřít s tím, že žalobce neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a DPH, kterou mu správce daně doměřil, nebyly dostatečně spolehlivé.

K požadavku žalobce na sjednání daně soud uvádí, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak soud dovodil shora. Nelze tedy dospět k závěru, že bylo na místě sjednání daně podle § 98 odst. 4 daňového řádu. Dále soud poznamenává, že případy sjednání daně, na které směřuje uvedené ustanovení daňového řádu, budou nanejvýš ojedinělé, a to s ohledem na demonstrativní výčet toho, co všechno může správci daně jako pomůcka pro stanovení daně sloužit, a vcelku široku správní úvahu správce daně při konstrukci pomůcek. Sjednání daně jako poslední z řady způsobů stanovení daně bude výjimečné a bude mít místo jen tam, kde stanovení daně podle pomůcek bude zcela vyloučené, a to z povahy věci (např. zcela ojedinělý daňový subjekt či jeho výjimečná podnikatelská činnost). V souzeném případě však žádné takové okolnosti vylučující nemožnost stanovit daňovou povinnost žalobci dostatečně spolehlivě za užití pomůcek dány nejsou. Okolností vylučující stanovení daně podle pomůcek pak rozhodně nemůže být nespolutpráce žalobce se správcem daně a porušení důkazních povinností v průběhu daňové kontroly a nevedení řádného účetnictví a daňové evidenci v souladu s právními předpisy. Takový výklad by vedl ke zvýhodnění daňových subjektů, které si své zákonné povinnosti v tomto směru neplní před těmi, které tak činí, a mohl by vést až k tomu, že by daňové subjekty svoje povinnosti tvrzení a důkazní v daňovém řízení záměrně neplnily, neobjasňovaly daňovým orgánům skutečnosti rozhodné pro správné stanovení svých daňových povinností právě ve snaze získat možnost daň sjednat. Nadto sám žalobce v logickém rozporu s tvrzením o splnění podmínek pro sjednání daně vznášel námitky týkající se vlastního výběru pomůcek správcem daně, když sám obecně navrhoval, jaký srovnatelný subjekt podle něj měl být ve smyslu § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu správcem daně vybrán.

Rovněž námitku nepřihlédnutí k rekonstrukci rezidence a nehodnocení této skutečnosti jako výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu nepovažoval soud za důvodnou. Žalobce namítá, že omezení provozu penzionu nemusel prokazovat, neboť je evidentní a logické.

Podle § 98 odst. 2 daňového řádu *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím byly uplatněny.*

Jak plyne z jednotlivých úředních záznamů ze dne 22. 11. 2011, obsahujících konstrukci pomůcek, jakož i odůvodnění dodatečných platebních výměrů, správce daně se zabýval tím, zda lze k nějakým takovým skutečnostem, jež by byly pro žalobce výhodou dle citovaného ustanovení, přihlédnout. Žalovaný pak postup správce daně z hlediska respektování § 98 odst. 2 daňového řádu rovněž přezkoumal. Ve shodě s ním soud uvádí, že správce daně měl sice k dispozici daňové doklady prokazující provedení stavebních prací,

tj. nějaké údržby či rekonstrukce residence S. C., ovšem nikoli poznatky o omezení provozu podnikání žalobce. Jak plyne z obsahu správního spisu, v průběhu daňového řízení správce daně zajistil prvotní daňové doklady prokazující přijetí zdanitelného plnění – 3 faktury za rok 2008 za stavební práce, práce architekta, pokládku podlahových krytin a 1. splátku nábytku, ovšem žalobce žádné další důkazy vztahující se k rozsahu rekonstrukce a potažmo následně tvrzenému logickému omezení provozu penzionu nepředložil, bližší informace v tomto směru správci daně nenabídl. Správci daně se pak ani bez součinnosti se žalobcem nepodařilo žádné relevantní skutečnosti zjistit, byť se snažil získat smlouvu o dílo a stavební deník, aby měl o rozsahu a průběhu provedených stavebních prací a rozsahu údržby areálu jasno. Za tohoto stavu lze jen stěží správci daně vytýkat, že při stanovení daňového základu jako výhodu dle § 98 odst. 2 daňového řádu nevzal omezení provozu residence S. C., neboť žádné takové skutečnosti týkající se omezení provozu areálu rezidence S. C. nevyšly v průběhu daňového řízení najevo. Omezení provozu residence staví žalobce jen na vysoké ceně přijatých zdanitelných plnění, aniž by byl sám (ať již v průběhu daňového řízení či v žalobě) schopen konkretizovat, o jaké stavební práce, práce architekta, podlahové krytiny, nábytek, atd. se jednalo a v jakém rozsahu byl proto provoz residence skutečně omezen či zcela vyloučen. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že správce daně měl odhadovat, zda a případně jak žalobci fakturované práce a služby mohly ovlivnit jím uskutečňovaná a přijímaná zdanitelná plnění a v důsledku toho základ daně. Poukázal-li žalovaný na to, že rekonstrukci a omezení provozu rezidence žalobce neprokázal, pak toto nelze vnímat jako závěr žalovaného o tom, že by byly žalobci při stanovení daně podle pomůcek ukládány správcem daně důkazní povinnosti, jejichž nesplnění by mělo pro žalobce negativní dopad, ale právě jako závěr o tom, že takové skutečnosti z ničeho, co měl správce daně v daňovém řízení k dispozici, neplynuly. Ani podle soudu nelze k omezení provozu rezidence a žalobcem poskytovaných služeb dospět automaticky jen na základě správcem daně získaných faktur, jak se toho žalobce domáhá.

Soud také nemůže přisvědčit žalobci v tom, že by byl v průběhu řízení správcem daně zkrácen na svých právech seznámit se s pomůckami a v důsledku toho by nemohl účinně vznášet námitky proti danému způsobu stanovení daně a jejímu výpočtu. Správce daně žalobce podrobně seznámil s konstrukcí pomůcek, s předměty činností a hospodářskými výsledky subjektů, které správce daně zvolil jako srovnatelné. Pomůcky a způsob výpočtu daňové povinnosti žalobce na základě hospodářských výsledků vybraných srovnatelných subjektů byly zachyceny v jednotlivých úředních záznamech, kde byla přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění srovnatelných subjektů označených v anonymizované podobě kvantifikována, žalobce byl s nimi seznámen při ústním jednání dne 14. 12. 2011. Není povinností správce daně žalobci rozkrýt veškeré detailní majetkové poměry a podrobnou strukturu výnosů a nákladů, resp. povahu jednotlivých přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění subjektu, který byl správcem daně zvolen jako srovnatelný. Naopak z výhrad žalobcem vznesených v rámci odvolacího řízení před správcem daně a žalovaným, jakož i ze žalobních námitek, plyne, že žalobci byly pomůcky dostatečně známy a mohl se i jejich výběru bránit.

K námitce neprojednání a nedoručení zprávy o daňové kontrole soud uvádí následující. Z ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, ke kterému správce daně dospěl, daňový subjekt může žádat o lhůtu k vyjádření k tomuto výsledku a žádat jeho doplnění (odst. 3 cit. ustanovení), následně vypracovanou zprávu o daňové kontrole spolupodepisuje, čímž je

ukončeno její projednání, současně je ukončena daňová kontrola. Neposkytuje-li daňový subjekt správci daně potřebnou součinnost při projednání výsledku kontrolního zjištění, podle § 88 odst. 5 daňového řádu správce daně doručí daňovému subjektu zprávu o daňové kontrole do vlastních rukou, den doručení zprávy o daňové kontrole se pak považuje za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.

Soud ověřil, že správce daně v souladu s daňovým řádem vyzval nejprve žalobce (výzva doručená dne 15. 3. 2011 do datové schránky žalobce), později znovu zástupce žalobce - zmocnitele Ing. Routkovou (výzva doručená dne 26. 5. 2011 do datové schránky zástupce žalobce) k účasti na ústním jednání k projednání zprávy o daňové kontrole. Protože se žalobce ani později jeho zástupce k projednání zprávy o daňové kontrole nedostavil, správce daně postupoval dle § 88 odst. 5 daňového řádu a stejnopis zprávy o daňové kontrole společně s přípisem doručoval do vlastních rukou zástupce žalobce. Podle žalovaného byla zpráva o daňové kontrole zástupci zasílána dne 6. 6. 2011 společně s upozorněním na důvody doručení zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 6. 2011, dle doručky byly písemnosti k vyzvednutí připraveny dne 7. 6. 2011 a zástupci do vlastních rukou doručeny dne 17. 6. 2011. Mezi účastníky není sporu o tom, že plná moc byla zástupci vypovězena, tuto skutečnost sdělil zástupce žalobce správci daně dne 7. 6. 2011. Je tak zřejmé, že správce daně sice zahájil doručení zprávy o daňové kontrole v době, kdy nebyl zpraven o ukončení plné moci, o ukončení zastupování žalobce zmocnitelem Ing. Routkovou se dozvěděl až dne 7. 6. 2011, ale zprávu o daňové kontrole je třeba považovat za doručenou až dne 17. 6. 2011, tedy v době, kdy již nebyla plná moc pro správce daně účinná. Zprávu o daňové kontrole pak správce daně již přímo žalobci znovu nedoručoval.

Tato vada řízení, které se při doručení zprávy o daňové kontrole správce daně dopustil, však podle soudu nemohla mít vliv na zákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů a žalobou napadeného rozhodnutí, a to s ohledem na konkrétní okolnosti případu.

Obsahem kontrolního zjištění obsaženého ve zprávě o daňové kontrole DPH za rok 2008 nebylo nic jiného než závěr o naplnění zákonných podmínek pro doměření DPH podle pomůcek z důvodu nemožnosti DPH doměřit dokazováním s upozorněním a o tom, že správce daně stanoví daň podle pomůcek. Závěru o porušení povinností při dokazování a v důsledku toho nemožnosti stanovení daňové povinnosti dokazováním žalobce nijak konkrétně nebránil, ani následně tento závěr správce daně nezpochybňoval, nenamítal, že by z důvodu nedoručení zprávy o daňové kontrole nemohl doplňovat skutková tvrzení a přinášet či označovat další důkazy tento závěr správce daně vyvracející. V souzeném případě je podstatné, že žalobce byl v další fázi daňového řízení při ústním jednání dne 14. 12. 2011 seznámen s jednotlivými úředními záznamy, které nejenže obsahovaly konstrukci pomůcek a výpočet DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2008 podle pomůcek, ale také v nich byly znovu obsaženy zjištění správce a jeho závěry o kontrolním zjištění z provedené kontroly DPH za rok 2008. Žalobce tak byl v podstatě znovu s kontrolními zjištěními správce daně o nemožnosti doměřit DPH dokazování zpraven před vydáním dodatečných platebních výměrů, žádné výhrady proti postupu správce daně a jeho závěrům neuplatnil. Za takových okolností má soud za to, že procesní postup správce daně při doručení daňové zprávy nevedl ke zkrácení práv žalobce a nemohl mít vliv na zákonnost doměření DPH podle pomůcek.

Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s..

O náhradě nákladů řízení krajský soud uvážil následně. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten ovšem náhradu nákladů nežádal, soud tedy vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Liberci dne 30. července 2013.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu