



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: P. V.
sídlem X
právně zastoupen advokátem JUDr. Pavlem Zahradníkem
sídlem Sládkova 351/II, 377 01 Jindřichův Hradec

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52720/19/5300-21442-712715

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 19. 2. 2020 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. 52720/19/5300-21442-712715 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“), jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014 podle pomůcek a současně bylo žalobci stanoveno penále.
2. Konkrétně správce daně vydal dne 10. 5. 2018 dodatečný platební výměr
 - č. j. 990570/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 podle pomůcek ve výši 166 861 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 33 372 Kč;
 - č. j. 991928/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013 podle pomůcek ve výši 22 707 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 4 541 Kč;
 - č. j. 993625/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 podle pomůcek ve výši 109 175 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 21 835 Kč;
 - č. j. 993903/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 podle pomůcek ve výši 125 673 a současně bylo stanoveno penále ve výši 25 134 Kč;
 - č. j. 993944/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014 podle pomůcek ve výši 129 426 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 25 885 Kč;
 - č. j. 994007/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 podle pomůcek ve výši 55 786 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 11 157 Kč;
 - č. j. 994085/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 podle pomůcek ve výši 153 380 Kč a současně bylo stanoveno penále ve výši 30 676 Kč;
 - č. j. 994133/18/2910-50521-711427, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014 podle pomůcek ve výši – 14 513 Kč;(dále jen „dodatečné platební výměry“).

II. Obsah žaloby

3. Žalobce má za to, že § 98 daňového řádu byl v jeho případě aplikován nesprávně, protože nemělo dojít ke stanovení daně podle pomůcek. Zjištěné nesrovnalosti v evidenci pro účely stanovení daně z přidané hodnoty pokládá za drobné a ne takového rozsahu, aby

neumožňovaly stanovení daně dokazováním, tudíž bylo možné o tyto zjištěné nesrovnalosti toliko upravit výslednou daňovou povinnost. Správce daně měl přihlídnout k prokázané skutečnosti, že v důsledku úderu blesku došlo ke zničení počítače žalobce, v němž vedl evidence nutné pro stanovení daně. Z důvodu nutnosti specializovaných odborných znalostí pro posouzení správnosti postupu správce daně proto nechal zpracovat znalecký posudek Ing. J. Š., na základě něhož lze konstatovat, že bylo možné stanovit daň dokazováním. Přehled pohledávek a závazků, jehož nepředložení mu je vytýkáno, není podstatný pro stanovení daně z přidané hodnoty a není ani ze zákona povinný. Dále se pak vyjádřil k jednotlivým vytýkaným bodům skladové evidence, tj. evidence majetku, jedná se však toliko o souhrn zjištění správce daně a způsob, jakým se k těmto zjištěním postavil žalobce v rámci daňové kontroly (v tomto směru je obsah žalobního podání shodný s obsahem předloženého znaleckého posudku). Pokud již správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, nezvolil srovnatelný daňový subjekt.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 2. 4. 2020. Názor znalce nelze v případě stanovení daně podle pomůcek považovat za závazný, neboť o stanovení daně podle pomůcek rozhoduje správce daně, nikoli soudní znalec. K tomu žalovaný poukázal na zmatečnost předloženého znaleckého posudku. Žalovaný má za to, že v případě žalobce byly splněny všechny tři podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, tj. nesplnění povinnosti žalobce při dokazování, nemožnost stanovení daně dokazováním a dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek. K námitce týkající se nezvolení srovnatelného daňového subjektu žalovaný poukázal na to, že tato nebyla žalobcem podrobněji rozvedena či odůvodněna. Na základě zvolených kritérií se domnívá, že správce daně vybral v podstatných ohledech srovnatelný daňový subjekt.

IV. Replika žalobce

5. Na vyjádření žalovaného žalobce reagoval replikou ze dne 11. 5. 2020, v níž setrval na svých žalobních tvrzeních. Shledání předložených skladových evidencí jako nedůvěryhodných a neprůkazných nemá oporu ve spise. Rozdíly v předložených evidencích vyplynuly z toho, že původně předložená data byla vytvořena před úplnou rekonstrukcí účetnictví z dostupných prvotních dokladů.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
7. Podstatou sporu v nyní projednávané věci je otázka naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.
8. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými

evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dostupné na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

9. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
10. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.
11. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Dle odst. 2 téhož ustanovení platí, že stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Pomůckami jsou dle odst. 3 daného ustanovení zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

12. Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá existence třech podmínek, při jejichž splnění je správce daně oprávněn využít pomůcky při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu. Jedná se o (1.) nesplnění některé z povinností daňového subjektu při dokazování, (2.) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013-33). Shodně byly tyto podmínky judikovány také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015-39: *„Ze znění současné i minulé právní úpravy vyplývá možnost přejít na určení daně podle pomůcek za splnění obou podmínek: (i) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností a (ii) daňovou povinnost z toho důvodu není možné stanovit dokazováním. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dospěl k závěru, že „[...] z § 31 odst. 5 daňového řádu (rozuměj zákon o správě daní a poplatků, pozn. zdejšího soudu) nelze dovodit závěr o nemožnosti provedení dokazování, jakmile daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, neboť i v takovém případě se též správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním dle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu. Teprve v případě, kdy správce daně zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně dle pomůcek“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 1 Afs 63/2009 - 102). Zároveň dříve uvedl, že „[s]lamotné zjištění vad účetnictví však ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Nesplnění povinností daňového subjektu musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním [...]“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71). Správce daně se tedy v případech, v nichž daňový subjekt při dokazování nesplní některou ze svých zákonných povinností, snaží daň především vyměřit na základě dokazování a pouze v případech, kdy to není možné, přechází až druhotně na její určení podle pomůcek.“*
13. V rozsudku ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005-74, Nejvyšší správní soud stanovení daně podle pomůcek označil za *„náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 téhož zákona (pozn. soudu - zákona o správě daní a poplatků), která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně.“*
14. Soud se proto zabýval splněním všech tří podmínek pro stanovení daně dle pomůcek. První z těchto podmínek je nesplnění některé z povinností daňového subjektu při dokazování.
15. Podle § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty jsou plátce nebo identifikovaná osoba povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení.

16. Dle § 100 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty přehled uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně, a přehled obchodního majetku.
17. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce při zahájení daňové kontroly dne 12. 2. 2016 nepředložil přehled obchodního majetku, který by zachycoval evidenci náhradních dílů na opravy vozidel. Žalobce k tomu uvedl, že náhradní díly nakupuje přímo na jednotlivé zakázky a na vyúčtování zakázek je rozpis použitých náhradních dílů, nicméně jeho účetní nějakou evidenci náhradních dílů vede. Na ústním jednání konaném dne 14. 3. 2016 žalobce přislíbil předložit evidenci majetku (skladovou evidenci), z níž by bylo patrné, jak žalobce eviduje náhradní díly na opravu vozidel. Jelikož tato evidence nebyla následně předložena, vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 4. 2016, č. j. 819044/16/2910-60561-306740, v níž žalobce vyzval k předložení evidence závazků, pohledávek, majetku a provedené inventury stavu majetku a pohledávek. Předložená skladová evidence se vztahovala pouze k roku 2013 a nebyly v ní evidovány ani všechny nákupy náhradních dílů a materiálu používaného při opravách vozidel. K tomu žalobce nepředložil ani evidenci závazků a pohledávek za předmětná zdaňovací období. Proto správce daně vydal dne 27. 12. 2016 další výzvu k prokázání skutečností, č. j. 1800021/16/2910-60561-306740, na kterou reagoval žalobce předložením přehledu obchodního majetku 2013 a 2014 (tj. skladové evidence zachycující náhradní díly na opravu vozidel) a předložením inventurního soupisu skladových zásob k 31. 12. 2012, 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014. Porovnáním výdejků náhradních dílů ze skladu s fakturami vystavenými za opravy vozidel však správce daně zjistil řadu nesrovnalostí, ať již z hlediska ceny či spotřeby náhradních dílů. Kromě toho byly zjištěny také nesrovnalosti v předložených inventurách, jakož i v přehledu majetku za rok 2013, který žalobce dodal v průběhu řízení dvakrát, avšak s rozdílnými údaji. Zjištěné skutečnosti správce daně vyhodnotil tak, že předložené skladové evidence nejsou důvěryhodné a průkazné. Nadále pak ze strany žalobce nebyla předložena ani evidence závazků a pohledávek za předmětná zdaňovací období.
18. Na základě uvedené rekapitulace zjištěných skutečností krajský soud přisvědčil správci daně a žalovanému, že v případě žalobce byla splněna první podmínka pro přistoupení ke stanovení daně dle pomůcek, neboť žalobce v rámci dokazování nesplnil povinnost týkající se řádně vedené evidence obchodního majetku (tj. evidence o náhradních dílech), jelikož žalobcem předložená skladová evidence je neprůkazná, neúplná, nevěrohodná a nesprávná. Původně žalobce tvrdil, že náhradní díly jsou používány přímo na jednotlivé zakázky, následně však skladovou evidenci předložil, nicméně ta vztahující se k roku 2013 byla předložena dvou verzích, které se však značně lišily, k tomu ze skladové evidence za rok 2013 a 2014 vyplývaly rovněž nesrovnalosti související s cenou či spotřebou náhradních dílů. Údaje uvedené v předložených dokumentech neodpovídaly údajům, které žalobce uvedl v daňových tvrzeních, ani tyto neodpovídaly tvrzením samotného daňového subjektu, které v průběhu daňové kontroly učinil. Žalobce tak neunesl své důkazní břemeno v rámci dokazování a naopak žalovaný prokázal skutečnosti, které vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložené skladové evidence za rok 2013 a 2014.
19. Žalobce nesplnění této první podmínky ve svém žalobním návrhu ani explicitně neuváděl. Bylo by k ní možné přiřadit tvrzení žalobce o neexistenci povinnosti vést přehled pohledávek a závazků, jehož nepředložení mu je vytýkáno, podstatné však je především

pochybení související s předložením přehledu o majetku (náhradních dílech). K tomu by i předložení evidence pohledávek a závazků, k níž správce daně žalobce vyzýval, mohlo pomoci odstranit pochybnosti, které správci daně v průběhu daňové kontroly vznikly. Nadto je potřeba uvést, že v případě žalobce byla vedena společná daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob a daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, proto správce daně poukazoval též na nesplnění povinnosti předložit přehled pohledávek a závazků, byť tento souvisí s daní z příjmů fyzických osob.

20. Druhá podmínka se vztahuje k tomu, zda bylo možné stanovit daň dokazováním i za situace, kdy žalobce nesplnil svou povinnost v rámci dokazování.
21. Pokud bylo v průběhu daňové kontroly zjištěno, že předložená evidence obchodního majetku žalobce (skladová evidence za rok 2013 a 2014) je neprůkazná, neúplná, nevěrohodná a nesprávná, lze si jen stěží představit, že tato bude podkladem pro stanovení daňové povinnosti žalobce. K tomu lze připomenout, že správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že uskutečněná plnění byla vyšší než ta, která byla žalobcem uvedena v podaných daňových tvrzeních za kontrolovaná zdaňovací období (v podrobnostech soud odkazuje na bod 5. a 8. na s. 18 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 3. 2018, č. j. 396970/18/2910-60561-306740). Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti, zda žalobcem přiznaná daň z přidané hodnoty v daňových tvrzeních byla uvedena z veškerých uskutečněných plnění. Za této situace tak nebylo možné ověřit úplnost a správnost všech tvrzených zdanitelných plnění, protože nebylo možné ani ověřit, že žalobcem přiznaná daň z přidané hodnoty byla vykázána ve správné výši, tj. nemohla být ověřena úplnost a správnost údajů uvedených žalobcem v daňových tvrzeních, vykázaná výše uskutečněných zdanitelných plnění ani výsledná daňová povinnost.
22. Žalobce považuje zjištěné nesrovnalosti za drobné a ne takového rozsahu, aby neumožňovaly stanovení daně dokazováním, nicméně na základě výše uváděné rekapitulace průběhu daňové kontroly s tímto zdejší soud nesouhlasí. Tyto skutečnosti odůvodněně zakládaly pochybnosti o úplnosti, správnosti, věrohodnosti i průkaznosti žalobcem uváděných údajů uvedených v daňových tvrzeních, ale také v předkládaných evidencích. Vzhledem k těmto pochybám pak nebylo možné přikročit pouze k úpravě žalobcem deklarované daňové povinnosti o zjištěné nesrovnalosti. Soud dále nijak nezpochybňuje škodní událost v podobě úderu blesku. Pokud však bylo následkem této události zničení evidence nutné pro stanovení daně, je tak otázkou, zda žalobce po této škodní události předkládal příslušnou daňovou evidenci skutečně úplnou, tím spíše by dle soudu bylo na místě stanovení daně dle pomůcek. Nelze se pak ztotožnit s tvrzením žalobce, že shledání předložených skladových evidencí jako nedůvěryhodných a neprůkazných nemá oporu ve spise, neboť právě spisový materiál obsahuje jednotlivé nesrovnalosti v žalobcem předkládaných dokumentech.
23. S cílem podpořit svou argumentaci žalobce poukazuje na zpracovaný znalecký posudek, z něhož vyplývá závěr: *„dle mého názoru rozsah vad umožňoval stanovit daňovou povinnost dokazováním, protože každá jednotlivá výše uvedená chyba se stala v jednotlivém čtvrtletí roku, kdy v každém čtvrtletí bylo podáno daňové přiznání k DPH. O tyto chyby lze buď zvýšit daňovou povinnost na výstupu, anebo snížit nárok na odpočet daně.“* Tomuto závěru znalce předchází jen souhrn jednotlivých pochybností, které správci daně v průběhu daňové kontroly vznikly, a jaký postoj k nim zaujal žalobce. Soud však k předloženému znaleckému posudku předně uvádí, že odborné posouzení soudním znalcem je rozhodné pro posouzení otázky odborné, nikoliv otázky právní, tj. možnosti stanovení daňové

povinnosti dokazováním namísto pomůcek. Znalecký posudek jako takový se totiž nemá vyjadřovat k otázkám, u nichž nejde o odborné posouzení konkrétní skutečnosti, nýbrž o právní posouzení určitého skutkového stavu nebo o výklad právního předpisu (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2010, sp. zn. 25 Cdo 2414/2008).

24. K tomu je tento posudek zpracován formou, která zcela oprávněně vzbuzuje pochybnosti o serióznosti celého znaleckého posudku a jeho možných závěrech. Obecně je sice znalecký posudek jedním z mnoha důkazních prostředků. Jak uvedl Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 21. 10. 2009, sp. zn. 22 Cdo 1810/2009, „[z]nalecký posudek ve smyslu občanského soudního řádu je jedním z mnoha důkazních prostředků, byť je svou povahou nezastupitelný. Formální náležitosti znaleckých posudků jsou stanoveny v § 13 odst. 2 až 6 vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících, podle kterého znalecký posudek musí mimo jiné obsahovat souhrn skutečností, k nimž znalec při úkonu přihlížel, a posudek (v užším slova smyslu), tj. odpovědi na otázky, na které měl znalec odpovědět.“ Z žalobcem předloženého znaleckého posudku je však zřejmé, že tyto náležitosti schází, přitom citované závěry tohoto posudku nejsou ani náležitě odůvodněny.
25. Námitku o možnosti stanovit daň dokazováním proto soud shledal za nedůvodnou. Byla tak naplněna i druhá podmínka pro stanovení daně dle pomůcek.
26. Konečně třetí podmínkou je to, zda je možné stanovit daň prostřednictvím pomůcek dostatečně spolehlivě.
27. Správce daně jako pomůcku zvolil porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Za srovnatelné daňové subjekty byly vybrány subjekty se sídlem v Kraji Vysočina a stejným oborem činnosti jako žalobce, NACE č. 450000 a č. 452000, z nichž pak byly vyloučeny ty subjekty, které podnikaly ještě v jiných oborech než žalobce a jejichž roční příjmy a souhrny uskutečněných zdanitelných plnění byly odlišné od příjmů a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných žalobcem. Ke stanovení daňové povinnosti správce daně dále využil také zjištěné skutečnosti, které v rámci daňové kontroly nezpochybnil (pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, přijatá plnění se sníženou sazbou daně či pořízený majetek ve zdaňovacím období 2. až 3. čtvrtletí 2013 a 4. čtvrtletí 2014).
28. Soud v uvedeném postupu správce daně, který byl žalovaným aprobevován, neshledal porušení výše uvedených pravidel pro stanovení daně dle pomůcek. Krajský soud má proto za to, že při stanovení daňové povinnosti žalobce dle pomůcek byla naplněna i třetí podmínka pro užití pomůcek, tj. daň pomocí pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě.
29. Žalobce ve svém návrhu uvedl, že správce daně nezvolil srovnatelný daňový subjekt. Nicméně zůstal toliko u tohoto tvrzení, aniž by blíže rozvedl, na základě jakých skutečností má za to, že srovnatelný daňový subjekt nebyl zvolen. Tato žalobcova námitka je proto velmi obecná, soud se s ní proto vypořádal rovněž obecně, přičemž ji neshledal za důvodnou, neboť výše popsáný postup, jak správce daně srovnatelný daňový subjekt vybral, považuje za dostatečný a na jeho základě došlo k výběru skutečně srovnatelného daňového subjektu. Správce daně má k dispozici daňově relevantní údaje o celé řadě subjektů, přičemž jeho postup vybrat takové subjekty, které vykonávají stejný obor činnosti jako žalobce, soustředí se pouze na tuto činnost a mají obdobné roční příjmy a souhrny uskutečněných zdanitelných plnění, shledal soud za vyhovující. Výsledkem tohoto postupu tak dle soudu bylo nalezení srovnatelného daňového subjektu se žalobcem.

30. Lze tak uzavřít, že krajský soud v projednávané věci shledal naplnění všech tří podmínek pro stanovení daňové povinnosti žalobce dle pomůcek, tudíž aplikaci § 98 daňového řádu upravujícího právě stanovení daně dle pomůcek shledal za souladnou se zákonem.

VI. Shrnutí a náklady řízení

31. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
32. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Brno 14. dubna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu