



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. P.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Romanem Landgráfem
se sídlem Ke Kačí louži 3, 326 00 Plzeň

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2020 č. j. 7007/20/5200-10422-706955,
ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2020 č. j. 7007/20/5200-10422-706955, jímž bylo způsobem specifikovaným v jeho výrokové části změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 11. 2018 č. j. 3619640/18/3211-50525-803042, kterým byla žalobci doměřena podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob, daňová ztráta a penále za zdaňovací období roku 2013.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) Žalobce namítl nespolehlivost použitých pomůcek tak, že napadl konstrukci výpočtu příjmů (plnění na výstupu), v němž správce daně a následně žalovaný použili jako multiplikátor obchodní přírážku 87,6 %, která není stanovena dostatečně spolehlivě. Správce daně zjistil výši obchodní přírážky porovnáním nákupních a prodejních cen náhodně vybraného zboží (celkem 81 kusů) evidovaného ve fyzických inventurách zásob zboží ke konci roku 2013. Takto byla správcem daně zjištěna obchodní přírážka v průměrné výši 87,6 %. Žalobce namítl nereprezentativní, velmi malý vzorek zboží, a to již v průběhu daňové kontroly, když je skutečností, že v roce 2013 došlo k nákupu 4 573 párů obuvi. Dále žalobce namítl, že výše stanovené přírážky je zjevně nereálně vysoká a správce daně i proto, aby tuto výši obhájil, měl provést porovnání se srovnatelnými daňovými subjekty. Pokud je totiž nesprávné či nespolehlivé určení obchodní přírážky, je nesprávné či nespolehlivé určení výše plnění na výstupu, a tím i doměření daně.
 - 2) Žalobce namítl nesprávnost (nekvalitu či nespolehlivost) stanovení daně podle pomůcek, když správce daně neprovedl porovnání srovnatelných subjektů. Žalobce již v průběhu daňové kontroly namítal, že pokud správce daně neprovedl porovnání srovnatelných daňových subjektů, postupoval nesprávně, resp. nedostatečně spolehlivě. Provedení porovnání srovnatelných daňových subjektů výslovně předpokládá ust. § 98 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“), když podle žalobce zákonodárce tuto metodu správci daně výslovně stanovil. Správní úvaha ohledně výběru pomůcek nebyla správná v tom smyslu, že nebyla dostatečně rozumná či racionální. Zákon sice nestanoví kategorickou povinnost správci daně provést porovnání srovnatelných daňových subjektů, žalobce však konstatuje, že v dané situaci by to bylo rozumnější a správnější a nebylo by to pro správce daně nijak obtížné. Podle žalobce nebylo problémem, aby správce daně dohledal celou řadu srovnatelných subjektů, neboť žalobce podniká ve zcela běžném oboru maloobchodu s obuví a koženými výrobky. Neobstojí úvaha správce daně, že daňovým subjektem navržené srovnávací subjekty (v odvolání ze dne 26. 7. 2018) nemůže použít. Správce daně v tomto ohledu není vázán návrhy daňových subjektů a jedná ex offio. Správce daně řádně nevysvětlil, proč daňovým subjektem navržené srovnávací subjekty nemohl využít. Srovnáním mohl správce daně ověřit správnost jím stanovené obchodní přírážky. Jelikož tak žalovaný neučinil, zatížil řízení zásadní vadou, která má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v důsledku nepřijatelně nízké míry spolehlivosti použité pomůcky nenaplnil imperativ „maximálně se přiblížit realitě“.

3. Žalovaný ve vyjádření předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž vypořádal veškeré odvolací námitky žalobce. Na základě provedené daňové kontroly vznikly správci daně pochybnosti o výši zaevidovaných příjmů žalobce, a proto jej výzvou ze dne 1. 7. 2016 vyzval k prokázání příjmů, zejména s vazbou na správcem daně zjištěnou obchodní přírážku ve výši 87,6 %, která neodpovídala obchodní přírážce zmiňované žalobcem při zahájení daňové kontroly ve výši 10 – 20 %. Dále žalovaný rekapituloval obsah bodů 41 – 47 a 56 – 59 napadeného rozhodnutí a uzavřel, že postup správce daně nelze označit za nezákonný a námitka žalobce ohledně výpočtu průměrné obchodní přírážky je nedůvodná. Žalovaný odkázal na konstantní judikaturu správních soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-78. K námitce neprovedení porovnání srovnatelných daňových subjektů žalovaný poukázal opět na konstantní judikaturu NSS, a to rozsudky NSS sp. zn. 3 Afs 283/2017 a sp. zn. 8 Afs 128/2005. Dále zdůraznil, že žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, což vyplývá např. také z rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 8/2019. Žalovaný má za to, že postup správce daně byl řádně odůvodněn a z obsahu správního spisu vyplývá logika jeho kroků včetně volby pomůcek za situace, kdy nedošlo ke zpochybnění části důkazních prostředků (výdaje za nákup zboží, údaje z daňového přiznání o výši zásob k 1. 1. 2013 a k 1. 12. 2013, inventurní seznamy, přijaté faktury). Existence těchto nezpochybněných důkazních prostředků předznamenala další postup správce daně, při stanovení daně podle pomůcek, když s ohledem na konkrétní skutkový stav nezvolil jednu z možných pomůcek, a to porovnání srovnatelných subjektů, nýbrž pomůcky odlišné. K důvodům, proč nemohl využít porovnání subjektů předložených žalobcem, odkázal žalovaný na body 85 – 87 napadeného rozhodnutí. Závěrem žalovaný z důvodu procesní opatrnosti upozornil, že v daném případě je zachována lhůta pro stanovení daně, neboť byla aplikována zvláštní právní úprava - § 38r zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Dne 2. 6. 2020 doručil žalobce krajskému soudu znalecký posudek č. 20-177, označený „Průměrná obchodní přírážka za prodej obuvi a doplňkového zboží v roce 2013 v obchodním závodě M. P.“ vypracovaný dne 20. 5. 2020 znalcem v oboru ekonomika Ing. A.P.
5. Dne 10. 3. 2021 doručil žalobce krajskému soudu dupliku k vyjádření žalovaného, v níž zpochybnil, že by žalobce za rok 2013 prodal zboží za 3 790 752,5 Kč, tj. veškeré nakoupené zboží. Žalobce uvedl, že je reálně vyloučeno, aby obchodník prodal za rok veškeré zboží, které nakoupil, a to s jednotnou obchodní přírážkou, např. bez poskytnutí slev. Podle žalobce nahodilý výběr položek nezaručoval reprezentativní výběr. Aby výběr vzorku splňoval podmínku reprezentativnosti, musel by být uveden správní úvahou odůvodněný mechanismus výběru vzorků, což absentuje. Správce daně stanovil průměrnou maloobchodní přírážku pro každého dodavatele aritmetickým průměrem obchodních přírážek jednoho kusu každého náhodně vybraného vzorku od dodavatele, což je v rozporu s pravidly zjišťování výběru, a to s pravidly míry homogenity členitosti zkoumaných znaků, používání dalších stupňů třídění a míry statistické pravděpodobnosti stanovení hodnoty. Podle žalobce v případech, kdy jsou hodnoty určitým způsobem zatříděny, nebo se má spočítat průměr z několika souborů či podsouborů, musí se použít vážený průměr. Postup stanovení průměrné maloobchodní přírážky nabízeného zboží k 31. 12. 2013 uvedeného v inventurních seznamech zboží ke konci roku 2013 není proto možno

považovat za objektivní. Podle žalobce správce daně pochybil, když maloobchodní přírážka k určitému okamžiku zjišťování byla určena ze zboží nalezeného v prodejně, tedy pořízeného a neprodaného. Průměrná realizovaná obchodní přírážka se určuje na základě prodeje zboží v daném období včetně uplatnění různých slev, z čehož plyne, že se jedná o rozdílnou hodnotu v procentech mezi maloobchodní přírážkou k určitému okamžiku zjišťování zboží nalezeného v prodejně a průměrnou realizovanou obchodní přírážkou za rok určenou na základě prodeje zboží v daném období (roku). Zahrnutím neprodaných vzorů z uplynulé sezóny do výpočtu průměrně realizované obchodní přírážky správce daně předpokládal, že vzory minulé sezóny budou prodány za stejnou cenu, jako by to byly vzory nové, což je zcela nelogický závěr. Žalobce rovněž setrval na své námitce, že žalovaný jednal v rozporu se zákonem, když neprovedl srovnání se srovnatelnými subjekty. Dále žalobce zdůraznil, že jeho argumentace je podložena znaleckým posudkem Ing. A. P., který předložil k žalobě.

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě.
7. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně dne 4. 12. 2015 zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 v neomezeném rozsahu. Ve sledovaném období žalobce provozoval maloobchodní prodej obuvi a kožených výrobků ve třech provozovnách na adresách: 28. října X, O., H. t. X, O. – P. a D. t. X, H. Správci daně v rámci daňové kontroly vznikly pochybnosti o žalobcem deklarovaném rozsahu plnění na výstupu, a to na základě místního šetření provedeného v prodejně žalobce v Havířově. V průběhu daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že daň nelze dostatečně spolehlivě zjistit dokazováním, a proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Součástí správních spisů je protokol o místním šetření v prodejně žalobce v Havířově ze dne 17. 3. 2016 a výzva k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2016 č. j. 2417639/16/3211-60564-8095-77, v níž správce daně popsal, na základě jakých zjištění a jakým způsobem určil průměrnou obchodní přírážku u daňového subjektu ve sledovaném období. Reakcí na výzvu byla odpověď žalobce ze dne 11. 8. 2016, v níž mj. předložil svůj vlastní výpočet obchodní přírážky. Závěry správce daně byly popsány v ZDK projednané s žalobcem dne 25. 5. 2018. Správce daně na str. 17 – 23 ZDK seznámil žalobce s použitými pomůckami a stanovením daně za jejich použití. Na základě projednané ZDK vydal správce daně dne 29. 6. 2018 platební výměr, jímž žalobci doměřil daň za sledované období. Následně podanému odvolání správce daně formou autoremedury částečně vyhověl a napadené rozhodnutí změnil rozhodnutím ze dne 7. 11. 2018. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, jehož obsah je téměř identický s obsahem následně podané žaloby. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.
8. Podle ust. § 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 obstaral, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

9. Podle ust. § 98 odst. 3 daňového řádu, pomůckami jsou zejména
- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
 - b) podaná vysvětlení,
 - c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
 - d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daně.
10. U jednání před krajským soudem setrvali účastníci řízení na své dosavadní právní argumentaci. Zástupce žalobce nad rámec dosud tvrzeného poukázal na možnost aplikace ust. § 98 odst. 4 daňového řádu, který upravuje způsob stanovení daně sjednáním a uvedl, že spolehlivě stanovená daň by se nikdy neměla výrazně lišit od daně sjednané dohodou.
11. Krajský soud k meritu věci nejprve v obecné rovině uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně. K rozložení těchto povinností lze v podrobnostech odkázat např. na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.
12. Pokud daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo by byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. V takovém případě zákon nabízí jiné způsoby stanovení daně. Nastane-li takový nedostatek důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně, a to prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2018 sp. zn. 10 Afs 164/2017).
13. V posuzované věci není mezi účastníky pochyb o tom, že žalobce nesplnil svou daňovou povinnost stanovenou zákonem, když nevedl daňovou evidenci, a proto nebylo možné zjistit základ daně (stanovit daň na základě dokazování). Správce daně tak musel stanovit daň ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu na základě pomůcek podle odst. 3 uvedeného ustanovení.
14. Krajský soud zdůrazňuje, že je nezbytné zohlednit tu skutečnost, že stanovení daně na základě pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a správce daně do tohoto režimu vstupuje v situaci, kdy daňový subjekt nebyl schopen v důsledku porušení svých zákonných povinností unést důkazní břemeno. Proto také pomůcky, jakkoli jsou kvalifikovaným odhadem reálné situace, zůstávají vždy toliko v rovině odhadu, takže stanovují daň přibližně a nelze důvodně očekávat, že budou beze zbytku reflektovat reálný

stav (srov. přiměřeně rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2007 č. j. 2 Afs 184/2006-123 a ze dne 23. 6. 2005 č. j. 7 Afs 104/2004-54).

15. V prvním žalobním bodě žalobce napadl konstrukci výpočtu příjmů z pohledu správcem daně vypočtené obchodní přírážky 87,6 %, která není podle žalobce stanovena dostatečně spolehlivě. Žalobce namítl nereprezentativnost vybraného vzorku zboží, neboť jej považuje za velmi malý. Obsahem správních spisů (zejména protokol o místním šetření ze dne 17. 3. 2016 č. j. 822753/16/3211-60564-809577, výzva správce daně ze dne 1. 7. 2016 č. j. 2417639/16/3211-60564-809577 a ZDK), jakož i odůvodněním napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že správce daně provedl kvalifikovaný odhad obchodní přírážky na základě náhodného výběru vzorku 81 ks zboží, u nichž znal nákupní cenu (zjištěna při místním šetření) a u prodejní ceny tohoto zboží vyšel z nezpochybněné evidence – inventárních záznamů žalobce ke konci roku 2013. S ohledem na neexistenci daňových evidencí a s tím související porušení zákonných povinností ze strany žalobce, má krajský soud rozsah zjištění správce daně pro účely určení obchodní přírážky za dostačující a odpovídající zjištěnému skutkovému stavu. Krajský soud připomíná obsáhlou a konstantní judikaturu správních soudů k problematice stanovení daně prostřednictvím pomůcek, kdy lze zmínit pravidlo, že *pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu* (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016 č. j. 4 Afs 87/2015-29).
16. V posuzované věci má krajský soud za to, že správcem daně zvolený objem vzorku zboží, jež použil za účelem výpočtu obchodní přírážky, odpovídal reálným skutkovým zjištěním a nedostatkům v evidencích žalobce prokázaných daňovou kontrolou. Ostatně žalobce sám žalobní tvrzení vystavěl pouze na kritice postupu správce daně, aniž by nabídl podle jeho názoru v úvahu přicházející alternativu, s výjimkou jiného druhu pomůcky, a to porovnání se srovnatelnými subjekty. K tomuto návrhu jiného typu pomůcek se krajský soud vyjádří níže v rámci vypořádání druhého žalobního bodu.
17. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce byl s výpočtem obchodní přírážky seznámen výzvou správce daně ze dne 1. 7. 2016 č. j. 2417639/16/3211-60564-809577 (str. 2 – 5 výzvy). Žalobce reagoval svým vlastním propočtem obchodní přírážky obsaženým v žalobcově podání ze dne 11. 8. 2016 v rámci odpovědi na výzvu správce daně ze dne 1. 7. 2016. Žalobce zde předložil z jeho pohledu matematicky správný výpočet obchodní přírážky u totožných 80 položek.
18. Žalovaný se s výpočtem předloženým žalobcem vypořádal zcela konkrétním a přezkoumatelným způsobem a v dostatečném rozsahu v bodech 77-80 napadeného rozhodnutí, kde uvedl také důvody, pro které má za to, že postup správce daně je

obhajitelný a daň byla na základě správcem daně vypočtené obchodní přírážky stanovena dostatečně spolehlivě. Zdůraznil rovněž, že kritérium dostatečné spolehlivosti je třeba vztáhnout k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti. Krajský soud podotýká, že žalobce v podané žalobě žádným konstruktivním způsobem tuto argumentaci žalovaného nerozporoval, resp. se k ní nevyjádřil, když text žaloby doručený krajskému soudu dne 24. 4. 2020 je až na drobné detaily doslovným opisem odvolání žalobce, resp. jeho doplnění.

19. V duplice doručené krajskému soudu dne 10. 3. 2021 pak žalobce žalobní tvrzení vztahující se k výpočtu obchodní přírážky doplnil v bodech 2. 2., 2. 3. a 2. 4. V bodě 2. 2. dupliky žalobce namítl, že výběr vzorků by pro splnění podmínky reprezentativnosti musel být uveden správní úvahou odůvodňující mechanismus jeho výběru, což v daném případě absentuje. Krajský soud tento názor žalobce nesdílí, když má za to, jak ostatně již výše uvedl, že správní orgány obou stupňů ve svém odůvodnění výběru použitého vzorku zboží vycházely primárně ze zjištěného skutkového stavu v jeho nezpochybněné části, jenž svým rozsahem určoval reálné možnosti správce daně obchodní přírážku určit.
20. Bod 2. 3. dupliky namítá nesprávnost stanovení obchodní přírážky metodou aritmetického průměru, když má za to, že přesnější by byla metoda váženého průměru. Krajský soud ani tuto žalobní námitku neshledal důvodnou. Lze nepochybně souhlasit s žalobcem, že existuje více metod výpočtu obchodní přírážky, žalobce však netvrdí, v jakém ohledu by pro něj metoda váženého průměru byla výhodnější, než metoda prostého aritmetického průměru, použitá správcem daně a aprobovaná žalovaným. Žalobce neuvedl ani to, jaká by podle něj byla správná výše obchodní přírážky vypočtená výpočetní metodou váženého průměru. V této souvislosti krajský soud podotýká, že žalovaný v bodě 78 napadeného rozhodnutí argumentoval mimo jiné tím, že obchodní přírážka vypočtená správcem daně se vejde do intervalu obchodních přírážek, k němuž dospěl žalobce ve svém výpočtu předloženém správci daně v podání ze dne 11. 8. 2016. Na základě dílčího a zcela obecného tvrzení, že by bylo možno stanovit obchodní přírážku metodologicky odlišným způsobem, což by mohlo být pro žalobce objektivnější, není soud schopen posoudit, zda správce daně způsobem výpočtu obchodní přírážky, který zvolil, zkrátí žalobcova práva. Podle názoru krajského soudu takto neúplné žalobní tvrzení nemá bez dalšího relevanci zpochybnit postup zvolený správcem daně.
21. V bodě 2. 4. dupliky žalobce namítl, že maloobchodní přírážka byla zjišťována ze zboží pořízeného, ale neprodaného, které bylo nalezeno v prodejně při místním šetření. Průměrná obchodní přírážka se však určuje na základě prodeje zboží v daném období včetně započtení různých slev. Žalobce namítl, že správce daně při svém výpočtu neodůvodněně předpokládal, že vzory minulé sezóny budou prodány za stejnou cenu, jako by to byly vzory nové, což odporuje logice. Krajský soud má za to, že i v tomto případě žalobce ve svých tvrzeních setrvává ve zcela teoretické rovině, kdy především netvrdí a už vůbec neprokazuje, zda a jaké slevy a v jakém období za sledované zdaňovací období poskytoval. Obsahem správních spisů má soud za prokázané, že v tomto ohledu žalobce neargumentoval a neprokazoval ani v průběhu správního řízení. V souvislosti s tímto žalobním tvrzením krajský soud připomíná již výše citovanou judikaturu (viz. odst. 15 tohoto rozsudku), že stanovení daně na základě pomůcek je náhradním způsobem

stanovení daně a pomůcky jsou vždy odhadem reálné situace, byť odhadem kvalifikovaným, a proto zůstávají také vždy pouze v rovině odhadu a nelze od nich očekávat reflektování reálného stavu. Takový požadavek žalobce jde nad rámec zákonné úpravy i setrvalé judikatury.

22. Pro úplnost krajský soud považuje za vhodné poukázat na závěry rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 69/2010, podle kterého 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. Pokud jde o vymezení „dostatečné spolehlivosti“, NSS v označeném rozsudku uvedl, že tato se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením své 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.
23. Žalobní námitku nereálné výše správcem daně stanovené obchodní přírážky posoudil krajský soud jako nedůvodnou, neboť obsahem správního spisu má za prokázané, že žalobce s takovou průměrnou obchodní přírážkou fakticky obchodoval. Požadavek žalobce, aby použité pomůcky v podobě správcem daně nezpochybněné části důkazních prostředků byly z pohledu jejich objektivit „obhájeny“ porovnáním s jinými pomůckami – srovnatelnými subjekty, jde nad rámec zákonné úpravy, když daňový řád takový postup správci daně neukládá.
24. Uvedenou argumentací má krajský soud za vypořádaná žalobní tvrzení vztahující se ke zpochybnění spolehlivosti stanovení obchodní přírážky správcem daně a uzavírá, že je neshledal důvodnými.
25. V druhém žalobním bodě žalobce namítl, že správce daně pochybil, když nepoužil jako pomůcky srovnatelné daňové subjekty, neboť by to podle žalobcova mínění bylo v daném případě rozumnější a správnější. Žalobce v tom shledal nezákonnost postupu správce.
26. Ani s tímto žalobním tvrzením se krajský soud neztotožnil, když předně poukazuje opět na stávající judikaturu k této právní otázce, podle které daňový subjekt *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, podle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená podle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 28/2007).*

27. Krajský soud k uvedenému dále podotýká, že není povolán k posouzení míry vhodnosti jiné alternativy pomůcek, ale v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí přezkoumává ty, které správce zvolil z hlediska jejich přiměřenosti a zákonnosti, a to v mezích žalobních bodů. Krajský soud neshledal, že by v posuzované věci použité pomůcky nesplňovaly požadavky snahy o přesnost jimi určovaných skutečností v maximálně reálné dostupné míře. Je třeba zohlednit, že pomůcky jsou vždy nástrojem ke stanovení přibližné daňové povinnosti, jakožto náhradní způsob jejího stanovení, a proto mají požadavky na přesnost určení daně své limity, což však neznamená, že daň stanovená tímto způsobem není dostatečně spolehlivá. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že je to primárně plátce daně, který porušením povinností při daňové evidenci zapříčinil důkazní nouzi, pro kterou správce daně musel přistoupit k tomuto náhradnímu způsobu stanovení daně. V této souvislosti lze opětovně zdůraznit závěry rozsudku NSS sp. zn. 9 Afs 28/2007 a sice, 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 zákonné povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje.
28. Na základě shora uvedeného neshledal krajský soud ani druhý žalobní bod důvodným.
29. Závěrem považuje krajský soud za nutné vyjádřit se k žalobnímu tvrzení obsaženému v bodě 2.1 dupliky žalobce, v němž je namítáno, že žalovaný náležitě neodůvodnil údaj o množství prodaného zboží za rok 2013, z něhož ve svých výpočtech vycházel. Krajský soud toto žalobní tvrzení vyhodnotil jako opožděné, když bylo poprvé vzneseno až po uplynutí zákonné lhůty pro podání žaloby (ust. § 71 odst. 2 s. ř. s.). Dle dlouhodobé konstantní judikatury správních soudů lze nové žalobní body doplnit jen ve lhůtě k podání žaloby, která má prekluzivní charakter, takže její zmeškání nelze prominout (ust. § 72 odst. 4 s. ř. s.). K dodatečně uplatněným žalobním tvrzením proto soud nepřihlíží (srov. nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999 sp. zn. I. ÚS 164/97). Pro úplnost krajský soud podotýká, že text žaloby podané v zákonné lhůtě, tj. dne 24. 4. 2020 neobsahuje žádnou námitku vztahující se k údaji objemu prodaného zboží. Zpochybnění spolehlivosti použitých pomůcek žalobce ve včas podané žalobě vztáhl výslovně k výpočtu obchodní přírážky. Shodnou argumentaci lze vztáhnout k žalobní námitce odkazující na možnost stanovení daně sjednáním dle ust. § 98 odst. 4 daňového řádu, která byla poprvé vznesena až u ústního jednání před krajským soudem, tedy opožděně.
30. Žalobce po podání žaloby dne 11. 6. 2020 předložil soudu znalecký posudek k otázce průměrné obchodní přírážky za prodej obuvi a doplňkového zboží v r. 2013 u žalobce, vypracovaný znalcem z oboru ekonomie Ing. P. dne 20. 5. 2020, tj. po podání správní žaloby. U jednání před krajským soudem žalobce opakovaně navrhl provedení předloženého posudku jako důkazu k prokázání důvodnosti žalobcových pochybností o spolehlivosti vypočtené obchodní přírážky správcem daně.
31. Krajský soud se primárně zabýval otázkou, zda existují důvody, pro které tento důkaz nemohl být navržen již v odvolacím řízení, případně v řízení před správcem daně. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce se poprvé o způsobu výpočtu obchodní přírážky správcem daně dozvěděl z výzvy správce daně ze dne 1. 7. 2016, na kterou reagoval svým podáním ze dne 11. 8. 2016. Toto podání obsahovalo jako

přílohu podle žalobce matematicky správný výpočet obchodní přírážky u vybraných položek. Krajský soud neshledal žádné důvody, pro které žalobce nemohl důkaz znaleckým posudkem navrhnout již správci daně v této fázi řízení, např. přímo v souvislosti s tímto svým podáním, případně později, kdy z dalšího průběhu řízení a dalších konkrétních úkonů správce daně, např. projednání ZDK, bylo seznatelné, že tento výpočet obchodní přírážky správce daně aplikoval při výpočtu daně podle pomůcek. Rovněž tak nebránilo žalobci nic, aby tento důkaz předložil spolu s odvoláním, případně v rámci odvolacího řízení. V této souvislosti lze připomenout, že původnímu odvolání žalobce bylo vyhověno správcem daně formou autoremedury, proti čemuž se žalobce opět odvolal, takže o to delší byl časový úsek, kdy žalobce v rámci daňového řízení mohl důkaz znaleckým posudkem uplatnit. Dále krajský soud na základě obsahu správních spisů, jakož i obsahu napadeného rozhodnutí, neshledal žádný skutkový ani právní deficit, pro který by měl dokazování doplnit, tedy stav, kdy v důsledku nedostatečně zjištěného skutkového stavu nebo závažných procesních pochybení správních orgánů mohla být žalobcova práva ve správním řízení zkrácena (srov. rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 147/2004, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 618/2005, sp. zn. 1 As 32/2006, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 1275/2007). Na základě tohoto vyhodnocení krajský soud provedení důkazu znaleckým posudkem až u jednání před krajským soudem zamítl. Krajský soud v této souvislosti považuje za vhodné také zdůraznit procesní zásadu, že těžiště dokazování principiálně spočívá v řízení probíhajícím před správcem daně, příp. žalovaným a jeho neodůvodněné přesouvání do přezkumného řízení před správními soudy je v rozporu s principem dělby moci výkonné a soudní.

32. Na těchto závěrech krajského soudu nemůže nic změnit ani argumentace uplatněná zástupcem žalobce u ústního jednání před krajským soudem, že znalecký posudek je prohloubením žalobního tvrzení o nesprávnosti výpočtu pomůcky. Znalecký posudek je ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu typem důkazního prostředku použitelného v daňovém řízení a ve smyslu § 125 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění, ve spojení s § 64 s. ř. s. použitelného také v přezkumném řízení soudním, který proto nelze považovat za součást žalobního tvrzení, ale za důkaz k podpoře žalobního tvrzení, o jehož provedení či neprovedení je oprávněn rozhodnout soud.
33. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.
34. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšný žalovaný, jemuž vzniklo právo na náhradu nákladů řízení, se nároku na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

[Zadejte text.]

Ostrava dne 26. 5. 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje