



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. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **I.T.**
zastoupený daňovým poradcem Mgr. Jaroslavem Horkým
sídlem Kačírkova 3034/2, 746 01 Opava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2019, č. j. 34532/19/5300-22444-710968, ve znění rozhodnutí ze dne 6. 9. 2019, č. j. 37076/19/5300-22444-710968, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání výše uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 4. 2016 č. j. 1704557/16/3216-50523-805760, č. j. 1716812/16/3216-50523-805760, č. j. 1717915/16/3216-50523-805760 a č. j. 1718156/16/3216-50523-805760, kterými byla žalobci doměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí 2012.
2. Žalobce v žalobě namítl, že „právo vybrat daň je již promlčena“. Dále namítl, že požádal o prodloužení lhůty k vyjádření po seznámení se zjištěnými skutečnostmi a nebylo mu vyhověno s odůvodněním, že tuto lhůtu nelze prodloužit.
3. K věci samé žalobce uvedl, že daň bylo podle něj možno stanovit dokazováním. Namítl, že nebyly provedeny výslechy všech jím navržených svědků, za situace, kdy žalovaný uložil správci daně jejich vyslechnutí, a správní orgány se nevyjádřily, proč nebyly výslechy provedeny. K vyslechnutým svědkům žalobce namítl, že podle něj bylo prokázáno, že šlo o reklamace, případně o dodání nějakého soukromého zboží. Žalovaný podle žalobce nepřihlédl k tomu, že svědecké výpovědi byly provedeny s odstupem více než 2 až 3 let od doby, kdy je žalobce navrhoval. Dále žalobce namítl, že se správní orgány nezabývaly počtem reklamací u jiných způsobů dodání zboží než prostřednictvím PPL, a rozporoval váhu zásilek (kočárky váží podle žalobce více, než uvedl správce daně). Podle žalobce nelze zjistit, jaké je stanovisko žalovaného v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 21. 5. 2019 k doměření 8 kočárků a 3 autosedaček za období 5/2012 a 8 kočárků a 3 autosedaček za období 12/2012. Žalovaný dodal zásilky (konkretizované v žalobě – jedná se o zásilky v květnu a prosinci 2012 – pozn. soudu), aniž by identifikoval jejich odběratele, čímž neumožnil žalobci navrhnout důkazy.
4. Žalovaný ve vyjádření zdůraznil, že žalobní námitky korespondují s odvolacemi, které žalovaný v plném rozsahu vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Daň byla stanovena v rámci zákonné lhůty, žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech neprodloužením lhůty k vyjádření. Ve věci byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami, zvolené pomůcky byly spolehlivé. K neprovedení důkazních návrhů se žalovaný vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
6. Především se soud shoduje s žalovaným v tom, že daň byla žalobci stanovena v zákonné lhůtě. Nejstarším zdaňovacím obdobím bylo 1. čtvrtletí roku 2012, u nějž lhůta pro podání daňového přiznání uplynula 25. 4. 2012. Dne 2. 6. 2014 byla zahájena daňová kontrola, čímž začala běžet nová tříletá lhůta pro stanovení daně (srov. § 148 odst. 1 věta první, § 148 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. – dále jen „daňový řád“). Ta by skončila 5. 6. 2017, ovšem dne 17. 5. 2017 bylo žalobci doručeno rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním

výměrům ze dne 21. 4. 2016, takže se lhůta prodloužila v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu o 1 rok, do 5. 6. 2018. Poté lhůta neběžela po dobu řízení u zdejšího soudu ve věci sp. zn. 22 Af 77/2017 (od 17. 7. 2017 do 5. 11. 2018, tedy 477 dnů). Lhůta by tak skončila 25. 9. 2019. Vzhledem k tomu, že dne 21. 8. 2019 bylo žalobci doručeno nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného (a dne 9. 9. 2019 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností), byla daň stanovena v zákonné lhůtě. Tato žalobní námitka je nedůvodná.

7. Pokud jde o neprodloužení lhůty k vyjádření po seznámení se zjištěnými skutečnostmi, z obsahu správních spisů vyplývá, že žalobci byla stanovena lhůta do 11. 6. 2019, žalobce požádal o prodloužení do 11. 7. 2019, nebylo mu vyhověno s odůvodněním, že tuto lhůtu nelze prodloužit. Nicméně dne 6. 7. 2019 doručil žalobcův zástupce žalovanému vyjádření čítající více než 230 stran, napadené rozhodnutí bylo vydáno 21. 8. 2019 a žalovaný v něm reagoval i na žalobcovu vyjádření. Obecně vzato byl postup žalovaného, resp. důvod, pro nějž rozhodl o neprodloužení lhůty, nesprávný, jak vyplývá z judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví. Soud se však dále zabýval tím, zda a jaký konkrétní vliv mělo toto pochybení na žalobcovu práva (srov. např. rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2021 č. j. 2 Afs 186/2019-30). Žalobce v žalobě nic konkrétního neuvedl, soud má s ohledem na výše popsany průběh řízení za to, že zmíněné pochybení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
8. K věci samé soud zjistil z obsahu správních spisů, že žalobce provozoval v roce 2012 velkoobchod a maloobchod se zbožím pro děti (kočárky, autosedačky atd.). V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce nevedl řádně daňovou evidenci, nezahrnul do příjmů celkem 168 úhrad na základě poštovních dobírkových poukázek typu C, a scházelo mu 354 dokladů za prodej zboží za hotové (paragony, faktury, příjmové pokladní doklady), což tvořilo 71 % příjmů za hotové). Žalobce uplatnil ve výdajích (souběžně probíhala i daňová kontrola daně z příjmů) doklady za přepravu prostřednictvím PPL CZ s.r.o., s tím, že šlo pouze o reklamace. Správce daně provedl rozsáhlé zjišťování u příjemců zásilek doručovaných PPL, a v případech, kdy nebylo postaveno najisto, že se jednalo o reklamace, pracoval dále se zásilkami jako s prodaným zbožím. Dodatečné platební výměry byly vydány 21. 4. 2016, rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2017 bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 4. 10. 2018 č. j. 22 Af 77/2017-65, odvolací řízení bylo ještě doplňováno a žalovaný rozhodl nyní přezkoumávaným rozhodnutím dne 21. 8. 2019.
9. Podle § 98 odst. 1 věty první 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. Z judikatury přitom plyne, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016 č. j. 4 Afs 87/2015-29). V této konkrétní věci má soud za to, že podmínky pro přechod na pomůcky byly splněny – souhlasí přitom s žalovaným, který se touto otázkou zabýval podrobně zejména v odst. 33 až 48, 138 až 145 odůvodnění napadeného rozhodnutí. S ohledem na to, že žalobce formuloval tuto námitku zcela obecně (viz bod V. žaloby), postačí podle soudu zopakovat, že žalobce nevedl průkazným způsobem evidenci zásob, v „inventurním seznamu“ uváděl zboží v prodejních cenách, nikoli nákupních, nepředložil vůbec evidenci ke komisnímu prodeji, nezahrnul do příjmů ani jednu částku plynoucí ze zásilek doručovaných poštou (dobírky), evidoval pouze část dokladů k hotovostnímu prodeji. To vše za situace, kdy prodával zboží ve dvou „kamenných“ prodejnách a přes e-

shop. Soud má za to, že žalobcovy účetní případy nebylo možno dostatečně spolehlivě prokázat, a ani tato žalobní námitka není důvodná.

10. V souladu s judikaturou je třeba zdůraznit, že pomůcky představují náhradní způsob stanovení daně, jedná se o kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Dále platí, že daňovému subjektu ani soudům zásadně nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek ze strany správce daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS nebo ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55). Jak shrnul NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2020 č. j. 1 Afs 174/2019-34, oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojít proti takto stanovené dani má daňový subjekt 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. Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení. Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek.
11. Optikou výše uvedeného soud nahlížel na zbývající žalobní námitky. K obchodním případům na základě dobírkových poukázek, získaných od pošty, žalobce nenamítal nic. K prodejm za hotové žalobce pouze citoval výpovědi svědkyň - prodavaček M. B. a M. D. a namítal nevyslechnutí účetní V. I. (která fakticky zaúčtovala tržby), aniž by reagoval na závěry, učiněné žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí (část D odůvodnění). Soud přitom ověřil, že skutečnosti uvedené v odůvodnění rozhodnutí odpovídají obsahu správních spisů. Stručně řečeno, v řízení nebylo prokázáno, že by důvodem (takového množství) chybějících paragonů mohly být jen chyby při jejich vystavování, výpovědi svědkyň se rozcházely s žalobcovými tvrzeními (paragony jen na požádání nebo u každého prodeje, evidování prodejm ručně v knize tržeb - která nebyla předložena - nebo jen na počítači...), takže správní orgány - s ohledem na to, že žalobce zcela zatajil část svých příjmů (dobírky), dopočítal částky odpovídající scházejícím hotovostním dokladům. Výslech účetní považuje soud za nadbytečný právě s ohledem na zcela neprůkazně vedené účetnictví, které bylo důvodem přechodu na pomůcky.
12. Převažující část žaloby směřovala prakticky jen do části zkoumání zásilek dopravovaných PPL. Žalobce přitom pojal žalobu tak, jako by mu daň byla doměřena na základě dokazování: soustředil se na dílčí výpovědi svědků k zásilkám dopravovaným PPL, které

však sloužily správci daně jen jako vodítko k rozřídění zásilek na ty, u nichž bylo prokázáno, že jde o reklamace, a na zbylé, které byly použity jako pomůcka ohledně prodaného zboží. Ačkoli správní orgány i při tomto způsobu stanovení daně dbaly o maximální přesnost stanovovaných skutečností, výsledek tohoto postupu nespočívá a ani nemůže spočívat v „rekonstrukci“ povinných evidencí a záznamů, kterou by správní orgány provedly na základě požadavků daňového subjektu.

13. Z obsahu správních spisů vyplývá, že žalovaný uložil správci daně doplnit dokazování o výsledky žalobcem navržených svědků, k zásilkám doručovaným PPL bylo v odvolacím řízení vyslechnuto 11 svědků. Žalovaný se k nevyslechnutí několika dalších navržených vyjadřoval jak v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 21. 5. 2019 (str. 27), tak v odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 50 – 52, 128 – 135). Soud v tomto ohledu souhlasí se správními orgány, opět připomíná princip pomůcek jakožto kvalifikovaného odhadu, tudíž má za to, že správné stanovení daně podle pomůcek může být založeno (a v praxi tomu tak bývá) i na reprezentativním vzorku ukazatelů. Správní orgány v daném případě postupovaly s maximální pečlivostí, která však patrně vedla žalobce právě k pojetí žaloby, jako by mu daň byla doměřena na základě dokazování. Konečný výsledek stanovení daně přitom žalobce nerozporoval. Tím spíše platí shora uvedené, pokud se žalobce domáhal opakování některých výsledků, navíc za situace, kdy se jeho zástupce účastnil výsledku svědků v odvolacím řízení.
14. Provedené svědecké výpovědi příjemců zásilek dopravovaných PPL lze rozdělit do několika skupin. Především jde o zásilky, u nichž byly doklady příjemců konfrontovány s dalšími doklady (od žalobce, od PPL). Takto byly vyřazeny všechny zásilky firmě Babypoint s.r.o., u svědkyně A. H. byla vyňata 1 zásilka oproti 3 použitým jako pomůcky, u svědka N. byly vyřazeny 2 zásilky a 1 ponechána, u svědka V. šlo o 2 zásilky, údaje nesouhlasily ani u jedné z nich, proto nemohly být vyřazeny jako reklamace. Další skupinu tvoří výpovědi, vyhodnocené správními orgány jako nevěrohodné (Š., E., K.). Soud si je vědom toho, že se v rozsudku ze dne 9. 6. 2021 č. j. 22 Af 127/2017-90 (stejní účastníci, daň z příjmů za rok 2011) vyjadřoval k totožné výpovědi svědkyně K. ze dne 2. 2. 2017, avšak je třeba říci, že žalovaný v nyní přezkoumávaném rozhodnutí akcentoval kromě (údajných) rozporů ve výpovědi svědkyně i skutečnost, že žalobce tuto svědkyni kontaktoval před termínem výpovědi s prosbou, aby se dostavila. Tato okolnost je podle názoru soudu velmi významná z hlediska hodnocení věrohodnosti daného svědka. Poslední skupinou jsou výpovědi svědků, kteří si nepamatovali nic konkrétního, odpovídali hypoteticky či připouštěli možnost, že by mohlo jít o zásilky zboží (ne reklamace) – svědci Š., G., J. a Š. Soud souhlasí s tím, že plynutím času obecně dochází k zapomínání podrobností, nicméně jak je uvedeno výše, svědci, kteří si již nevzpomínali na konkrétní obchodní případy, tvoří jen jednu část vyslechnutých. Navíc je třeba zdůraznit, že to byl žalobce, kdo pochybil ve svých povinnostech, a musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Žalobcovy námitky k hodnocení výpovědi svědkyně P. se míjejí s předmětem přezkumu, z obsahu správních spisů vyplývá, že tato svědkyně obchodovala s žalobcem v jiném zdaňovacím období. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval hodnocením jednotlivých výpovědí velmi pečlivě, naproti tomu žalobce v žalobě nereagoval na závěry žalovaného, pouze opakoval svá tvrzení o tom, že bylo jednoznačně prokázáno, že šlo o reklamace, nikoli prodej zboží, a že „závěry žalovaného nevycházejí z provedeného dokazování“. Soud nepovažuje ani tuto žalobní námitku za důvodnou.

15. Soud příliš nechápe žalobcovu námitku, že se správní orgány nezabývaly počtem reklamací u jiných způsobů dodání zboží než prostřednictvím PPL. Podstatou reklamací je, jak ostatně uváděl i žalobce ve správním řízení, že probíhají bezplatně. Vzhledem k žalobcovu tvrzení, že prostřednictvím PPL bylo zasíláno jen reklamované zboží, snažily se správní orgány rozlišit zásilky doručované PPL na reklamace a zásilky prodávaného zboží. Prodej v obchodě, na dobírku prostřednictvím pošty či přes e-shop je stále prodejem, s příslušnými doklady o prodeji (tedy pokud je účetnictví daňového subjektu řádně vedeno). Soud neshledává tuto námitku důvodnou.
16. Pokud jde o hmotnost kočárků (správní orgány s ní pracovaly při rozlišování zásilek dopravovaných PPL), z obsahu správních spisů vyplývá, že žalobce sice v řízení tvrdil hmotnost trojkombinace kočárku minimálně 18 až 23 kg, avšak jediný údaj, který doložil, byla hmotnost hlubokého kočárku se sportovní nástavbou = 12 kg (viz snímek obrazovky z e-shopu provozovaného žalobcem, když ten sám uvedl, že jde o roky 2011-2012). Správce daně vycházel ze zjištění hmotností kočárků na internetových stránkách dalších prodejců, svůj postup popsal konkrétně a srozumitelně. Ani tato žalobní námitka není důvodná.
17. Pokud jde o doměření 8 kočárků a 3 autosedaček za období 5/2012 a 8 kočárků a 3 autosedaček za období 12/2012, z obsahu správních spisů vyplývají jiné počty kočárků a autosedaček za daná období, takže soud považuje tuto část žalobní námitky za zmatečnou. K důvodu zařazení zásilek dopravovaných PPL v těchto zdaňovacích obdobích se žalovaný vyjádřil v odst. 135 odůvodnění napadeného rozhodnutí a soud s jeho závěry souhlasí. Připomíná přitom argumentaci uvedenou výše v odst. 13 tohoto rozsudku k principům stanovení daně pomůckami a cituje dále z odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 52): „V rámci odvolacího řízení byla provedena řada dalších svědeckých výpovědí. Nicméně ani tento „vzorek“ přesvědčivě neprokázal tvrzení odvolatele a nevyvrátil názor prvoinstančního správce daně a odvolacího orgánu, že předmět zásilek přepravovaných společností PPL jsou jen reklamace. Není na místě, aby odvolatel přesunul důkazní aktivitu zcela na správce daně, a to v rozsahu, který je z pohledu zásad správy daní nepřiměřený, navíc za situace, kdy stanovení daně podle pomůcek je nevyhnutelné a pomůcky mohou být stanoveny i bez součinnosti s odvolatelem“. Ani tato žalobní námitka není důvodná.
18. Pouze z opatrnosti soud uvádí k žalobcem opakovaně použité obecné formulaci („fabulováno podjatým správcem daně“), že postup, kdy odvolací orgán v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, doplnění nebo odstranění vad, je postup zákonný a nejedná se o případ, na který dopadá podjatost podle § 77 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť správní orgán pověřený doplněním dokazování v rámci odvolacího řízení se nepodílí v téže věci na řízení nebo jiném postupu na jiném stupni (srov. např. rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018 č. j. 1 Afs 172/2017 – 59).
19. S ohledem na výše uvedenou soud žalobu zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s.
20. Procesně úspěšný žalovaný (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) náhradu nákladů řízení nepožadoval, soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve II. výroku.

Poučení:

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

[Zadejte text.]

Ostrava 9. června 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje