



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: J. M., IČO X
sídlem X
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2020, č. j. 966/20/5300-22443-702189,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci, žaloba, vyjádření žalovaného a replika žalobce

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry vydané Finančním úřadem pro Olomoucký kraj dne 12. 10. 2018 (celkem 24). Uvedenými platebními výměry byla žalobci za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) pomocí pomůcek a

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

současně mu byla uložena povinnost uhradit penále. V posuzované věci tvoří jádro sporu otázka, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení DPH pomocí pomůcek a pokud ano, zda byla daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě.

2. Žalobce předně namítal, že **nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek**. Za tímto účelem poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“; srov. např. rozsudky ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75 nebo ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35), ze které podle žalobce vyplývá, že ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat natolik zásadní intenzitu pochybností o jeho správnosti a úplnosti, aby bylo možné konstatovat, že daň nelze stanovit dokazováním, nýbrž je nutné ji stanovit pomocí pomůcek. Skutečnost, že v daňově uznatelných výdajích, resp. u daně na vstupu, neměl žalobce evidovány a zahrnuty daňové doklady od dodavatele H. a nebyla předložena ucelená řada vystavených paragonů, ještě neznačí, že účetnictví žalobce vykazovalo takové nedostatky, které zatemnily obraz o celkovém hospodaření žalobce. Žalobce k tomu dále namítal, že předložil správci daně nákupní a prodejní daňové doklady ke zboží od dodavatele H. Správce daně je však přešel bez povšimnutí, resp. je bagatelizoval. Totéž platí o žalovaném. Ani po vydání výsledku kontrolního zjištění ve smyslu § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) tak nebylo vyloučeno dokazování, protože žalobce spároval jednotlivé doklady týkající se prodeje zboží od dodavatele H. O tom, že bylo možné stanovit daň dokazováním, svědčí také výzvy učiněné vůči společníkům žalobce panu Č. a panu K., kterým bylo v odvolacím řízení umožněno předložit důkazní prostředky a prokázat tak jejich tvrzení v podaných daňových přiznáních. Závěrem k uvedené nezákonnosti žalobce namítal, že si jako zdaňovací období zvolil kalendářní měsíc. V měsících březen, duben a květen 2014 byly částky vykázány správně, proto nemohlo dojít k aplikaci pomůcek. V měsících leden až září, listopad a prosinec 2013 a únor 2014 nebyly zjištěny natolik zásadní pochybení, které by odůvodnily aplikaci pomůcek.
3. Další námitka žalobce spočívala v tom, že **daň byla stanovena částečně dokazováním a částečně pomocí pomůcek**. Tento způsob stanovení daně je však zapovězen. Žalobce konkrétně vycházel z toho, že je nepřipustné, aby správce daně vycházel při stanovení výdajů z daňových dokladů, které nezpochybnil, avšak příjmy stanovil pomocí pomůcek (z údajů poskytnutých subjekty A, B a C). Pokud tedy správní orgány vycházely u výdajové stránky z účetnictví žalobce, prováděly fakticky dokazování.
4. Žalobce dále namítal, že subjekty A, B a C jsou z hlediska jejich ekonomické činnosti **nesrovnatelné s žalobcem**. Předně k této námitce žalobce uvedl, že údaje poskytnuté subjekty A, B a C jsou nepřezkoumatelné. Z údajů poskytnutých uvedenými subjekty o jejich obratu není zřejmé, zda jsou to částky uvedené bez DPH nebo s DPH. U zaměstnanců zase není patrná jejich skladba. U jednoho ze subjektů není poskytnutá adresa. Správce daně a žalovaný pochybili podle žalobce v tom, že při vymezení činnosti žalobce vycházeli z nájemních smluv, nikoliv ze skutečnosti. Takto například vycházeli z toho, že provozovna žalobce v P. sídlila v obchodním centru A. P. Skutečně však sídlila na místě od tohoto obchodního centra vzdáleném. To vyplývá i ze seznamu obchodů v obchodním centru A. P., na který žalobce odkázal. Žalobce sídlil v bývalé skladovací hale, která nebyla vytápěná a neprošla rekonstrukcí. V provozovně v P. zase vytápěl jen kanceláře. Také provozovna v O. nebyla vytápěná ani klimatizovaná. Tyto skutečnosti měl znát žalovaný z úřední činnosti. K tomuto účelu navrhl žalobce jako důkaz fotografie jeho provozoven a e-mailovou komunikaci.

5. Předně nesrovnatelnost subjektů žalobce spatřoval v podlahové ploše prostor. K tomu žalobce uvedl, že jeho provozovny neměly celkovou plochu 5 019 m², jak uvádí správce daně, nýbrž jen 4 219 m². To podle žalobce zcela jasně vyplývá z nájemních smluv (provozovna O. 1 199 m², P. 900 m² a P. 1 370 m²). Jeden subjekt má provozovnu o ploše 6 394,29 m², přičemž má pouze tuto provozovnu v O. Žalobce však ani součtem ploch u šech svých provozoven nedosahuje takové podlahové plochy. Druhý subjekt měl podlahovou plochu provozovny 3 670 m². Ani to se neshoduje s žádnou z provozoven žalobce. Jelikož je notorietou, že větší podlahová plocha umožňuje nabízet větší množství zboží, nejedná se o srovnatelné subjekty s žalobcem.
6. Dalším důvodem, pro který nelze vybrané subjekty považovat za srovnatelné je skladba a druh prodávaného zboží. Pouze fakt, že srovnávané subjekty podnikají na stejném trhu, neznamená, že jsou srovnatelné. Z odpovědi 2 subjektů nelze seznat skladbu a druh zboží jimi prodáváných. Jeden srovnávaný subjekt ji uvedl, ale ta se liší od druhu zboží prodáváného žalobcem. Ten se totiž zabýval především nákupem a prodejem zboží druhé jakosti s občasným prodejem zboží první jakosti. Žalobce neprodával žádné doplňky.
7. Podle žalobce jsou vybrané subjekty nesrovnatelné také z hlediska počtu zaměstnanců. Jeden ze subjektů měl v jedné provozovně 31 zaměstnanců v roce 2013 a 32 v roce 2014. Žalobce disponoval celkem 17 zaměstnanci ve třech provozovnách (v průměru 5,7 zaměstnanců na provozovnu). Jedná se o zjevný exces správce daně. Totéž pak lze říct o druhém ze subjektů, který měl 17, resp. 15 zaměstnanců v jedné provozovně. Žalobci též není jasné, proč správce daně u jednoho ze subjektů vyloučil zaměstnance na rodičovské a mateřské dovolené. Podle žalobce bylo nutné zjistit, kdy přesně a na jakou „dovolenou“ nastoupili. Nelze si představit, že by všichni nastoupili na rodičovskou či mateřskou 1. 1. daného roku. Proto došlo ke zkreslení výpočtu. Podle žalobce není seznatelná skladba zaměstnanců. Správce daně tak nezohlednil, zda mezi nimi byli např. řidiči, kteří byli schopni nábytek rozvážet a daný subjekt tak nemusel využívat expedičních služeb. Závěrem žalobce zdůraznil, že jeho zaměstnanci měli rozdílný fond pracovní doby (4 hodiny – 1 zaměstnanec, 5 hodin – 7 zaměstnanců, 6 hodin – 1 zaměstnanec, 8 hodin – 8 zaměstnanců). Všechny tyto skutečnosti pak podle žalobce mají za následek, že daň stanovená podle pomůcek se co možná nejvíce neblíží realitě.
8. Dále žalobce namítal, že subjekty A, B a C, které správci daně sloužily jako srovnatelné subjekty, měly jiné výdaje, než žalobce (např. jen za vytápění jejich obchodních prostor). Jestliže správce daně vycházel z jejich příjmů, měl zohlednit i jejich výdaje. Správce daně tak nevzal v úvahu tzv. esenciální výdaje, tedy výdaje, které musí daňový subjekt vynaložit, aby mohl realizovat příjem v určité výši.
9. Poslední žalobní námitka směřovala vůči samotné **daňové povinnosti**. Podle žalobce je v **hrubém nepoměru** s tou, která mu měla být správnou aplikací pomůcek stanovena. Subjekty A, B a C sdělily správci daně jejich průměrné marže ve výši 59,5 %, 58,5 %, 54,6 % a 42 %. V důsledku zvolené aplikace pomůcek byla správcem daně stanovena marže ve výši 119 % v roce 2013 a ve výši 160 % v roce 2014. To zcela zjevně odporuje standardům na trhu. Podle Českého statistického úřadu byla v maloobchodu uvedeném pod kódy CZ-NACE 46.4 a CZ-NACE 47.5 průměrná marže v roce 2013 ve výši 22,7 %, v roce 2014 ve výši 22,8 %. Podle žalobce nemůže obstát úvaha žalovaného, že žalobce musí dosahovat zisku. Podnikatelem je totiž i ta osoba, která provádí určitou činnost za účelem zisku, ale nedosáhne na něj. Marže stanovené správcem daně nebyl s to žalobce dosáhnout. To doložil žalobce spárovanými nákupními a prodejními daňovými doklady. Z nich vyplývá,

že se marže žalobce nijak nevychylovala od marží uvedených tvrzenými srovnatelnými subjekty A, B a C.

10. Žalovaný ve svém vyjádření s ohledem na totožnost uplatněných žalobních bodů a odvolacích námitek uvedl v zásadě totožnou argumentaci jako v napadeném rozhodnutí. Z tohoto důvodu krajský soud argumentaci žalovaného zmíní při konstatování obsahu správního spisu.
11. Žalobce v replice žalobce zopakoval svou argumentaci uplatněnou již v žalobě. V doplnění repliky uvedl, že mezi srovnávanými subjekty se dle žalobce nachází společnosti C. n. M. O., s.r.o. a N. n. s.r.o. Zejména pak posledně jmenovaný subjekt je zcela nesrovnatelný s žalobcem, a to s ohledem na jeho tržby, výsledek hospodaření, počet zaměstnanců a mzdové náklady. Tato společnost má na území ČR 19 provozoven ve 12 městech, přičemž některé se úzce specializují na konkrétní typ nábytku. Ani společnost M. O., s.r.o. není s žalobcem srovnatelná, neboť disponuje provozovnami ve městech O., P., P., M., M. B., Š., U., L. a L. n. B.

B. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

12. Krajský soud z předloženého správního spisu pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že žalobce podniká v rámci sdružení 3 fyzických osob. Předmětem jeho podnikání je prodej nábytku. V rámci této činnosti disponuje provozovnami v O., P. a P. Dne 15. 2. 2016 byla u žalobce zahájena mj. daňová kontrola na dani z příjmů za zdaňovací období 2013 a 2014 a současně též na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014.
13. Při zahájení daňové kontroly předložil žalobce správci daně daňové doklady a evidence pro účely DPH, daňovou evidenci a pomocné evidence vztahující se k hospodaření a majetku daňového subjektu, nájemní smlouvy, inventury k 31. 12. 2013 a k 31. 12. 2014 a další doklady. Po provedené kontrole dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil povinnost při dokazování jím uváděných skutečností a nepředložil důkazní prostředky, kterými by prokázal své tvrzení o tom, že veškeré příjmy z prodeje zboží byly zahrnuty do daňové evidence a do základu daně z příjmů a že z nich byla odvedena DPH. Daňová evidence vedená žalobcem za zdaňovací období let 2013 a 2014 neposkytuje dostatečně věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz hospodaření. Správce daně dospěl k závěru, že daň nelze stanovit na základě dokazování, proto ji stanovil podle pomůcek. Konkrétní nesrovnalosti spočívaly v tom, že:
 - a. žalobce nepředložil daňové doklady, které vystavil svým zákazníkům při odběru zboží přes e-shop, které bylo přepravované a hrazené prostřednictvím společnosti PPL; současně nedokázal předložit ucelenou řadu paragonů a neprokázal, proč v měsících říjen 2013, leden 2014 a červen až prosinec 2014 neevidoval žádnou tržbu za hotové,
 - b. žalobce neprokázal, že záloha ve výši 10 000 Kč a příjem ve výši 12 990 osvědčený paragonem č. 018232 byly evidovány v daňové evidenci a zahrnuty do základu daně z příjmů,
 - c. v průběhu let 2013 a 2014 byly v daňové evidenci evidovány jako ostatní příjmy - ostatní platby bez vlivu na zisk platby (za rok 2013 v celkové výši 6 193 897 Kč, za rok 2014 v celkové výši 6 297 237 Kč), u kterých nebylo prokázáno, že byly

zdaněny daní z příjmů, byly od daně osvobozeny, nebyly předmětem této daně, nebo že byly zdaněny jinou daní,

- d. dle daňové evidence za zdaňovací období 2013 činily platby s vlivem na zisk – příjmy celkem 8 735 551,14 Kč, výdaje celkem 14 362 937,24 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 6 111 002 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů byla uplatněna DPH na vstupu,
 - e. dle daňové evidence za zdaňovací období 2014 činily platby s vlivem na zisk – příjmy celkem 9 108 750, 09 Kč, výdaje celkem 14 154 193, 21 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 5 618 500 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů byla uplatněna DPH na vstupu,
 - f. žalobce nepředložil žádné ceníky prodávaného zboží, přeceňovací protokoly ani neprokázal způsob tvorby prodejní ceny včetně výše obchodní příirážky a její výpočet k jednotlivým druhům zboží,
 - g. žalobce za žádné ze zdaňovacích období let 2013 a 2014 nepřiznal pořízení zboží z jiného členského státu od dodavatele H. (v roce 2013 v částce 1 842 355 Kč, v roce 2014 v částce 1 793 150 Kč) a ani jej nevedl v rámci daňové evidence a současně neprokázal, že by příjem z prodeje tohoto zboží zanesl do daňových evidencí, do základu daně z příjmů a že z prodeje tohoto zboží odvedl DPH.
14. Správce daně proto přistoupil ke stanovení DPH pomocí pomůcek. Jako pomůcky při určení daně na vstupu zvolil daňové doklady předložené žalobcem, které nebyly správcem daně zpochybněny. Oproti přiznané výši daně ponížil správce daně výši daně uplatněnou na vstupu o částky z daňových dokladů, které nebyly správcem daně předloženy a o částky z daňových dokladů, u kterých došlo k uplatnění daně na vstupu duplicitně. Dále správce daně využil důkazy získané z mezinárodní výměny informací týkající se dodavatele společnosti H. a daňové doklady předložené žalobcem. Správce daně neopomenul uplatnit ve svých úvahách výhody, které pro žalobce vyplynuly. Takto správce daně přiznal žalobci nárok na odpočet DPH v souvislosti s pořízením zboží od dodavatele H. (tj. z jiného členského státu).
15. Při určení daně na výstupu vycházel správce daně z výpočtu zjištěných příjmů na dani z příjmů. Ten zjistil tak, že od tří subjektů, které považoval za srovnatelné (subjekty A, B a C), zjistil počet zaměstnanců v letech 2013 a 2014 a jejich roční čistý obrát za tato období. Následně správce daně vypočetl aritmetický průměr výše ročního čistého obrátu na jednoho zaměstnance a vynásobil jej přepočteným počtem zaměstnanců žalobce (přepočet provedl správce daně z důvodu nízkých průměrných mzdových nákladů žalobce na jednoho zaměstnance oproti srovnatelným subjektům). Od takto zjištěné částky odečetl správce daně částky, které v jednotlivých zdaňovacích obdobích v letech 2013 a 2014 žalobce vykázal ve svých daňových tvrzeních. Doměřenou daň rozpočetl správce daně na jednotlivá zdaňovací období v letech 2013 a 2014 procentuálním poměrem původně přiznaných částek daně na výstupu.
16. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 12. 10. 2018 celkem 24 platebních výměrů, kterými doměřil žalobci DPH a uložil mu povinnost uhradit penále. Proti těmto platebním výměrům brojil žalobce odvoláními, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

17. Žalovaný se ve svém rozhodnutí předně zabýval naplněním zákonných podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek a dospěl k závěru, že tyto naplněny byly. Předně bylo správcem daně spolehlivě zjištěno (viz popis zjištěných nesrovnalostí výše), že žalobce neprokázal, zda byla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění zaevidována v evidencích pro účely DPH a tím nebyla prokázána správnost jejich vedení v souladu s § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 (dále jen zákon o DPH). Žalobce nevedl evidence pro daňové účely za jednotlivá zdaňovací období v souladu s § 100 odst. 1 a 3 zákona o DPH, podle kterého je povinen mj. vést i přehled obchodního majetku. V průběhu daňové kontroly nebyla předložena průkazná evidence o zásobách, ze které by bylo možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně jejich ocenění. Nebyl předložen ani zápis prokazující porovnání skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období se stavem evidenčním, který byl žalobce povinen vyhotovit podle § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nevěrohodnost evidencí pro účely DPH byla způsobena mj. tím, že žalobce předložil paragony z let 2013 a 2014, které neměly ucelenou číselnou řadu, neevidoval příjmy z přijatých záloh, v daňové evidenci evidoval ostatní příjmy – ostatní platby bez vlivu na zisk (řádově v mil. Kč), do daňové účinných výdajů nebyly uplatněny částky řádově v mil. Kč, přitom z nich byla uplatněna DPH na vstupu, do evidencí nebylo zahrnuto pořízení zboží od dodavatele H. a nebylo prokázáno, že by příjem z prodeje byl zdaněn DPH. Další pochybnost o správnosti a úplnosti daňových evidencí vyplynula z toho, že žalobce nepředložil žádné ceníky ani neosvětlil způsob, jakým si stanovil obchodní přírůžku. Tu správce daně vypočetl na základě dostupných údajů o příjmech, výdajích a stavu zboží na skladě (v roce 2013 činila 0,58 %, v roce 2014 činila 18,19 %). Podíl přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění činil v roce 2013 jen 0,63, v roce 2014 0,60. Pochybnosti vyvolala také otázka, odkud sdružení hradilo své výdaje, když podniká od roku 2005 a za období let 2005, 2007-2011 vykázalo ztráty, v obdobích 2006 a 2012-2014 jen velmi nízké základy daně a neeviduje žádnou osobní spotřebu.
18. Podle žalovaného s ohledem na neprůkaznost evidencí nebylo možné ověřit skutečný stav zásob na stav účetní, tj. žalobce nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do tržeb, resp. uskutečněných zdanitelných plnění, nebylo možné zjistit návaznost přijatých zdanitelných plnění na uskutečněná zdanitelná plnění a nebylo možné prověřit výši uskutečněných zdanitelných plnění. Proto byly namíste zejména pochybnosti správce daně o výši uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v předložených evidencích a daňových přiznáních. Žalobce tak porušil nejen povinnost vyplývající z § 100 zákona o DPH, nýbrž i povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu, tj. nesplnil povinnost stanovenou při dokazování. S ohledem na rozsah a charakter neprokázaných skutečností bylo porušení povinností ze strany žalobce natolik zásadního charakteru, že nebylo možné v předmětných zdaňovacích obdobích stanovit DPH dokazováním. Žalovaný následně dospěl k závěru, že správce daně využil adekvátní pomůcky, na základě kterých stanovil DPH tak, aby se v maximální možné míře blížila realitě.

C. Posouzení věci krajským soudem

19. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, 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. U ústního jednání dne 9. 11. 2021 setrvali účastníci na svých stanoviscích.

20. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“*.
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních“*.
22. Podle § 100 odst. 1 zákona o DPH platí, že *„plátce nebo identifikovaná osoba jsou 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“*. Odst. 2 téhož ustanovení stanoví, že *„plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady“*. Z odst. 3 pak vyplývá, že *„plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty přehled a) uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně, b) obchodního majetku“*.
23. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
24. Žalobce k problematice přechodu na pomůcky (podmínky 1 a 2) předně namítal, že přechod na pomůcky nelze odůvodnit jen tím, že v daňově uznatelných výdajích, resp. u daně na vstupu, neevidoval žalobce daňové doklady od dodavatele H. a že správci daně nepředložil ucelenou řadu vystavených paragonů. Podle žalobce dokazování bylo možné.
25. Žalobce správně poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, ve kterém NSS dospěl k závěru, že *„pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona 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“*.
26. Dále však již názor žalobce správný není. Žalobce zcela opomenul, že nezanesení přijatých plnění od dodavatele H. a nepředložení ucelené řady vystavených paragonů nebylo zdaleka jediným důvodem, pro který dospěly správní orgány k závěru o neprůkaznosti žalobcem vedené daňové evidence podle § 100 zákona o DPH. Jen pokud jde o dodávku zboží od dodavatele H., lze poukázat na to, že žalobce neprokázal, že by příjem získaný z prodeje tohoto zboží zanesl do daňové evidence a přiznal z něj DPH, resp. správce daně výpočtem prokázal, že tomu tak nebylo (viz str. 11 a 12 zprávy o daňové kontrole). Dále lze

poukázat na to, že žalobce nepředložil daňové doklady, které vystavil svým zákazníkům při koupi zboží přes e-shop, neprokázal, proč v měsících říjen 2013, leden 2014 a červen až prosinec 2014 neevidoval žádnou tržbu za hotové, neprokázal zdanění příjmů za roky 2013 a 2014 ve výši přesahující 12 mil Kč, neprokázal způsob tvorby obchodní přírážky, nepředložil ceníky ani evidenci zásob, duplicitně uplatňoval DPH na vstupu, uplatnil DPH na vstupu z plnění, u kterých nepředložil daňový doklad apod. (blíže viz výše a str. 4 až 13 zprávy o daňové kontrole). Tato zjištění správních orgánů přitom žalobce nikterak nezpochybnil.

27. Krajský soud ve shodě s žalovaným má za to, že žalobce skutečně porušil povinnost stanovenou v § 100 zákona o DPH, když nevedl řádně daňovou evidenci v rozsahu stanoveném uvedeným ustanovením. Povinnost vést správně daňovou evidenci je pro účely daňové kontroly zcela zásadní, neboť tato evidence musí obsahovat přehledný souhrn všech plnění relevantních a zahrnutých daňovým subjektem v rámci jeho daňového přiznání včetně uvedení jednotlivých primárních dokladů. Dá se říct, že pro DPH má daňová evidence stejný význam jako účetnictví pro daň z příjmu (shodně srov. DRÁBOVÁ, M., TOMÍČEK, M., BRANDEJS, T. a DUŠEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2010, dostupné v ASPI). V případě žalobce se s ohledem na vyjmenovaná zjištění správce daně nejednalo o běžná pochybení, nýbrž o zcela zásadní vady evidence, které správci daně ve spojení s neunesením důkazního břemene v průběhu daňové kontroly podle § 92 odst. 3 daňového řádu neumožnily provést řádnou daňovou kontrolu a ověřit tvrzení žalobce uvedené v jeho daňových přiznáních, zejména pak u DPH na výstupu. Krajský soud se proto zcela ztotožňuje s žalovaným v tom, že z důvodu chybějící evidence zboží nebylo možné zjistit zejména jeho prodej a v návaznosti na to také ověřit správnost přiznané DPH. Pokud žalobce namítal, že dokazování bylo možné, pak je nutné k tomu poznamenat, že žalobce tuto svou námitku blíže nerozvedl. Relevantní není ani odkaz žalobce na daňová řízení vedená se společníky žalobce. Z úřední činnosti je soudu známo, že i jim byla doměřena daň za totožná zdaňovací období pomocí pomůcek.
28. K daňovým dokladům, které žalobce předložil v rámci odvolání a které měly prokázat prodej zboží od dodavatele H. a také výši marže, krajský soud uvádí, že z předložených dokladů rozhodně nelze mít za prokázané, že se jedná právě o zboží od uvedeného polského dodavatele. Na některých daňových dokladech je sice totožné označení nábytku „RICO“, „LUX“, „BOSS“, avšak pouze z toho nelze usoudit, že se jedná o totéž zboží. Na mnoha daňových dokladech totiž není uvedeno označení žádné, resp. obecné: sedací souprava, nábytek (např. daňový doklad s variabilním symbolem č. X, s variabilním symbolem č. X, paragon X). Zdaleka se také nejednalo o daňové doklady na veškeré zboží a ve spojení s vadně vedenou daňovou evidencí, nelze ověřit, zda nebylo prodáno i zboží jiné, od kterého žalobce nedoložil daňový doklad. Závěr žalovaného o tom, že předložené doklady nelze spolehlivě přiřadit ke konkrétnímu zboží, je proto správný (srov. str. 20 napadeného rozhodnutí).
29. Neobstojí ani argument žalobce, že v některých zdaňovacích obdobích nebyly zjištěny žádné vady a proto v těchto zdaňovacích obdobích měla být daň stanovena dokazováním. Pochybení zjištěné správcem daně ohledně vedení daňové evidence je totiž uceleného rázu. Z důvodu vadně vedené evidence tak nelze určit, zda právě např. v dubnu 2014 neměla být DPH vyšší z důvodu prodeje zboží od dodavatele H., nebo zda v tomto měsíci neměla být vyšší z důvodu prodeje zboží, který však žalobce evidoval jako příjem bez vlivu na zisk.

Správcem daně prokázané zateknění hospodaření žalobce se tak nutně musí vztahovat ke všem zdaňovacím obdobím kontrolovaným v rámci daňové kontroly.

30. K námitce týkající se kombinace dokazování a pomůcek krajský soud poukazuje na § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, ze kterého vyplývá, že jako pomůcky mohou sloužit také důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (str. 30-47) jasně a srozumitelně popsal, jaké pomůcky využil jak pro stanovení daně na vstupu, tak pro stanovení daně na výstupu. Správce daně při stanovení daně na vstupu vycházel z daňových dokladů předložených samotným žalobcem, které nebyly zpochybněny (s výjimkou dokladů, u kterých došlo k chybnému určení sazby daně a duplicitnímu uplatnění; na tom však i dle vyjádření žalobce v průběhu řízení panovala shoda, nejednalo se tak o sporné údaje). Při určení daně na výstupu vycházel správce daně ze zdanitelných plnění vypočtených od srovnatelných subjektů (viz dále), od kterého odečetl částku, kterou uvedl žalobce ve svých daňových přiznáních. Správce daně proto nepochybil, když jako pomůcky použil získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny. Koneckonců mají-li se pomůcky blížit co možná nejvíce reálné daňové povinnosti, pak není nijak překvapivé, když správce daně využije část získaných údajů, které mají nespornou vypovídací hodnotu o daňové povinnosti daňového subjektu. Ani tato námitka proto není důvodná.
31. Obecně k námitkám ohledně doměřené výše daně krajský soud uvádí, že NSS v rozsudku ze dne 30. 4. 2020 č. j. 1 Afs 174/2019-34 vhodně shrnul, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je totiž nutné vycházet z předpokladu, 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 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. Žalobce pro zpochybnění výsledné daňové povinnosti musí konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze pokud by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo rozsudky ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 34/2015-29, ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, a ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013-72).

32. Daňový subjekt za tím účelem může především namítat neadekvátní výši stanovené daně podle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout zcela zjevné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit např. to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat; jako jednoznačný exces je možno např. označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně vystihovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje třeba autoškolu). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Taková situace však v nyní projednávané věci nenastala.
33. Žalobce vznesl vůči samotné daňové povinnosti pouze jednu námitku, a to že je v hrubém nepoměru s tou, která měla být správnou aplikací pomůcek stanovena. Tuto námitku odůvodnil tím, že v důsledku výpočtu provedeného správcem daně by činila výše marže u prodávaného zboží 119 % v roce 2013 a 160 % v roce 2014. Zboží s takovou marží by bylo neprodejně.
34. K tomu krajský soud uvádí, že správce daně jako pomůcku pro stanovení daně na výstupu využil srovnávaných subjektů A, B a C. Správce daně zjistil počet jejich zaměstnanců v letech 2013 a 2014 a jejich roční čistý obrat za tato období. Na základě těchto údajů správce daně vypočetl aritmetickým průměrem výši příjmů na jednoho zaměstnance s odůvodněním, že lze předpokládat, že podnikatel nebude zaměstnávat zaměstnance, kteří se nepodílí na dosažení příjmu. Dále správce daně z údaje o počtu zaměstnanců a výši mzdových nákladů na ně zjistil průměrnou výši mzdových nákladů na jednoho zaměstnance. Jelikož průměrná výše mzdových nákladů na zaměstnance u žalobce byla podstatně nižší, než u srovnávaných subjektů, provedl správce daně přepočtení zaměstnanců žalobce tak, aby byly výše mzdových nákladů srovnatelné. Poté správce daně vynásobil průměrný příjem na zaměstnance a přepočtený počet zaměstnanců žalobce, čímž zjistil příjem na daný rok. Výsledné číslo vydělil číslem 3 a určil tak podíl žalobce ve sdružení (podrobně viz str. 14-15 a 21-22 zprávy o daňové kontrole). S námitkou týkající se nepřiměřené obchodní přírážky se zabýval i správce daně na str. 57 a 58 zprávy o daňové kontrole a uvedl k ní, že z údajů poskytnutých žalobcem tato nešla přesně stanovit a správce daně nemohl vycházet z průměrné přírážky, kterou mu sdělily srovnatelné subjekty, neboť při této výši přírážky by žalobce s ohledem na velmi vysoké režijní výdaje (mzdy, nákup materiálu, pojistné, provozní režie) nedosáhl zisku (ztráta by činila 3,4 mil Kč, resp. 4,2 mil Kč), který je hlavním cílem podnikání. Poměr režijních výdajů vůči výdajům na nákup zboží u žalobce činil 90,2 %, resp. 107,4 %. Správce daně se pokusil stanovit příjmy skrze průměrnou výši příjmu na 1 m² podlahové plochy provozovny, nicméně takto vypočtený příjem byl pro žalobce značně nevýhodný. Proto správce daně zvolil výpočet skrze příjmu na 1 zaměstnance. Toto kritérium se podle něj blíží nejvíce realitě. S těmito úvahami se žalovaný ztotožnil (str. 25).
35. Podle názoru krajského soudu nebyla daňová povinnost ve výsledku stanovená v hrubém nepoměru. Žalobce poukazuje toliko na výši obchodní přírážky u zboží, která vznikla v důsledku výpočtu provedeného správcem daně. Obchodní přírážka značí procentuální

vyjádření navýšení prodejní ceny vůči nákupní ceně. Jedná se o jeden ze základních způsobů, jakým si podnikatelé tvoří ceny za nabízené zboží. Aby vůbec mohl být naplněn cíl podnikání tedy zisk, musí podnikatel při tvorbě ceny (resp. při stanovení obchodní přírážky) z logiky věci zohlednit nejen nákupní cenu zboží, ale i další své výdaje spojené s podnikáním (náklady na mzdy, pojistné, splátky úvěrů, daně, nájemné apod.). Konkrétně u žalobce je zcela logická úvaha, že vedle uvedených výdajů zahrnul do výpočtu cen prodávaného zboží také náklady na opravy zboží a také náklady vynaložené na koupi zboží, které však musel zlikvidovat. Obchodní přírážka samozřejmě musí být stanovena tak, aby podnikatel i při zohlednění všech těchto ostatních nákladů dosáhl určitého zisku. Samotná obchodní přírážka se vypočte tak, že se od prodejní ceny odečte nákupní cena. Takto získané číslo se vydělí nákupní cenou a následně vynásobí číslem 100. Dále je vhodné upozornit na to, že vedle obchodní přírážky existuje též marže, která vyjadřuje, jak velký podíl tvoří hrubý zisk z prodejní ceny. I marže tak musí zohlednit ostatní výdaje podnikatele a jeho přiměřený zisk. Spočte se tak, že se od prodejní ceny odečte cena nákupní. Získané číslo se vydělí výší prodejní ceny a následně se vynásobí číslem 100.

36. Výdaje za nákup zboží v roce 2013 činily u žalobce 8 684 889 Kč (str. 12 zprávy o daňové kontrole). Za prodej zboží celkem měl dle výpočtu správce daně žalobce získat 18 437 373 Kč (str. 15 zprávy o daňové kontrole). Obchodní přírážka tak za rok 2013 činila 112 %. Takové číslo je vskutku vysoké, nicméně je nutné při jeho hodnocení vzít v potaz, že režijní výdaje žalobce (nájemné, mzdy, materiál apod.) dosahovaly téměř výše výdajů za nákup zboží. Ve světle toho se potom nejeví výsledná přírážka ve výši 112 % jako excesivní či nereálná. O tom svědčí také marže, která by činila 52 %. Totožné pak platí i o roku 2014, ve kterém činily výdaje na nákup zboží 7 706 409 Kč (str. 12 zprávy o daňové kontrole). Za prodej zboží celkem měl dle výpočtu správce daně žalobce utržit 19 927 490 Kč (str. 22 zprávy o daňové kontrole). Obchodní přírážka za rok 2014 činila 158 %. Marže za rok 2014 činila 61 %. Ani zde se s ohledem na enormní režijní výdaje žalobce nejedná o nereálná čísla, měl-li žalobce vůbec kdy dosáhnout zisku.
37. Podle názoru krajského soudu je potom zcela logický a správný názor správních orgánů, že nebylo možné využít průměrné výše obchodních přírážek sdělené srovnatelnými subjekty. Žalobce by totiž při jejich použití v žádném případě nemohl nikdy dosáhnout zisku. V poměrech žalobce by byly tyto obchodní přírážky nereálně nízké. Závěrem k této námitce je nutné uvést, že byl to žalobce, kdo neprokázal způsob tvorby ceny u jednotlivých druhů zboží, což v návaznosti na porušení povinnosti vést řádně daňovou evidenci neumožnilo správci daně bezpečně určit výši průměrné obchodní přírážky.
38. Samotné úvahy správce daně při výpočtu výše příjmu již žalobce nezpochybnil, proto k nim jen krajský soud uvede, že se jeví jako přiměřené, přezkoumatelné a odpovídají zásadám logického myšlení. V celkovém důsledku tedy žalobce neprokázal, že by mu byla stanovena zjevně nereálná daňová povinnost.
39. Pro úplnost pak krajský soud uvádí, že ani námitky týkající se nesrovnatelnosti porovnávaných subjektů nejsou důvodné. Předně je nutné si uvědomit, že mezi srovnávanými subjekty vždy budou existovat rozdíly, neboť nalézt zcela totožné subjekty není úplně možné. Také je namístě opětovně připomenout, že pomůcky představují toliko kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, ke kterému správce daně přistoupí v důsledku porušení povinností daňovým subjektem. Ten tak musí nést negativní následky spojené s užitím pomůcek.

40. Z nájemních smluv založených ve spise vyplývá, že provozovny žalobce dosahovaly rozlohy celkem 4 219 m² (O. 1 949 m², P. 900 m² a P. 1 370 m²). Subjekt A dosahoval prodejní plochy přibližně 4 190 m² (2 provozovny v O.i a P.), subjekt B 3 670 m² (1 provozovna v O.) a subjekt C 6 394 m² (1 provozovna v O.). Podle názoru soudu nejsou v tomto ohledu mezi srovnávanými subjekty žádné podstatné rozdíly. Totéž pak lze říci o počtu zaměstnanců. Žalobce disponoval celkem 17 zaměstnanci (z toho většina na částečný úvazek), subjekt A 6, subjekt B 17 a subjekt C 31 zaměstnanci. Ani zde nejsou podstatné rozdíly. Navíc správce daně zohlednil, že žalobce měl mnohem nižší mzdové náklady na zaměstnance (patrně v důsledku zkrácených úvazků). Úvahy žalobce o nástupu na rodičovskou či mateřskou dovolenou nebo o rozložení velikosti jednotlivých prodejních ploch na provozovny jsou zcela scestné. Jak již bylo několikrát zdůrazněno, pomůcky představují odhad daňové povinnosti, který nesmí být zjevně excesivní, nikoliv exaktní výpočet daňové povinnosti. Všechny srovnávané subjekty pak působí na trhu s nábytkem. Jediným větším rozdílem bylo, že subjekt C měl průměrný roční obrát ve výši 82 mil Kč, resp. 86 mil Kč. Nicméně správce daně výpočtem prokázal (č. 1. 93 správního spisu), že v důsledku jim zvolené metody výpočtu příjmu bylo zahrnutí subjektu C mezi srovnávané subjekty pro žalobce výhodnější. Ani zde tedy nebyl žalobce výběrem srovnatelných subjektů zkrácen na svých právech. Navíc lze uvést, že zjištěné rozdíly mezi srovnávanými subjekty a žalobcem byly eliminovány způsobem výpočtu daňové povinnosti. Jde v něm totiž o průměrný obrát na zaměstnance. Srovnávané subjekty s vyšším obrátem, větší prodejní plochou apod. nutně musí mít oproti žalobci i více zaměstnanců a větší náklady na ně. Průměrný čistý roční obrát na zaměstnance byl u všech (bez ohledu na výši obrátu či velikost prodejní plochy) podobný (subjekt A 2 911 368 Kč, subjekt B 2 521 764 Kč a subjekt C 2 665 272 Kč).
41. K námitce týkající se tzv. esenciálních nákladů krajský soud uvádí, že otázka tzv. esenciálních nákladů je spojena se stanovením daně podle pomůcek. NSS v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020-39, shrnul závěry dosavadní judikatury, z níž dovodil, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit v situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, v důsledku toho je stanovena daň podle pomůcek a současně není pochyb o existenci určitých nákladů (sporná je jen jejich výše). Pojmově tedy otázka esenciálních nákladů spadá do roviny daně z příjmů, nikoliv DPH.
42. Jako nedůvodné proto soud vyhodnotil i námitky týkající se samotné daňové povinnosti.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

43. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl jako nedůvodnou.
44. Soud neprovedl žalobcem navržené důkazy v podobě fotografií a e-mailové komunikace jeho obchodních prostor, neboť skutečnost, zda byly provozovny žalobce vytápěny, je pro účely posouzení daňové povinnosti stanovené pomocí pomůcek, zcela irrelevantní.
45. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

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

Olomouc 9. listopadu 2021

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu