



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **Ing. L. A.**
zastoupen DPE servis a. s., IČ 25927388
se sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne X, č. j. X

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se domáhal přezkumu shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti dvanácti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Pardubický kraj, kterými byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), za zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2014, 1. – 4. čtvrtletí roku 2015 a 1. – 4. čtvrtletí roku 2016. Daň byla žalobci stanovena dle pomůcek.

2. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměry za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2014 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2015 tak, že doměřenou daň snížil v rádech desítek či jednotek korun. Ve vztahu k platebním výměrům za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2016 bylo odvolání zamítnuto a napadené platební výměry byly potvrzeny. Současně byla žalobci uložena povinnost uhradit penále.

II. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce předně namítal, že nebyly splněny podmínky pro to, aby správce daně i žalovaný stanovili daň podle pomůcek podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „*d. ř.*“). Namítal nesprávnost závěru žalovaného, že žalobce nevedl skladovou evidenci. Daňovou evidenci majetku vedl dle ust. § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*ZDP*“). Žalobce neprováděl inventarizaci v pravém smyslu tohoto slova, neboť k tomu nebyl povinen. Kontroloval však zboží na skladech a vedl si o tom evidenci v počítači. K přeceňování položek v pořizovacích cenách a nesprávně stanoveným cenám skladových položek žalobce uvedl, že vedl daňovou evidenci podle § 7b ZDP. Ocenění zásob realizoval formou váženého aritmetického průměru jednotlivých zásob, tedy s využitím standardní účetní metody. Účetní software žalobci neumožnil export soupisu s daty ocenění skladových zásob. Závěr žalovaného, že žalobce nepředložil takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření výše daně a nesplnil tak svou zákonnou povinnost, je tedy v rozporu s provedeným dokazováním.
4. Žalobce dále namítal, že nebyla splněna druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek – nemožnost stanovit daň jiným způsobem. Stanovení výše daně z přidané hodnoty (dále také jen „*DPH*“) za všechna kontrolovaná období mohlo být učiněno za pomoci dokazování. Určení daňové povinnosti k DPH ve vztahu k prodeji hudebních nástrojů bylo možné učinit na základě aktuálního stavu zásob, a to případně s využitím znaleckého posudku. Poukázal na to, že zásoby evidované na počátku roku 2014 měly charakter těžko prodejných zásob, natož pak zásob s přiměřenou marží.
5. Pro případ, že by soud došel k názoru, že žalovaný unesl své důkazní břemeno přechodu na pomůcky, žalobce dále vznesl námitky k výběru použitých pomůcek. Žalovaný se nevypořádal s tím, že žalobce převedl část zboží (ozvučovací technika) do evidence drobného hmotného majetku, který používal na výdělečnou činnost ozvučování hudebních produkcí. Žalobce požadoval přesný výpočet obchodní přírážky a navrhol provedení znaleckého posudku, který by jasně stanovil reálnou obchodní přírážku na trhu. Některé prodávané zboží prodávané žalobcem bylo až deset let staré, proto je pochopitelné, že jeho prodejní cena nemohla být stejná jako při nákupu. Není jasné, na základě jakých kritérií žalovaný zvolil srovnávací materiál od jiných subjektů pro zboží za zdaňovací období kalendářních čtvrtletí let 2014 až 2016. V rozhodnutí není uvedeno, zda správce daně zkoumal, proč byla u některého zboží zjištěna výrazně nižší obchodní přírážka. Obchodní přírážka nebyla konstantní a je ovlivněna mnoha faktory. Správce daně vypočítává obchodní přírážku z různých druhů zboží, aniž by bral v úvahu jednotkovou cenu zboží.
6. Správce daně stanovil daň z přidané hodnoty nepřezkoumatelným způsobem. Nejsou zřejmé okolnosti použití srovnávacího materiálu – dat od subjektů ekonomicky srovnatelných se žalobcem; není seznatelné, jaké ekonomické parametry správce daně porovnával a jak zohlednil případné odlišnosti srovnávaných subjektů.

7. Žalobce dále vznesl námitky k využití inventurních soupisů z období 2008 – 2010 ke stanovení daně podle pomůcek. Není možné, aby správce daně na základě nich bez dalšího vyvozoval průměrnou obchodní přírážku pro rok 2013, tedy o tři až pět let později. Nebyly zohledněny rozdílné podmínky v různém čase a pomůcky nebyly řešeny individuálně pro jednotlivá zdaňovací období. Žalobce vznesl námitky i k místním šetřením z roku 2014, 2015 a 2018, kdy nelze zjistit lokalitu daňových subjektů, výši obratu, informace o zboží (kdy bylo pořízeno, vyrobeno, zda se jednalo o vystavené či používané zboží, v jakém množství bylo nakoupeno a prodáno – tyto vlastnosti ovlivňují výši obchodní přírážky). Kromě toho je počet srovnávaných subjektů nedostatečný. Nebyly splněny podmínky zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, pro zjišťování cen v místě a čase. Nebyly splněny ani podmínky zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, podle něhož je třeba zohledňovat prodeje realizované, nikoliv plánované. Žalovaný se nezabýval rozdíly v obchodní přírážce u různých druhů zboží v závislosti na jejich specifikaci. Žalobce se přitom specializoval na velkoobchodní prodej a povaha jeho činnosti byla odlišná od činnosti běžných prodejců hudebních nástrojů.
8. V replice ze dne 10. 12. 2021 žalobce zopakoval již dříve uvedená žalobní tvrzení. Namítal nesprávně zvolené pomůcky a specifika podnikání žalobce, který v komisním prodeji prodával často velmi staré a používané zboží. Podotkl, že není pravdou, že žalobce nenamítá hrubé vybočení z mezí správního uvážení stran výběru pomůcek, neboť polemice s tímto výběrem věnuje značnou část žaloby.
9. Žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že žalobní námitky se obsahově kryjí s námitkami odvolacími; žalovaný se tedy s odvolacími námitkami v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru. Žalovaný tak i nadále setrval na svém právním názoru a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
11. K namítanému nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek žalovaný poukázal na zákonné podmínky stanovení daně podle pomůcek. Připomněl zákonnou povinnost žalobce vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, vč. evidence obchodního majetku a také důkazní břemeno stran vedení této zákonné evidence. Žalobce přitom údaje tvrzené v předložené evidenci majetku (zásob) neprokázal; bez řádně vedené evidence zásob a bez provedení porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním nebylo možno považovat předložené evidence za průkazné. Byla zjištěna průměrná záporná obchodní přírážka. Kromě toho žalovaný zjistil také existenci dalších bankovních účtů žalobce, na které byly poukazovány úhrady související s dodáním zboží. Žalobce tedy nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování a první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla splněna. Druhá podmínka – nemožnost stanovit daň dokazováním – byla splněna vinou nepředložení průkazné výše zdanitelných plnění a ani výše plnění osvobozených od daně; žalobce přitom neuvedl takové důkazy, které by umožnily prověřit správnost výše priznané daně na výstupu. Splněna byla i třetí podmínka – podmínka spolehlivosti daně

- stanovené pomůckami, když správce daně využil jako pomůcky důkazní prostředky (které žalobce nezpochybnil) a vlastní poznatky získané při správě daní.
12. Žalovaný uvedl, že v inventurních soupisech za roky 2013 až 2016 objevil zásadní nesrovnalosti. Jen z řádně vedené evidence lze zjistit výši zdanitelných plnění. Teprve porovnáním skutečného a evidenčního stavu majetku a zásob je možné učinit závěr o průkaznosti daňové evidence. Je to pak právě žalobce, kdo je povinen prokázat, že svůj majetek a zásoby řádně evidoval; toto břemeno za něj nemůže nést žalovaný a provádět u něj „inventuru“ (žalobcem navrhované místní šetření), kterou by navíc nebylo možno ověřit stav zásob v minulosti. Žalobcem navrhované zpracování znaleckého posudku ke stanovení obchodní přírážky by bylo nákladnějším a složitějším způsobem, ne tak přesným, jako stanovení na základě podkladů od žalobce. Žalovaný rekapituloval hlediska, která bral v úvahu při výběru srovnávaných subjektů. Žalobci navíc nic nebránilo v tom, aby si nechal zpracovat vlastní znalecký posudek, aby prokázal, že obchodní přírážka je jiná.
 13. K námitkám k výběru použitých pomůcek žalovaný uvedl, že žalobci sice toto právo svědčí, je třeba jej však posuzovat restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). Daňový subjekt nemá právo navrhnout konkrétní pomůcky ani se účastnit výběru pomůcek. Námitku neadekvátní výše stanovené daně může daňový subjekt namítat tehdy, pokud správce daně hrubě vybočí z mezí správního uvážení; to však žalobce v daném případě nenamítl. Správce daně se též zabýval i námitkou, že úbytek zásob mohl být představován nejen prodejem (dodáním) zboží, ale též případným převodem do drobného hmotného majetku. Ohledně výběru srovnávaných daňových subjektů žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde podrobně popsal, jaké skutečnosti při výběru zohledňoval. Popsal způsob výpočtu a volby hodnoty obchodní přírážky. Nelze souhlasit ani s námitkami, že ze zprávy o daňové kontrole konkrétně nevyplývá, z jakých místních šetření byla zjištěna obchodní přírážka od 30 % do 40 %. Žalovaný odkázal na úřední záznam o vyhodnocení místních šetření. Jím stanovená obchodní přírážka 25 % je pak pod hranicí obchodní přírážky srovnávaných subjektů.
 14. Žalovaný navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
16. Soud na úvod k samotné žalobě uvádí, že zdejšímu soudu bylo žalobcem podáno ve vztahu ke zdaňovacím obdobím od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2016 celkem pět žalob, přičemž čtyři se týkaly daně z příjmů a nyní projednávaná žaloba se týká DPH. Daň z příjmů za období let 2013, 2014, 2015 a 2016 byla rovněž doměřena za využití pomůcek dle § 98 d. ř. Žaloby týkající se daně z příjmů za období let 2013 a 2015 (sp. zn. 52 Af 33/2021 a sp. zn. 52 Af 37/2021) byly zamítnuty. Řízení o žalobě za období roku 2016 bylo zastaveno (sp. zn. 52 Af 38/2021) a řízení ohledně období roku 2014 je přerušeno (sp. zn. 52 Af 36/2021).
17. Žaloba není důvodná.

18. Krajský soud konstatuje, že smyslem soudního přezkumu není znovu a podrobně opakovat argumentaci vyjádřenou již v předchozích fázích řízení, případně hledat pro tutéž argumentaci nové formy, proto lze v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí na toto odůvodnění odkazovat; tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12).
19. Podle § 36 odst. 1 ZDPH je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.

IVa. Splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek

20. Mezi stranami byla ve vztahu k použití pomůcek sporná otázka důkazního břemene a důkazní situace v daňovém řízení. Žalobce tvrdil, že beze zbytku unesl své důkazní břemeno, když předložil žalovanému veškeré dokumenty a prokázal tak skutečný rozsah jím uskutečněných zdanitelných plnění (prodej zboží) s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Naopak žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně splnění podmínek přechodu na stanovení daně podle pomůcek.
21. Krajský soud konstatuje, že tyto námitky nejsou důvodné. Předně krajský soud připomíná, že správce daně postupuje v daňovém řízení podle základních zásad správy daní, dle § 5 až § 9 d. ř. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (zásada volného hodnocení důkazů vyjádřená v § 8 d. ř.). Dle § 1 odst. 3 d. ř. základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování podané daňovým subjektem.
22. Rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je zakotveno v § 92 d. ř. Podle § 92 odst. 3 d. ř. *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 d. ř.). Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. 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.*
23. Na shora uvedenou konstrukci rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně navazuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu. Z té vyplývá, že daňový subjekt prokazuje 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 může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti

- účetnictví a jiných povinných záznamů. Zároveň nemá povinnost doložit, že údaje o určitém případě jsou v předložených formálních dokladech zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004–63, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007–119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011–68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012–35, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016–36). Platí pak také zásada, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a *zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit daňové výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013–37). Není přitom povinností správce daně poučovat daňový subjekt o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017–39, bod 19, a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017–35, bod 53).
24. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, nelze dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007–84). Tedy nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před orgánem finanční správy, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu.
25. Krajský soud zdůrazňuje, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004–125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 10. 2017, č. j. 6 Afs 55/2017–33, bod 29). Současně není povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval daňový subjekt k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona a k jejichž prokázání byl správcem daně řádně vyzván, zvláště když již první výzva byla perfektní. Správce ani není povinen vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již daňovým subjektem předložené neshledá způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004–71).
26. Podle § 98 odst. 1 věta první d. ř. *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.

27. V posuzované věci správce daně na základě daňové kontroly zjistil podstatné nesrovnalosti v žalobcem vedených evidencích; zejména šlo o nepoměr mezi zápornou obchodní přírůžkou (-60,36 % v roce 2014 a -86 % v roce 2015) a obchodní přírůžkou srovnatelných daňových subjektů (+30 %). Obdobně ve vztahu k roku 2016 byla zjištěna přírůžka -31 %. Tím získal správce daně odůvodněnou pochybnost o tom, zda žalobce vykázal uskutečněná zdanitelná plnění (prodej zboží) ve správné výši. Na základě výzvy k odstranění pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce; žalobce reagoval vyjádřením, tvrzení zde uvedená však neprokázal. Zároveň správce daně ze skladové evidence nezjistil, jaké zboží žalobce prodal, jaké bylo vyřazeno a zlikvidováno a jaké vyřazeno a nadále používáno k ozvučení a osvětlení akcí a hudební produkce. Proto správce daně vydal opakovanou výzvu k prokázání skutečností, kde žalobce vyzval, aby svá tvrzení doložil; na to žalobce reagoval vyjádřením, v němž zpochybňoval správcem daně užitou referenční obchodní přírůžku +30 %. Správce daně setrval na závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a že jím předložená daňová evidence je neprůkazná; shledal tak splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Blíže k tomu např. popis zjištění v odst. 29 až 31 odůvodnění napadeného rozhodnutí.
28. Další negativním zjištěním pro žalobce bylo to, že používal neregistrované bankovní účty, na nichž přijímal úplaty za poskytnutá plnění, tedy postupoval v rozporu s § 96 odst. 1 ZDPH.
29. Krajský soud shledává, že žalobní argumentace se převážně kryje s odvolací argumentací; ta byla již jednou podrobně vypořádána žalovaným v napadeném rozhodnutí, a protože se krajský soud s argumentací žalovaného ztotožňuje, odkazuje na ni. Není totiž smyslem soudního přezkumu znovu podrobně opakovat tutéž argumentaci, proto se soud může v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. odůvodnění rozsudku NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 85/2005-130 publikovaný pod číslem 10350/2007 Sb. NSS, či rozsudky rozšířeného soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86 a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, všechny dostupné na www.nssoud.cz; obdobně srov. také nález ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
30. Žalobce namítal, že nebyla naplněna podmínka nesplnění zákonné povinnosti, nutná pro přechod na stanovení daně náhradním způsobem, tj. podle pomůcek. Krajský soud neshledává tuto námitku důvodnou, neboť jednou z takových povinností je právě povinnost vést evidenci obchodního majetku (včetně zásob) dle § 100 odst. 3 písm. b) ve spojení s § 4 odst. 4 písm. c) ZDPH. Majetkem se mimo jiné rozumí zásoby, tedy evidence musí obsahovat údaje o zásobách. Je věcí daňového subjektu, jakou formu evidence zásob zvolí, musí jít ovšem o formu průkaznou. Tuto povinnost žalobce nenaplnil, neboť z předložené evidence nebylo možno seznat, jaké zboží žalobce prodal, jaké bylo vyřazeno a zlikvidováno a jaké vyřazeno a nadále používáno k ozvučení a osvětlení akcí a hudební produkce. Takovou evidenci není možno považovat za průkaznou a plnící zákonný účel. Dovolával-li se žalobce toho, že měla být daň stanovena dokazováním, je třeba konstatovat, že pouze „řádne vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním“ a pokud účetnictví není

vedeno vůbec nebo „s vážnými mezerami“ (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114), jde o stav důkazní nouze. Za nemožnosti stanovit daň dokazováním přichází v úvahu právě postup náhradního stanovení daně, tedy stanovení podle pomůcek.

31. Splněna byla podle názoru krajského soudu i podmínka dostatečné spolehlivosti daně. Při výběru pomůcek využil správce daně důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a vlastní poznatky získané při správě daní, tj. pomůcky dle ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) a d) d. ř. Při konstrukci pomůcek pro stanovení výše uskutečněných zdanitelných plnění (prodej hudebních nástrojů), tedy ve vztahu k hlavní ekonomické činnosti využil správce daně průměrné obchodní přírážky 25 %, kdy při výpočtu vycházel z údajů poskytnutých žalobcem a srovnání s obdobnými případy jiných daňových subjektů – obchodníků s hudebními nástroji provedl pouze za účelem ověření přiměřenosti stanovené obchodní přírážky. Ve vztahu k plněním osvobozeným od daně bez nároku na odpočet žalobce nevznesl podstatnou žalobní argumentaci, žalovaný se jimi zabýval v odst. 45 až 51 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

IVb. Výběr pomůcek použitých správcem daně

32. Podle § 98 odst. 3 d. ř. *jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
33. Krajský soud podotýká, že žalobce jako daňový subjekt není oprávněn účastnit se procesu výběru pomůcek a nemá právo navrhnout konkrétní pomůcky; jedná se o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Judikatura se ustálila na tezi, že daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené podle pomůcek pouze tehdy, pokud správce daně při volbě pomůcek hrubě vybočí z mezí správního uvážení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, body 38 a 40, dále i například rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). Nelze totiž předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který by mu nejvíce vyhovoval, přičemž v tomto případě daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být být odhadem stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2014, č. j. 8 Afs 69/2010-103).
34. Charakter žalobcem vznesených žalobních námitek umožňuje učinit závěr, že právě takové hrubé vybočení z mezí správního uvážení žalobce namítal. Krajský soud však má za to, že neopodstatněně. Základními pomůckami byly samotné evidence a doklady poskytnuté žalobcem (podrobněji srov. body 78 až 80 odůvodnění napadeného rozhodnutí), a to z těch období, v nichž správce daně, resp. žalovaný neshledal nesrovnalosti a pochybení. Podpůrně provedl správce daně srovnání s jinými daňovými subjekty, toliko aby ověřil, že základními pomůckami zjištěná výše obchodní přírážky není nepřiměřená (z tohoto důvodu je nepřipadný i žalobcův poukaz na nesoulad výpočtu referenční obchodní přírážky s požadavky zákona č.

151/1997 Sb., o oceňování majetku). Takto zjištěná výše přírážky u referenčních daňových subjektů (30 - 40 %) přitom potvrdila, že 25% obchodní přírážka nepřiměřená není.

35. Krajský soud poukazuje také na již judikovaný závěr, že výsledkem použití pomůcek je vždy pouze kvalifikovaný odhad základu daně a daně. Případné námitky musí směřovat k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek – právě proto, 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, 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Lze tedy uzavřít, že v rámci přezkumu stanovení daně podle pomůcek je východiskem úvah nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, který proto musí nést následky podle stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Jestliže žalobce tvrdí, že obchodní přírážka nebyla konstantní a byla ovlivněna mnoha faktory, tak tento závěr sám o sobě nemůže bez dalšího zpochybnit pomůckami určenou průměrnou obchodní přírážku, jejíž přiměřenost byla ověřena výsledky místních šetření u referenčních daňových subjektů. Pokud by se chtěl žalobce úspěšně dovolat toho, se jednalo o jakýsi exces správce daně při použití pomůcek, měl povinnost prokázat, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byt odhadem stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103), tedy sám žalobce měl předložit a označit správci daně konkrétní důkazy, z nichž by takové závěry vyplývaly (např. uvedením obdobných případů prodejů konkrétního zboží u jiných prodejců, kde by kupř. obchodní přírážka byla významně nižší. To ovšem žalobce neučinil.
36. Shora uvedené se týká též tvrzení žalobce o tom, že většina zásob byla pořízena v roce 2009 a že došlo k opotřebení a snížení hodnoty zásob. Žalobce totiž v průběhu celého řízení nepředložil důkazní prostředky, které by dokládaly snížení prodejní ceny v důsledku stárí či opotřebení a na žádné předložené faktuře či příjmovém pokladním dokladu nebyla sleva zboží vyčíslena. Pokud se tak mělo jednat o zastaralé či opotřebované věci, tedy zásoby, tak mohl žalobce cenu snížit prostřednictvím slev, nebo mohl tyto zásoby zlikvidovat. To však žalobce netvrdil a ani nedoložil, tedy neprokázal své tvrzení týkající se prodeje zboží se slevou. Finanční orgány v průběhu řízení a ani soud shora uvedeným patrně nemíní žalobci předepisovat jeho cenovou politiku či volbu postupů při nakládání se zastaralým zbožím (dle tvrzení žalobce). Avšak pokud se žalobce dle svých tvrzení rozhodl postupovat tak, jak uvádí, měl k takovému postupu zvolit odpovídající evidenční (účetní, resp. daňové) postupy, kterými by svá tvrzení byl schopen doložit správci daně.
37. Krajský soud dodává, že důkazní břemeno žalobce jako daňového subjektu nelze v tomto případě unést tím, že žalobce vznese požadavky na správce daně, případně žalovaného, aby za žalobce vykonávali činnosti či opatřovali důkazy, které měl předložit žalobce. Proto žalobcem navrhované doplnění dokazování místním šetřením a znaleckým posudkem nebyly orgány finanční správy povinny provádět, protože

důkazní břemeno zde tížilo žalobce, který – jak ostatně uvádí žalovaný – měl v první řadě povinnost vést řádně skladovou evidenci a mít v ní zachycen průkazným způsobem stav skladových zásob k rozhodnému datu (místní šetření by nahrazovalo inventurní činnost, kterou měl provádět sám žalobce, a současně by takové místní šetření nebylo z povahy věci způsobitelné prokázat fyzický stav zásob k jakémukoli datu v minulosti), a následně měl možnost předložit například vlastní znalecký posudek a svou důkazní povinnost tak splnit. Mimo to není zřejmé, z jakých podkladů by měl případně povolaný znalec vycházet, když žalobce v řízení nepředložil důkazní prostředky, které by dokládaly snížení prodejní ceny v důsledku stáří či opotřebení a další tvrzení žalobce v tomto směru.

V. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
39. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu