



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **J. M.**, zast. advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2020, čj. 966/20/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 9. 11. 2021, čj. 65 Af 17/2020 - 114,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nynější případ je dalším z řady, který se týká splnění zákonných podmínek pro stanovení daně z přidané hodnoty (DPH) podle pomůcek. Jakkoli z větší části kasační stížnost přináší jen opětovné zpochybnění skutkových zjištění daňových orgánů a mnohokrát řešené otázky aplikace zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), NSS se níže věnuje též souladu § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, s právem EU.

[2] Žalobce (stěžovatel) podniká od roku 2005 ve sdružení celkem tří fyzických osob. Předmětem podnikání je prodej nábytku, a to v provozovnách v Olomouci, Prostějově a Přerově. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (správce daně) provedl u stěžovatele kontrolu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014. Dospěl přitom k závěru, že stěžovatel nesplnil procesní povinnosti při dokazování

a nepředložil důkazy, kterými by prokázal svá 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 stěžovatelem za zdaňovací období let 2013 a 2014 totiž neposkytuje dostatečně věrohodný, úplný, průkazný a správný obraz hospodaření. Protože DPH nelze stanovit na základě dokazování, stanovil ji správce daně podle pomůcek, a to celkem 24 platebními výměry. Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[3] Stěžovatel neuspěl ani se žalobou u krajského soudu. Krajský soud dospěl k závěru, že všechny zákonné podmínky pro stanovení DPH podle pomůcek byly dány a daňové orgány neporušily ani jiné zákonné požadavky na stanovení daně.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Za prvé, stěžovatel zpochybňuje, zda v dané věci byly dány důvody pro stanovení daně podle pomůcek. Ne každé nesplnění povinnosti daňového subjektu totiž může použití pomůcek aktivovat. V tomto bodě dále vysvětluje, proč nejde o pochybení natolik významná, aby mohla vést k použití pomůcek. Dle něj bylo možno stanovit daň dokazováním. Za druhé, daňové orgány nezákonně kombinovaly stanovení daně pomůckami a dokazováním. Za třetí, stěžovatel obsáhle polemizuje se srovnatelností subjektů, z jejichž výsledků podnikání správce daně vycházel při stanovení daně pomůckami. S tím souvisí též argument o nepřiměřenosti pomůcek a daně na jejich základě vyměřené a o rozporu § 114 odst. 4 daňového řádu s právem EU. Konečně stěžovatel opakovaně na různých místech kritizuje krajský soud za to, že se s celou řadou dílčích námitek v žalobě vůbec nevyřadil.

[5] Žalovaný ve vyjádření především cituje početnou judikaturu ke stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel porušil své povinnosti v takovém rozsahu, že správce daně nebyl s to stanovit daňovou povinnost dokazováním dle § 92 daňového řádu. Stěžovatel ve vztahu k DPH zejména neprokázal, zda byla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění zaevidována v evidencích pro účely DPH. Tím neprokázal správnost jejich vedení v souladu s § 100 odst. 1 zákona o DPH. Chybí průkazná evidence zásob, ze které by bylo možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob (ve vazbě na související doklady), stěžovatel takovou evidenci ani nevedl. Stěžovatel nepředložil zápis prokazující porovnání skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období se stavem evidenčním. Nevěrohodnost evidencí byla umocněna také zjištěním, že předložené paragony z roku 2013 a 2014 neměly ucelenou číselnou řadu, která by odpovídala sérii a číselné řadě předem předtištěných paragonů. Stěžovatel v přijatých evidencích neevidoval příjem z přijatých záloh apod. Je zřejmé, že daňové evidence nevedl věrohodně, úplně a průkazně.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] NSS při posuzování kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační

pokračování

stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Co se týče stěžovatelem tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, který se prý nevypořádal s některými dílčími argumenty žaloby (k tomu zejm. body 16 – 19 kasační stížnosti), NSS uvádí, že samotná žaloba měla dvacet stran hustě psaného textu (bezmála šedesát číslovaných odstavců). Žalobu stěžovatel dále doplňoval. V takovémto případě se krajský soud nemusí nutně vypořádat s každým dílčím argumentem (např. s argumentací o údajích ČSÚ), ale naopak může proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, bod 34). Jak k tomu trefně uvádí Ústavní soud, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68].

[9] Pokud si tedy stěžovatel myslí, že na jeho košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání rozsáhlých, jako byla i stěžovatelova žaloba, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek. Takovéto pojetí nepřezkoumatelnosti by pak směřovalo k nekonečnému „ping pongu“ mezi NSS a soudy krajskými.

[10] Byť má stěžovatel pravdu, že se krajský soud nevyjádřil ke každému dílčímu argumentu v žalobě či replice, na závěru o přezkoumatelnosti rozsudku to nic nemění. Z rozsudku soudu jasně plynou jednotlivé závěry, stejně jako důvody, proč žalobní argumentace jako celek nemůže obstát (viz dále). Jak si ostatně povšiml správně žalovaný v bodě 23 vyjádření, v řadě dílčích úvah o údajné nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu stěžovatel vytrhává jednotlivé pasáže napadeného rozsudku z jejich kontextu a zcela ignoruje, že jinde se krajský soud se základem argumentace vypořádal (např. argumentuje-li stěžovatel pasáží v bodě 38 rozsudku, pomíjí, že se krajský soud poctivě zabýval jak otázkou přechodu na pomůcky, tak třeba srovnatelností subjektů, z jejichž údajů správce daně vyšel při stanovení DPH stěžovateli).

[11] Argumentace, v níž stěžovatel tvrdí, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], tudíž není důvodná.

[12] NSS tedy nic nebrání vypořádat se s jednotlivými argumenty kasační stížnosti. Proto se nejprve věnoval otázce, zda byly v daném případě splněny podmínky pro stanovení DPH dle pomůcek [část III. A., kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.], dále se stručně vyjádřil k tvrzení, že správce daně nezákonně smísil stanovení daně pomůckami a dokazováním [část III. B., § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Následně se NSS zabýval komplexem otázek, ve kterých stěžovatel zpochybňuje srovnatelnost subjektů a tvrdí nepřiměřenost daně stanovené podle pomůcek [část III. C., § 103 odst. 1

písm. a), b) s. ř. s.], konečně se pak věnoval souladu § 114 odst. 4 daňového řádu s právem EU [část III. D., § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

III. A. Neprůkaznost daňové evidence a splnění podmínek pro stanovení DPH dle pomůcek

[13] Stěžejní otázkou tohoto sporu je, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Stěžovatel namítá, že nikoli – DPH bylo možno stanovit na základě dokazování, ostatně daňové orgány i k dokazování přistoupily, byť jej prý nepřipustně kombinovaly s pomůckami.

[14] NSS se nejprve věnuje otázce, zda v posuzované kauze byly splněny podmínky pro aktivaci pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí: *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.*

[15] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

[16] Podle ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky [srov. např. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností *vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*]. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[17] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek.

[18] Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2) bez této jeho součinnosti nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3) daň mohla být pomůckami stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu; k tomu např. rozsudek ze dne 22. 12. 2015, čj. 2 Afs 186/2015 - 43, věc *HORA HOLDING*). Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na „holé“ splnění podmínek stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i spolehlivost, kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci. Splnění této poslední podmínky NSS řeší v části III. C. níže.

pokračování

[19] NSS se nejprve zabýval *neprůkazností daňové evidence stěžovatele*. Daňový subjekt splní povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předloží, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou jeho evidence nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Ne každá chyba a nedostatek evidence bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, byť na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) *zatemní* obraz o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

[20] Unese-li správce daně důkazní břemeno (srov. rozsudek ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016 - 35, věc *GOBE*, část III.B. a zde cit. judikaturu), je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

[21] Ve smyslu § 100 odst. 1 zákona o DPH, ve znění od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2015, platilo, 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 nebo souhrnného hlášení*. Dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH platilo, že plátce je povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty *přehled obchodního majetku*. Bylo na stěžovateli, jakou formu daňové evidence zvolí. Jeho povinností ovšem bylo prokázat, že řádně evidoval uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také svůj obchodní majetek [obchodním majetkem je ve smyslu § 4 odst. 3 písm. c) zákona o DPH souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností].

[22] Uvedené normy jsou v souladu též s právem EU. Jak opakovaně vysvětluje Soudní dvůr EU (který sjednocuje výklad DPH napříč členskými státy EU), aby mohla být uplatněna DPH a byla možná její kontrola ze strany daňové správy, ukládají články 242 a 244, jakož i čl. 250 odst. 1 směrnice 2006/112/ES o DPH¹ povinnost vést odpovídající účetnictví, uchovávat kopii všech faktur, které vystavily, a všech faktur, které uhradily, a konečně povinnost předkládat daňové správě daňové přiznání, které obsahuje všechny údaje potřebné k výpočtu splatné DPH (rozsudek ze dne 21. 11. 2018, *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:932, bod 31). Soudní dvůr judikoval, že z čl. 273 prvního pododstavce, jakož i z článku 2 a čl. 250 odst. 1 směrnice o DPH a z čl. 4 odst. 3 SEU vyplývá, že každý členský stát je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům

¹ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1)

(*Fontana*, bod 33, případně rozsudek SDEU ze dne 20. 3. 2018, *Menci*, C-524/15, EU:C:2018:197, bod 18).

[23] Lze souhlasit se stěžovatelem, že dílčí nedostatky daňové evidence nemohou samy o sobě vést ke stanovení daně dle pomůcek. Krajský soud správně vyšel z usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dle něhož pro použití pomůcek *nelze* stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno, 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 obsahu.

[24] V nynějším případě však podle NSS nemůže být o důvodnosti přechodu na pomůcky žádných pochyb. Jak plyne z dále uvedeného, stěžovatel řádně nevedl daňovou evidenci. Nedostatky stěžovatelovy „evidence“ byly vskutku fatální, respektive slovy krajského soudu šlo o „*zcela zásadní vady evidence*“ (bod 27 napadeného rozsudku). Ze správních spisů vyplynulo, že konkrétní nesrovnalosti, které vedly správce daně ke stanovení DPH dle pomůcek, spočívaly v následujícím:

- (a) stěžovatel nepředložil daňové doklady, které vystavil zákazníkům při odběru zboží přes e-shop, které bylo přepravováno a hrazeno prostřednictvím společnosti PPL; současně nedokázal předložit ucelenou řadu paragonů a neprokázal (byť vysvětloval, ale rozporuplně a nehodnověrně – k tomu níže bod [29]), proč v měsících říjen 2013, leden 2014 a červen až prosinec 2014 neevidoval žádnou tržbu v hotovosti,
- (b) stěžovatel 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 (jde o příklad zjevných chyb a nevěrohodnosti evidence),
- (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 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 uplatnil stěžovatel DPH na vstupu,
- (e) dle daňové evidence za zdaňovací období 2014 činily platby s vlivem na zisk - příjmy celkem 9 108 750 Kč, výdaje celkem 14 154 193 Kč; do daňově účinných výdajů nebylo uplatněno celkem 5 618 500 Kč, ale z veškerých předložených daňových dokladů byla uplatněna DPH na vstupu,
- (f) stěžovatel nepředložil žádné ceníky prodávaného zboží, přečecovací protokoly ani jinak neprokázal způsob tvorby prodejní ceny včetně výše obchodní přírážky a její výpočet k jednotlivým druhům zboží (srov. k tomu detailně s. 8 násl. zprávy o daňové kontrole),
- (g) stěžovatel za žádné ze zdaňovacích období let 2013 a 2014 nepřiznal pořízení zboží od polského dodavatele HANMAR (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.

pokračování

[25] Žalovaný k tomu vysvětlil, že s ohledem na neprůkaznost evidencí nebylo možné ověřit skutečný stav zásob, tj. stěžovatel 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 (srov. k tomu též bod 47 rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný cituje též jednu ze stěžovatelových odpovědí z 3. 10. 2017, z níž v podstatě plyne, že žádnou evidenci stavu zásob stěžovatel nevedl a jen neurčitě říkal, že k identifikaci jednotlivých položek bude potřebovat „dostatek času“). NSS proto souhlasí s pochybnostmi správce daně o výši uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v předložených evidencích a daňových přiznáních. Stěžovatel 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.

[26] K údajné možnosti „spárovat“ předložené nákupní doklady od společnosti HANMAR a prodejní doklady (což je jedna z mnoha dílčích věcí, které se stěžovatel domáhá), NSS v souladu s vyjádřením žalovaného uvádí, že stěžovatel předložil neucelenou řadu paragonů za prodej zboží. Již jen to vylučuje možnost, kterou chce stěžovatel.

[27] NSS souhlasí se žalovaným, že s ohledem na rozsah a charakter neprokázaných skutečností bylo porušení povinností natolik zásadní, že nebylo možné ve sporných zdaňovacích obdobích stanovit DPH dokazováním. Stěžovatel nedokázal věrohodně vysvětlit početné nesrovnalosti, které správce daně v daňové evidenci odhalil, případně prokázat, že jeho původní daňové tvrzení je správné.

[28] V podstatě celá stěžovatelova argumentace je založena na zlehčování pochybení při vedení příslušných evidencí. NSS ale opakuje, že zjištěná pochybení jsou zásadní.

[29] Je-li takto zásadním způsobem zpochybněna daňová evidence, pak by další důkazní prostředky daňového subjektu měly pocházet zejména ze sféry mimo daňovou evidenci a fakticky nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové tvrzení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, věc *SVODIDLA*). Stěžovatelovy odpovědi na dotazy správce daně však byly v řadě případů nevěrohodné a u správce daně vyvolaly ještě větší pochybnosti o průkaznosti daňové evidence. Například vysvětlení, proč po řadu zdaňovacích období stěžovatel *nevidoval na žádné ze tří poboček vůbec žádné platby v hotovosti*, spočívalo v tom, že prý stěžovatel zaváděl e-shop a bonusy za platbu kartou či on-line – přesto však současně dokládal stěžovatel paragony, často jen obtížně čitelné, za platbu v hotovosti i v měsících, ve kterých přitom k žádným hotovostním platbám údajně nedocházelo (srov. bod 48 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatel ani nedoložil, že by v oněch měsících nějak zvýhodňoval platbu kartou či za ně vyplácel bonusy, jak tvrdil (s. 5 zprávy o daňové kontrole).

[30] Žalovaný ve svém rozhodnutí k naplnění zákonných podmínek pro stanovení DPH pomůckami uvedl, že stěžovatel neprokázal, zda byla veškerá uskutečněná zdanitelná plnění zaevidována v evidencích pro účely DPH. Tím neprokázal správnost jejich vedení v souladu s § 100 odst. 1 zákona o DPH. Stěžovatel 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 stěžovatel nepředložil průkaznou evidenci o zásobách, ze které by bylo možné prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně jejich ocenění. Nepředložil ani zápis prokazující porovnání skutečného stavu zásob k poslednímu dni zdaňovacího období se stavem evidenčním, který byl stěžovatel povinen vyhotovit podle § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014. Nevěrohodnost evidencí pro účely DPH byla způsobena mj. tím, že stěžovatel předložil paragony z let 2013 a 2014, které neměly ucelenou číselnou řadu, neevidoval příjmy z přijatých záloh jako příjmy za dané zdaňovací období, v daňové evidenci je případně evidoval, a to řádově v mil. Kč, jako ostatní příjmy - ostatní platby bez vlivu na zisk (detailně k tomu s. 5 násl. zprávy o daňové kontrole), do daňově účinných výdajů neuplatnil částky řádově v milionech korun, přitom z nich uplatnil DPH na vstupu, do evidencí nezahrnul pořízení zboží od dodavatele HANMAR a neprokázal, že by příjem z prodeje byl zdaněn DPH apod.

[31] Krom výše uvedeného vyvolala pochybnosti také otázka, odkud a jak sdružení, jehož byl stěžovatel účastníkem, hradilo své výdaje: sdružení podniká od roku 2005, od té doby vykazovalo v podstatě jen daňové ztráty, neeviduje ani žádnou osobní spotřebu. Sdružení též vykazovalo velmi vysoké režijní výdaje (nájemné, mzdy apod.), které v podstatě dosahovaly výdajů na pořízení zboží. Tato skutečnost, na kterou upozornil již krajský soud, není „nejasná“ či „bezobsažná“, jak soudí stěžovatel (srov. k tomu detailně též s. 11 až 13 zprávy o daňové kontrole). Naopak, ukazuje, že pokud by snad měl správce daně vycházet jen z ničím nepodložených tvrzení stěžovatele, potvrdil by tím tak jeho pochybná tvrzení, že sdružení od samého počátku své existence vyazuje jen ztráty. Je jistě pravda, že podnikání nemusí vést v každém roce k zisku, tak dlouholeté ztráty však vskutku vyvolávají pochybnosti. Právě proto nemohly daňové orgány vycházet ze stěžovatelem tvrzené obchodní přírážky, kterou však stěžovatel nebyl s to nijak prokázat.

[32] Jelikož stěžovatel nedostal zákonné povinnosti a neunesl důkazní břemeno, první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek byla splněna, tedy stěžovatel nesplnil své povinnosti při dokazování. Splněna je však též podmínka druhá, neboť v důsledku rozsáhlých nesrovnalostí a pochybení v daňové evidenci nebylo možné stanovit daň dokazováním (§ 92 odst. 2 daňového řádu, k podmínkám přechodu na pomůcky viz bod [18] shora).

[33] Pokud stěžovatel odkazuje na dokazování u společníků v jeho sdružení (pánové Čapek a Karásek), kteří prý „prakticky ucelené účetnictví“ doložili, činí tak vágně a bez jakékoli konkretizace (neodkazuje na žádné konkrétní důkazy v řízeních u těchto společníků). Ostatně, jak správně podotýká ve svém vyjádření žalovaný, rovněž u společníků stěžovatele daňové orgány DPH doměřily podle pomůcek, tedy ani tito společníci své důkazní břemeno neunesli (což je známo i zdejšímu soudu z jeho vlastní činnosti, viz v současnosti před NSS projednávané věci pod sp. zn. 8 Afs 397/2021 a 8 Afs 396/2021). Rozhodně proto ani nelze říci, že by snad daňové orgány podobné skutečnosti v různých řízeních hodnotily diametrálně odlišně či porušily zákaz svévolně odlišného zacházení se stejnými daňovými případy (srov. k tomu nedávno rozsudek ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020 - 78, *M Plast*, část IV.B.).

pokračování

[34] Podobně nekonkrétní je též stěžovatelova argumentace, v níž připouští, že sice „zpočátku byl poškozen liknavým přístupem svého zástupce“, nicméně „ke konci daňové kontroly“ prý již předkládal dostatečné důkazy na podporu toho, že nebylo třeba přejít na stanovení daně pomůckami. Stěžovatel však vůbec nespécifikuje, jaké „dostatečné“ důkazy to měly být. Naopak z daňového spisu je na prvý pohled patrný pravý opak. Například z protokolu o ústním jednání dne 6. 6. 2018, tedy bezmála dva a půl roku po zahájení daňové kontroly a čtyři měsíce před vydáním platebních výměrů, plyne, že stěžovatel (zastupovaný stále týmž, slovy samotného stěžovatele „liknavým“ zástupcem) nepředložil prakticky žádné relevantní dokumenty či jiné důkazy, které by osvětlily pochybnosti správce daně ohledně jeho obchodování. Naopak důkazy, které stěžovatel předložil, ještě více jeho tvrzení zpochybnily. V každém případě platí, že se stěžovatel nemůže vymlouvat na problémy, které mu způsobil zástupce v daňovém řízení – bylo přece na stěžovatelově volbě, koho si za zástupce určí.

[35] Další námitky jsou nejen vágní, ale pro NSS též jen obtížně srozumitelné. Například v bodě 12 stěžovatel říká, že krajský soud „zaměňuje jednotlivé konsekvence“, čemuž NSS i při vší dobré vůli nerozumí. Další námitky jsou pak evidentně nesmyslné – např. argument, že stěžovatel nemohl prodat více nábytku, než získal od polského dodavatele HANMAR, se míjí s podstatou věci – stěžovatel přece mohl mít na skladě též jiný nábytek, získaný v předchozích zdaňovacích obdobích, což ale právě s ohledem na neexistující evidenci zásob nelze ani potvrdit, ani vyvrátit (srov. k tomu bod 47 rozhodnutí žalovaného, pro mnohé příklady tvrzením stěžovatele odporujících důkazů srov. mnohé pasáže zprávy o daňové kontrole, např. s. 5, s. 7 násl. aj.). Protože důkazní břemeno v tomto ohledu nese stěžovatel, musí jít za ním i veškeré negativní dopady jeho laxního vedení, či spíše nevedení příslušných evidencí.

III. B. Kombinace způsobů stanovení daně

[36] Stěžovatel dále tvrdí, že v jeho případě došlo k nepřípustné kombinaci způsobů stanovení daně, neboť daň na vstupu stanovily daňové orgány fakticky dokazováním, zatímco příjmy byly zjištěny dle pomůcek.

[37] NSS k tomu uvádí, že stále platí, že nelze libovolně přeskakovat mezi způsoby stanovení daně, nebo dokonce stanovení daně dokazováním formálně označit za stanovení daně dle pomůcek (srov. situaci řešenou rozsudkem ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003 - 87). Tím by byl daňový subjekt zbaven procesních práv, která mu náleží při stanovení daně dokazováním. To však nevylučuje, aby správce daně v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu jako pomůcky využil též *důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny* (přiměřeně srov. též rozsudek ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56, č. 675/2005 Sb. NSS).

[38] Právě na § 98 odst. 3 daňového řádu správně odkázal též krajský soud v bodě 30 napadeného rozsudku a NSS s těmito závěry krajského soudu souhlasí a stěžovatele na ně v detailech odkazuje. Klíčové je, jak již uvedl krajský soud, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole na s. 30-47 jasně a srozumitelně popsal, jaké pomůcky využil jak pro stanovení daně na vstupu, tak pro stanovení daně na výstupu. Správce daně pro určení

daně na vstupu zvolil daňové doklady předložené stěžovatelem, které správce nezpochybnil. Oproti přiznané výši daně snížil správce daně výši daně uplatněnou na vstupu o částky z daňových dokladů, které nebyly správci daně předloženy a o částky z daňových dokladů, u kterých byla DPH uplatněna duplicitně. Dále správce daně využil důkazy získané z mezinárodní výměny informací týkající se dodavatele společnosti HANMAR a daňové doklady předložené stěžovatelem. Správce daně neopomenul uplatnit ve svých úvahách výhody, které pro stěžovatele vyplynuly. Takto správce přiznal stěžovateli nárok na odpočet DPH v souvislosti s pořízením zboží od polského dodavatele HANMAR (tj. z jiného členského státu EU). Při určení daně na výstupu vycházel správce daně ze zdanitelných plnění vypočtených od srovnatelných subjektů (viz dále), od kterého odečetl částku, kterou uvedl stěžovatel ve svých daňových přiznáních. Správce daně proto nepochybil, když jako pomůcky použil získané důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny.

[39] Ani tato kasační námitka proto není důvodná. Stěžovateli byla doměřena DPH podle pomůcek, nikoli kombinací pomůcek a dokazování.

III. C. *Přiměřenost pomůcek*

[40] Stěžovatel dále zpochybňuje spolehlivost použitých pomůcek a nesrovnatelnost podnikatelů, z jejichž výsledků správce daně vyšel při stanovení DPH.

[41] Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Pomůckami tak mohou být dle písm. c) tohoto ustanovení též *porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností*. Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena *dostatečně spolehlivě* (§ 98 odst. 4 daňového řádu). *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek* (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

[42] Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné 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. Jednoznačným excesem je možno 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 reflektovala 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 jazykovou školu). 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, čj. 9 Afs 77/2013 - 67, věc *S CLUB*, část IV. b)].

[43] Naopak námitkám, které nepoukazují na takováto nejtěžší pochybení, ale „jen“ zpochybňují dostatečnou spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, nelze vyhovět. Právo daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno

pokračování

posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně podle pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace *nemůže* daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. např. rozsudek ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014 - 40, bod 36).

[44] Při přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z toho, 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 (§ 114 odst. 4 daňového řádu); daňová povinnost stanovená na jejich základě by totiž měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). 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, 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 (srov. např. stěžovatelem samotným citovaný rozsudek ze dne 9. 12. 2020, čj. 10 Afs 185/2020 - 43, č. 4140/2021 Sb. NSS, *Ing. Moláková*, body 40 násl., podobně rozsudek ze dne 12. 5. 2021, čj. 6 Afs 363/2020 - 52, bod 27).

[45] Daňový subjekt tedy 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, byť odhadem, stanovena (obdobně např. rozsudek ze dne 2. 6. 2021, čj. 5 Afs 273/2020 - 48, *Pivovar Broumov*, bod 40, s citací další judikatury). V nynější kauze stěžovatel tvrdí, že v důsledku nesprávného výběru srovnávaných daňových subjektů je stanovena daňová povinnost v hrubém nepoměru k výši daně, která by mu měla být stanovena. Tím splnil výše popsanou podmínku, aby se správní soudy vůbec mohly zabývat jeho výtkami nepřiměřenosti zvolených pomůcek.

[46] Správce daně v nynější věci od tří subjektů, které považoval za srovnatelné (subjekty A, B a C), zjistil počet zaměstnanců v letech 2013 a 2014 a jejich roční čistý obrat za tato období. Následně správce daně vypočetl aritmetický průměr výše ročního čistého obratu na jednoho zaměstnance a vynásobil jej přepočteným počtem zaměstnanců stěžovatele (přepočet provedl správce daně z důvodu nízkých průměrných mzdových nákladů stěžovatele na jednoho zaměstnance oproti srovnatelným subjektům). Od takto zjištěné částky odečetl správce daně částky, které v jednotlivých zdaňovacích obdobích v letech 2013 a 2014 stěžovatel 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.

[47] Stěžovatel se především domnívá, že správcem daně užití podnikatelé jsou s ním nesrovnatelní, prodávají nábytek jiné, vyšší kvality, proto logicky vykazují odlišné podnikatelské výsledky. K tomu krajský soud vyšel v bodech 31 a 32 ze správných východisek, v podstatě kopírujících úvahy NSS podané v předchozím textu, v bodech 34 až 40 se pak velmi pečlivě věnoval stěžovatelově argumentaci. Dle NSS jsou závěry krajského soudu dostačující a plně respektují základní princip, že daňové orgány ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval *v mezích* jemu svěřené správní úvahy (srov. § 114 odst. 4 daňového řádu), tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v důsledku toho nebylo možné označovat za pomůcku (např. rozsudek ze dne 22. 2. 2012, čj. 8 Afs 63/2011 - 74, *EDA-THERM potraviny Majka*, body 16 a 17).

[48] V bodě 39 krajský soud k otázce srovnatelnosti stěžovatele s jinými podnikateli uvedl, 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“. I s tímto názorem NSS souhlasí. Jistě lze totiž porovnávat dlouhou řadu nejrůznějších vlastností a specifik toho či onoho podnikatele a vždy tak nalézt nějaký „pádny“ důvod, proč vybraného podnikatele nelze považovat za srovnatelný subjekt. Úkolem správce daně je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, a nikoli vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem (srov. rozsudek ze dne 16. 8. 2018, čj. 10 Afs 372/2017 - 89, bod 88). To také daňové orgány v nynější věci učinily.

[49] Pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011 - 75 nebo nověji 5 Afs 273/2020, *Pivovar Broumov*, bod 43). Pravděpodobnost najít na trhu ve všech myslitelných parametrech identického podnikatele je mizivá. Proto v zásadě postačuje, pokud srovnávání podnikatelé v rozhodných charakteristikách vykazují obdobné rysy a zároveň se v žádné podstatné vlastnosti zvlášť neliší. Správce daně však při stanovení daně podle pomůcek nesmí svévolně vybrat z množiny podnikatelů podobných daňovému subjektu jen ty nejefektivnější, aby právě jejich údaje použil jako pomůcku pro výpočet co nejvyšší výsledné daňové povinnosti daňového subjektu. Jsou-li rozdíly ve výsledcích hospodaření srovnávaných podobných podnikatelů propastné, musí správce daně řádně zdůvodnit, proč vybral pro potřebu pomůcek právě ty nejefektivnější podnikatele (10 Afs 185/2020, *Ing. Moláková*, bod 48).

pokračování

[50] Všechny tyto požadavky v nynější věci správce daně respektoval. Ze spisu je patrné, že srovnatelné subjekty A, B a C podnikaly ve stejném oboru jako stěžovatel (prodej nábytku), mohly mít podobné náklady, jelikož tuto činnost vykonávaly v pronajatých provozovnách a podnikaly ve stejném regionu. Krajský soud se této otázce blíže věnoval v bodě 40, kde mj. uvedl, že stěžovatelovy provozovny měly rozlohu celkem 4 219 m² (Olomouc 1 949 m², Přerov 900 m² a Prostějov 1 370 m²). Prodejní plochy subjektu A čítaly přibližně 4 190 m² (2 provozovny v Olomouci a Prostějově), subjektu B 3 670 m² (1 provozovna v Olomouci) a subjektu C 6 394 m² (1 provozovna v Olomouci). V tomto ohledu nejsou tudíž mezi srovnávanými subjekty žádné podstatné rozdíly. Totéž pak lze říct o počtu zaměstnanců. Stěžovatel měl celkem 17 zaměstnanců (z toho většinu na částečný úvazek), subjekt A 6, subjekt B 17 a subjekt C 31 zaměstnanců. Ani zde nejsou podstatné rozdíly.

[51] Stěžovatel upozorňuje, že subjekt C zjevně poskytl údaje ne toliko za daný region, ale za celý svůj řetězec. Pokud by tomu tak bylo, jde zjevně o pochybení správce daně, ovšem bez vlivu na zákonnost rozhodnutí, a to z následujícího důvodu. Toho, že subjekt C měl průměrný roční obrát ve výši 82 mil Kč, respektive 86 mil Kč, tedy podstatně vyšší než subjekty A a B, si povšiml již krajský soud. Tento rozdíl však byl eliminován metodou, kterou správce daně zvolil: průměrný obrát na zaměstnance. Právě subjekt C vykazoval podstatně vyšší počet zaměstnanců než zbývající dva subjekty. Je proto důležité, že průměrný čistý roční obrát na zaměstnance byl u všech srovnávaných podnikatelů (bez ohledu na výši obrátu či velikost prodejní plochy) podobný (v roce 2013 subjekt A 2 911 368 Kč, subjekt B 2 521 764 Kč a subjekt C 2 665 273 Kč, v roce 2014 měl A 3 266 097 Kč, B 3 171 800, C 2 717 152 Kč). Ostatně právě údaje získané touto kalkulací jsou ve svém výsledku pro stěžovatele výhodnější, než kdyby správce daně pracoval jen se subjekty A a B (subjekt C stál v roce 2013 obrátem na zaměstnance někde mezi subjekty A a B, v roce 2014 měl z nich obrát nejnižší).

[52] NSS doplňuje, že byť stěžovatel tvrdí, že „odhalil“ identitu srovnávaných subjektů (a specifikuje je), nebude se NSS k této otázce vyjadřovat. I NSS totiž respektuje zákonem stanovenou mlčenlivost o rozsahu a kvalitách podnikání třetích subjektů (srov. např. 10 Afs 372/2017, bod 84).

[53] Stěžovatel tedy neprokázal, že správce daně stanovil daň podle pomůcek ve zcela nepřiměřené výši, která by neodpovídala skutečným výsledkům jeho hospodaření. Naplněna tedy byla i třetí podmínka pro stanovení daně dle pomůcek (viz bod [18] shora).

III. D. *Soulad § 114 odst. 4 daňového řádu s právem EU*

[54] Stěžovatel si je nicméně většiny shora uvedených závěrů vědom, proto též zpochybňuje souladnost úpravy daňových pomůcek v daňovém řádu s právem EU. Terčem jeho kritiky je především § 114 odst. 4 daňového řádu, který omezuje ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek přezkumnou roli odvolacího daňového orgánu a v důsledku toho i správního soudu (NSS jen pro pořádek opakuje znění § 114 odst. 4

daňového řádu: *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek*). Takto přísné přezkoumání daně stanovené podle pomůcek je prý v rozporu s právem EU.

[55] Stěžovatel v tomto ohledu upozorňuje především na rozsudek SDEU ze dne 5. 10. 2016, *Ľjā Ľrinova*, C-576/15, EU:C:2016:740. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr vykládal směrnici 2006/112/ES o DPH. Dospěl přitom k závěru, že tato směrnice, jakož i zásada daňové neutrality nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, „*podle které v případě absence zboží, které jí bylo dodáno, ve skladu osoby povinné k dani a neevidování příslušných daňových dokumentů v účetnictví této osoby povinné k dani může správce daně předpokládat, že uvedená osoba povinná k dani následně prodala toto zboží třetím osobám, a může podle pravidel, která nejsou stanovena touto směrnicí, stanovit základ daně pro prodeje uvedeného zboží na základě skutkových poznatků, kterými disponuje*“. Jinými slovy, Soudní dvůr tak neshledal nic problematického na (bulharské) právní úpravě, která řešila dokazování daňové správy v situacích podobné i nynějšímu případu, kdy daňový subjekt nemá kompletní účetnictví a není s to prokázat osud zboží, které získal v obchodních transakcích. Právo EU připouští náhradní způsob stanovení daně v případech, kdy plátce zatajuje uskutečněná plnění a nevede řádně účetnictví.

[56] Soudní dvůr ve věci *Ľrinova* zopakoval ustálenou judikaturu, že každý členský stát EU je povinen přijmout všechna legislativní a správní opatření k zajištění toho, aby splatná DPH byla vybrána na jeho území v plné výši, a k boji proti daňovým únikům. Směrnice 2006/112/ES přiznává členským státům prostor pro uvážení, co se týče prostředků k dosažení cílů správního vybrání DPH. Opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě čl. 273 této směrnice k zajištění správného výběru DPH a předcházení daňovým únikům, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů, a nesmějí zpochybnit neutralitu DPH (*Ľrinova*, body 41, 43 a 44, s citacemi předchozí judikatury).

[57] Je na českých správních soudech, a v konečné instanci na NSS, aby posoudil slučitelnost vnitrostátních předpisů s požadavky práva EU (*Ľrinova*, bod 46, příp. již cit. *Fontana*, C-648/16, bod 38). České právo, podobně jako právo bulharské v kauze *Ľrinova*, podle NSS nejde nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení správného výběru DPH. Rovněž cílem úpravy daňových pomůcek podle českého daňového řádu je „*stanovení základu daně, který se co nejvíce blíží skutečnému protiplnění obdržení osobou povinnou k dani v případech, kdy není možné shromáždit objektivní údaje o datech zdanitelných plnění, o příjemcích těchto plnění, jakož i o zdanitelných příjmech osoby povinné k dani*“ (*Ľrinova*, bod 48). Podle NSS to platí nejen v případech klasického podvodného jednání, o kterých mluví Soudní dvůr ve věci *Ľrinova*, ale též v případech účetního a dokladového nepořádku, jakým trpěl též nynější stěžovatel. I v takových případech umožňuje právo EU „*příslušným vnitrostátním orgánům rekonstruovat stav podle informací, kterými disponuje s přihlédnutím ke všem individuálním okolnostem*“ (*Ľrinova*, bod 48). Podobně ve vztahu k zásadě daňové neutrality, kterou unijní normotvůrce vyjádřil v oblasti DPH obecnou zásadu rovného zacházení, je třeba konstatovat, že stěžovatel se nenachází „*v situaci srovnatelné se situací osob povinných k dani, které dodržují povinnosti v oblasti účetnictví, daňového přiznání a platby DPH*“ (*Ľrinova*, bod 49). Proto se ani stěžovatel této zásady nemůže účinně

pokračování

dovolat, a naopak musí strpět stanovení DPH na základě pomůcek. Jiný závěr by ohrozil fungování společného systému DPH.

[58] Ani § 114 odst. 4 daňového řádu nejde proti cílům práva EU. Toto ustanovení odpovídá smyslu pomůcek, jejichž přezkum prostě musí být z povahy věci omezen. Jak k tomu uvádí důvodová zpráva k daňovému řádu, § 114 odst. 4 „reflektuje tu okolnost, že se jedná o náhradní způsob stanovení daňové povinnosti, jehož užití zavínil daňový subjekt. Odvolací orgán pouze prověřuje, zda byly splněny zákonné podmínky pro použití kontumačního postupu a zda bylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2). Odůvodnění rozhodnutí se rovněž vypořádává pouze s tím, zda byly pomůcky použity oprávněně a přiměřeně“².

[59] Požadavky práva EU, ostatně stejně jako českého ústavního pořádku, zdůrazňují především to, aby v řízení o doměření daně bylo zajištěno právo daňového subjektu na obhajobu. Klíčové je zejména to, že před přijetím rozhodnutí správce daně měl daňový subjekt možnost účelně přednést své stanovisko ke skutečnostem, na nichž správce daně hodlá založit své rozhodnutí (*Fontana*, C-648/16, bod 43). Klíčové je, aby domácí právo poskytlo daňovému subjektu efektivní prostředky ochrany, a to včetně obrany před soudem v souladu s čl. 47 Listiny základních práv EU (srov. k tomu detailněji stanovisko generálního advokáta Nilse Wahla ze dne 22. 3. 2018 ve věci *Fontana*, C-648/16, EU:C:2018:213, body 50 až 55).

[60] NSS si je vědom určitých informačních deficitů, které má stěžovatel ve vztahu k informacím o srovnatelných subjektech. I zde však správní soudy poskytují dostatečnou ochranu v souladu s požadavky práva EU a českého ústavního pořádku. Soudy především zkoumají, zda nejsou závěry daňových orgánů ve vztahu k přiměřenosti či spolehlivosti výše stanovené daně zjevně nesprávné. Vzhledem ke specifické – neverejné – povaze vyhledávací části spisu zde přitom začasť musí též „suplovat“ i možnou procesní aktivitu daňových subjektů, samy se musí s vyhledávací částí daňového spisu seznámit a zhodnotit její obsah v kontextu stížných námitek (srov. rozsudek ze dne 12. 5. 2020, čj. 5 Afs 189/2019 - 37, *GODOTEX*, bod 34, resp. již cit. 10 Afs 185/2020, *Ing. Moláková*, bod 42). V nynějším případě však metoda, kterou správce daně zvolil, žádné pochybnosti nevyvolává.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[62] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

² Sněmovní tisk 685/0, vládní návrh zákona daňový řád, Parlament České republiky, Poslanecká sněmovna 2006 – 2010, dostupné na stránce <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. července 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu