



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyně Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce

M. J., narozený X
bytem X
zastoupený advokátem Mgr. Filipem Němcem,
se sídlem Opletalova 4, 110 00 Praha 1

proti
žalovanému

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. května 2020, č. j. 19842/20/5300-21442-712910

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobci jako plátcí daně z přidané hodnoty byla platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“) doměřena daň z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období roku 2015 a 2016 a současně bylo uloženo penále.
2. Důvodem byl fakt, že žalobce vykázal DPH, nicméně nebyl posléze s to při daňové kontrole finančního úřadu předložit některé daňové doklady, z nichž by byla DPH vypočteno. Finanční úřad tak přistoupil k užití tzv. pomůcek, pomocí nichž daň určil a doměřil.
3. Žalobce se proti rozhodnutím finančního úřadu odvolal, ovšem žalovaný rozhodnutí finančního úřadu výše nadepsaným rozhodnutím potvrdil.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

4. Žalobce především namítá vady rozhodnutí, které mají spočívat v tom, že žalovaný nedostatečně vyhodnotil situaci, pokud jde o důvod nevykázání daňových dokladů - žalobce tvrdil a prokazoval, že mu byly odcizeny třetí osobou.
5. V návaznosti na to žalobce namítá, že v jeho případě byly tzv. pomůcky užity nesprávně.
6. Žalobce připomíná rozhodnutí NSS č.j. 4 Afs 87/2015-29, v němž je řečeno že „...pro použití pomůcek 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. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“
7. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný neprokázal přesvědčivé důvody, které jej vedly k potvrzení rozhodnutí finančního úřadu vyřešit kauzu použitím pomůcek.
8. Zejména je přesvědčen, že mu konkrétní daňové doklady byly odcizeny jeho manželkou, přičemž velké množství svědků může potvrdit konfliktní situaci, která předcházela ztrátě daňových dokladů, což by bylo dle žalobce důvodem, že ve věci mohlo a mělo proběhnout dokazování, nikoli užití pomůcek.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

9. Podle žalobce správní orgány nepřihlédly k imperativu v citovaném judikátu, totiž že je třeba zabývat se mírou a rozsahem neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. Tento aspekt věci nikdo v napadeném řízení nezkoumal.
10. Konečně, žalovaný dle žalobce v napadeném rozhodnutí použití pomůcek dostatečně nevysvětlil.
11. Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí, na něž do značné míry odkázal i stran své argumentace.
12. Žalovaný dále uvádí, že pro stanovení daně podle pomůcek bylo v daném případě použito pomůcek oprávněně, neboť všechny tři podmínky pro takové stanovení daně byly v daném případě naplněny, přičemž použité pomůcky (viz bod 23 žalobou napadeného rozhodnutí) byly žalovaným vyhodnoceny jako přiměřené.
13. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 47/2013-31 ze dne 9. 10. 2014 musí být ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek podle ust. § 98 daňového řádu splněny tři podmínky: *(1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.*
14. Žalobce dle žalovaného neprokázal, že daňová přiznání k DPH jsou správná, úplná a průkazná. Žalovaný dále uvádí, že správce daně měl pochybnosti o tvrzených přijatých plněních týkajících se provozu vozidel s vysokou spotřebou pohonných hmot (v kterémžto oboru žalobce podniká) na základě zjištění daňové kontroly za zdaňovací období duben 2016, která jsou popsána ve zprávě o daňové kontrole. V rámci daňové kontroly za duben 2016, při které žalobce předložil daňové doklady, byl zjištěn nesoulad přijatých zdanitelných plnění za provoz vozidel s vysokou spotřebou pohonných hmot v porovnání s mytnými transakcemi a platbami kartou za deklarované nákupy.
15. Podle žalobce, 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, viz bod 14 žalobou napadeného rozhodnutí.
16. K námitce, podle které žalobce ke stanovení daně dokazováním navrhoval provedení vícero svědeckých výpovědí, žalovaný uvádí, že žalobce nepředložil žádné doklady a neučinil ani jiné důkazní návrhy v reakci na výzvu správce daně. Pouze pro úplnost tak žalovaný dodává, že žalobce provedení svědeckých výpovědí nenavrhoval ani v řízení o odvolání.
17. Na závěr žalovaný uvádí, že v uvedeném postupu nemůže být spatřována jakákoliv vada žalobou napadeného rozhodnutí, neboť všechny postupy v napadeném rozhodnutí jsou řádně odůvodněny.
18. Při jednání soudu dne 7. 12. 2022 setrvali účastníci na svých skutkových i právních stanoviscích. Zástupce žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Pověřený zástupce žalovaného navrhl, aby soud žalobu zamítl.

III.

Posouzení žaloby

19. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že dne 14. 8. 2017 zahájil Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, územní pracoviště v Rychnově nad Kněžnou, u žalobce daňovou kontrolu týkající se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí až 4. čtvrtletí roku 2015 a ledna až března a května až října roku 2016.
20. Výzvou ze dne 5. 9. 2017 správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících tvrzení daňového subjektu v přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období tak, aby správce daně mohl ověřit, zda byla daň stanovena správně.
21. Při ústním jednání dne 9. 10. 2017 pan M. J. k předmětné výzvě uvedl, že daňové doklady předložit nemůže z důvodu, že se domnívá, že mu je bývalá manželka odcizila.
22. Daňová kontrola byla ukončena Zprávou o daňové kontrole č. j. 1353391/18/2712-60651-609230 ze dne 10. 7. 2018. Následně Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobci daň z přidané hodnoty čtyřmi dodatečnými platebními výměry za 1. až 4. čtvrtletí roku 2015 a dodatečnými platebními výměry za leden až březen a květen až říjen roku 2016. Platebním výměrem pak byla žalobci daň z přidané hodnoty vyměřena za duben roku 2016.
23. Proti všem těmto výměrům žalobce brojil odvoláním, o němž rozhodl žalovaný dne 29. 5. 2020 žalobou napadeným rozhodnutím.
24. Soud při hodnocení jednotlivých žalobních bodů vycházel z principu, že ke stanovení daně podle pomůcek musí být podle § 98 daňového řádu splněny tři podmínky: 1. daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2. bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013-31).
25. Žalobce v podané žalobě především vytýkal, že žalovaný, resp. finanční úřad, nedostatečně vyhodnotil situaci, pokud jde o důvod nevykázání daňových dokladů, tedy že žalobce tvrdil a prokazoval, že mu byly odcizeny třetí osobou.
26. Tato námitka není důvodná. Žalovaný se k této záležitosti výslovně vyjádřil v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jmenovitě v odst. 30 a zejména v odst. 21, kde s odkazem na judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003-68, vyložil, že nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností je třeba posuzovat z objektivního hlediska, a okolnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezabavuje daňový subjekt povinnosti prokázat k výzvě správce daně veškeré skutečnosti, které je povinen v daňovém přiznání uvést. Soud tedy konstatuje, že se záležitostí tvrzeného odcizení žalobcových účetních dokladů se žalovaný výslovně vypořádal, přičemž s jeho argumentací se soud ztotožňuje – absence účetních dokladů je objektivní skutečností, zatěžující žalobce, a to i kdyby byla způsobena třetí osobou.
27. Soud rovněž neshledal důvodnou výtku, že se daňové orgány nezabývaly mírou a rozsahem neunesení důkazního břemene v daňovém řízení.
28. Zde je předně nutno konstatovat, že takovou námitku žalobce neuplatnil v odvolání proti platebním výměrům, a žalovaný se tedy s ní nemohl nijak věcně vypořádat. Nicméně i

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

přesto je podle názoru soudu zřejmé, že ona míra, resp. rozsah neunesení důkazního břemene, jsou dány již tou základní skutečností, že žalobce na výzvu správce daně nepředložil účetní doklady vztahující se k roku 2015 a podstatné části roku 2016, přičemž teprve dodatečně při ústním jednání uvedl, že mu tyto doklady byly odcizeny. Absence účetnictví daňového subjektu, které se vztahuje k předmětnému zdaňovacímu období, představuje zcela principiální míru neunesení důkazního břemene, neboť daňový subjekt je tak zcela zbaven možnosti nejen dokazovat, ale i jen tvrdit, jaká zdanitelná plnění přijal, resp. poskytl.

29. Dále žalobce namítal, že v daňovém řízení mohly být - i za stavu, kdy daň byla stanovována podle pomůcek - provedeny některé důkazy, jmenovitě výsledky svědků - řidičů žalobce.
30. Ačkoliv není v obecné rovině takový postup vyloučen, v projednávané věci je zřejmé, že žalobce ani v odvolání, ani později v průběhu odvolacího řízení, takovou námitku, doprovázenou konkrétními důkazními návrhy, nevznosl. Nadto je třeba poukázat na to, že podle ust. § 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.*
31. Pravomoc odvolacího orgánu zabývat se důkazními prostředky, nově navrženými až v odvolání, je tedy za situace, kdy daň byla stanovena podle pomůcek, výrazně limitována. Není ovšem vyloučena zcela, například v případě, kdy by daňový subjekt svými důkazními návrhy chtěl zpochybnit *přiměřenost* použitých pomůcek. V projednávané věci však o takový případ nešlo, neboť žalobce v odvolání ze dne 24. září 2018 ani takovou argumentaci, ani takové důkazní návrhy neuvedl. Odvolací správní orgán tedy nepochybil tím, jestliže se takovou námitkou nezabýval.
32. Soud dále neshledal důvodnou ani námitku, že žalobce do doby předmětné daňové kontroly nevykazoval žádné daňové problémy, i přestože již daňovými kontrolami prošel
33. Skutečnost, že žalobce až dosud své daňové povinnosti plnil včas a řádně, je jistě chvalitebná, avšak pro posouzení aktuální věci není nijak relevantní. Dosavadní daňová bezúhonnost nedává žádnému daňovému subjektu, tedy ani žalobci, žádný nárok na to, aby v budoucích daňových řízeních správce daně vůči němu postupoval benevolentněji, případně aby mu přímo promíjel plnění zákonem stanovených povinností, až již v rámci práva hmotného či procesního. Ani dlouholetá daňová bezúhonnost a zachovalost tedy nevystavuje daňovému subjektu žádný *bianco šek* k tomu, aby do budoucna nemusel plnit povinnosti vyplývající z daňových předpisů.
34. Konečně, žalobce vytýkal žalovanému nepřesvědčivost jeho argumentace v bodě 25 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný neúplně popisuje srovnávací metodu, již použil: označuje společnost Bibby Financial, aniž by blíže uvedl, jakou roli v jeho srovnávacím testu hraje, a dále v bodě 26, kde ukazuje ke koeficientu 54,4 %, aniž by tuto hodnotu blíže odůvodnil, byť jen v rozvrhu, jaký je předpokládán u odvolací instance.
35. Soud konstatuje, že pokud jde o argumentaci žalovaného v bodě 25 (pokračující rovněž v bodě 26) napadeného rozhodnutí, je zřejmé, že se nejedná o použití žádné srovnávací metody, ale o konstatování skutečnosti, že správce daně vlastní činností zjistil poznatky, jmenovitě faktury vydané žalobcem pro společnost Bibby Financial, které nebyly součástí evidence DPH. Takto zjištěné poznatky pak správce daně zahrnul do výpočtu daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

36. Ohledně argumentace koeficientem 54,4% pak soud konstatuje, že ta byla obsahem nikoliv bodu 26, ale až 28 napadeného rozhodnutí. Podstatné však je, že hodnota tohoto koeficientu nebyla určena arbitrárně či svévolně, ale správce daně ji stanovil výpočtem, jenž se nachází v bodu 2.2.1.1. na straně 9 Zprávy o daňové kontrole č. j. 1353391/18/2712-60651-609230 ze dne 10. 7. 2018. Správce daně přitom vycházel z údajů o prokázané skutečné spotřebě PHM a o uskutečněných zdanitelných plněních v dubnu roku 2016.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

37. Městský soud v Praze tedy po přezkoumání věci dospěl k závěru, že žádná z uplatněných všech žalobních námitek není důvodná, a žalobu proto podle ust. § 78 odst. 7 zamítl.
38. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 soudního řádu správního, když žalobce úspěch ve věci neměl a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho 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.

Praha 7. prosince 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.