



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **J. B.**
zastoupený daňovým poradcem Ing. Mgr. Vítem Křivánkem
sídlem Řípská 11d, 627 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2018, č. j. 27435/18/5300-22442-712600

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 2. 2018, č. j. 474739/18/3003-51521-707047, č. j. 474770/18/3003-51521-707047, č. j. 474792/18/3003-51521-707047 a č. j. 474811/18/3003-51521-707047, kterými správce daně žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil za použití daňových pomůcek

daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací září 2012, říjen 2012, listopad 2012 a prosinec 2012 v celkové výši 288 241 Kč a zároveň uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 57 646 Kč.

2. Citovanými dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci DPH z důvodu, že na základě daňové kontroly u žalobce nebyl skutkový stav zjištěn takovým způsobem, aby na jeho základě byl správce daně schopen zjistit a stanovit daň žalobci dokazováním.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Stěžejním argumentem žalobce je, že žalovaný, resp. správce daně při použití pomůcek doměřili žalobci daň nesprávně, neboť správce daně použil jako pomůcku k doměření daně žalobci pokladní závěrky, předložené žalobcem v rámci daňové kontroly, avšak příjmy, označené v účetních závěrkách jako hotovost, vzal správce daně vedle bezhotovostních příjmů žalobce pouze jako složku příjmů žalobce, avšak dle žalobce byly do této částky zahrnuty veškeré příjmy žalobce, tedy jak hotovostní, tak bezhotovostní. Bezhotovostní příjmy žalobce tak správce daně zahrnul do výpočtu DPH užitím pomůcek duplicitně. Správce daně proto do výpočtu základu daně žalobce uvedl hodnotu příjmů o 5 283 992 Kč vyšší, než jaké byly skutečně tržby žalobce.
4. V doplnění žaloby pak žalobce toliko rozvíjí svůj argument o duplicitním zahrnutí bezhotovostních příjmů do celkových příjmů žalobce při výpočtu DPH užitím pomůcek, jak bylo uvedeno výše.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný v první řadě namítá, že žalobní argumentace byla žalobcem poprvé použita až v žalobě proti napadenému rozhodnutí, a žalovaný se tak s ní v rámci napadeného rozhodnutí zjevně nemohl vypořádat. Přesto je však žalovaný přesvědčen, že doměření daně užitím pomůcek tak, jak k němu přistoupil správce daně, nepředstavuje zjevný exces, když správce daně vycházel ze všech jemu dostupných skutečností. Lze tak přičítat pouze žalobci k tíži jeho procesní pasivity v rámci daňového řízení, neboť to byl on, kdo selhal ve splnění své povinnosti předložit kompletní soubor daňových dokladů a v následném osvětlení významu dokumentů, které měl správce daně k dispozici. Žalobce tak neunesl své břemeno důkazní, v celém daňovém řízení poskytoval správci daně minimální součinnost, a bylo tedy zcela na místě přistoupit k doměření daně žalobci užitím pomůcek. Doměření DPH žalobci tak dle žalovaného splňuje zákonné i judikatorní požadavky.

IV. Předchozí soudní řízení

6. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 117/2018-51, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav, na němž správce daně, resp. žalovaný založili svá rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, a to za účelem vyloučení případného excesu v podobě stanovení daně žalobci v nesprávné výši v důsledku zahrnutí duplicitního zdanitelného plnění žalobce.

7. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 117/2018-51, zrušil rozsudkem ze dne 30. 6. 2022, č. j. 7 Afs 208/2020-30 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud měl shodně s ustálenou judikaturou za to, že dospěl-li krajský soud (správně) k závěru, že žalobce v předchozím řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému duplicitnímu zahrnutí příjmů do celkových příjmů žalobce, nelze tento nedostatek dohánět a napravovat až v soudním řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, či ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31). Důkazní břemeno ohledně stanovení výše výsledné daně leží primárně na daňovém subjektu v daňovém řízení.

V. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a v mezích žalobních bodů nyní projednávané žaloby (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
9. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s výší doměřené DPH dle pomůcek, užitých správcem daně, kdy konkrétně namítá duplicitní zahrnutí části zdanitelných příjmů na výstupu. Mezi účastníky řízení tedy není ani tak sporný způsob, jaký zvolil správce daně k doměření daně žalobci, tedy za použití daňových pomůcek, nýbrž konkrétní výše žalobci dodatečně stanovené daňové povinnosti.
10. Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, čeho má v jednotlivých případech užit jako pomůcku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Rozhodný pro výsledné stanovení daně dle pomůcek je požadavek, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).
11. 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. Jako jednoznačný exces 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 refleктоvala 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).

12. Naopak námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, v zásadě nelze vyhovět. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je totiž nutno posuzovat značně restriktivně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí 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. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
13. V rámci přezkumu daně stanovené dle pomůcek je nutno vycházet z premisy, 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), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by 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 (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora cit. rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007-156).
14. 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 viz cit. rozsudek č. j. 8 Afs 69/2010-103).
15. Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nesmí se ovšem míjet s realitou. Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, tedy musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99). Je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné a využitelné informace. Jako pomůcka proto nemůže sloužit postup správce daně, který obsahuje závažné početní chyby, vychází ze zjevně nesprávných údajů nebo odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Žalovaný ani správní soudy však nejsou oprávněni 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).

16. Krajský soud považuje za nezbytné v první řadě uvést, že postup správce daně i žalovaného v daňovém řízení shledává zcela adekvátní ve vztahu k situaci, ve které se nacházely. Správce daně byl více než shovívavý k četným žádostem žalobce (jeho daňové poradkyně) o odklad plnění jeho povinností, určených mu správcem daně v rámci daňové kontroly, žalobce poskytoval správci daně minimální součinnost a při doměřování daně užitím pomůcek použil správce daně všechny jemu dostupné relevantní skutečnosti k výpočtu DPH, jejíž výše se zdála být reálná.
17. Žalobce v žalobě učinil tvrzení, která dle jeho názoru ve výsledku mohou způsobit, že výsledná daňová povinnost, která byla žalobci stanovena, je v hrubém nepoměru s daňovou povinností, která by žalobci měla být ve skutečnosti (byť odhadem) stanovena. Pokud totiž skutečně správce daně zahrnul bezhotovostní příjmy žalobce ve výši 6 271 474 Kč vč. DPH do celkových příjmů žalobce duplicitně, znamenalo by to, že tím došlo k umělému navýšení celkových příjmů žalobce, a to o více než čtvrtinu oproti hodnotě, kterou by bylo možno odhadovat, pokud by bezhotovostní příjmy žalobce zahrnuty do celkových příjmů duplicitně nebyly. Na podporu svých tvrzení žalobce předložil krajskému soudu dokumentaci (denní pokladní závěrky žalobce, výpisy z bankovního účtu žalobce v relevantních dnech, v nichž jsou vyznačeny částky, odpovídající hodnotám některých žalobcem předložených denních pokladních závěrek atp.), z nichž dle žalobce vyplývá, že v denních pokladních závěrkách byly zahrnuty taktéž bezhotovostní příjmy.
18. Aniž by jakkoliv hodnotil žalobcem předkládané listiny v tom směru, zda potvrzují pravdivost žalobcovy tvrzení ohledně duplicity zdanitelných plnění, má krajský soud (ve shodě se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu) za to, že bylo povinností žalobce prokázat rozhodné skutečnosti již v průběhu daňového řízení. Ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu to je primárně daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a tedy jej tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Ostatně jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, *„správní soudy proto zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232).
19. Žalobce ovšem doklady v průběhu celého daňového řízení nepředložil, ačkoliv tak jistě u některých z nich učinit mohl a byl po dobu daňového řízení zcela pasivní. Žalobce byl ve skutečnosti dosti pasivním, a proto lze konstatovat, že tato břemena v průběhu daňového řízení neunesl, neboť důkazy ke svému tvrzení ohledně duplicity zdanitelných plnění předkládá až v žalobě. Jakkoliv tedy mohly v soudním řízení nově doložené důkazy prokázat nově tvrzenou duplicitu zdanění některých příjmů, je v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) a vycházející z koncepce důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu, aby žalobce vlastní liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravoval“ až v soudním řízení, mohl-li v tomto konkrétním případě důkazy předložit již v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30). Předložení důkazů až v průběhu řízení před soudem proto nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt v

daňovém řízení před správcem daně důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu unesl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, nebo cit. rozsudek č. j. 7 Afs 208/2020-30). Nelze přisvědčit daňovým subjektům, které v potřebné době neplnily zákonem stanovené povinnosti, a následně se domáhají stanovení daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje. „Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena“ (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, str. 633).

VI. Závěr a náklady řízení

20. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
21. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 21. prosince 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v. r.
předsedkyně senátu