



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: **JUDr. Ing. Lukáš Pleticha**, advokát
sídlem Průmyslová 1631/4, Jablonec nad Nisou
jako **správce pozůstalosti X**, zemřelého X
naposlady bytem X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2023, č. j. 30264/23/5200-10422-713122,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dva dodatečné platební výměry ze dne 1. 12. 2021, č. j. 1399421/21/2609-50522-508233 a č. j. 1399454/21/2609-50522-508233, kterými doměřil X (dále jen „zůstavitel“), který podnikal v oboru řeznictví, podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016 ve výši 234 610 Kč a také daňovou ztrátu ve výši -34 981 Kč a za zdaňovací období roku 2017 daň ve výši 236 467 Kč. V obou případech stanovil zákonnou povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46 922 a daňové ztráty ve výši 349 Kč za zdaňovací období roku 2016 a dále penále z doměřené daně ve výši 47 293 Kč za zdaňovací období roku 2017.
2. Správce daně dne 27. 2. 2019 zahájil daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017, společně s daňovou kontrolou DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2016 a leden až prosinec 2017, v rozsahu všech rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení daně. Později zahájil též daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období březen 2019. Zůstavitel správci daně sdělil, že provozuje specializovaný maloobchod s masem, masnými výrobky a doplňkovým sortimentem. Předložil správci daně daňové doklady za kontrolovaná období a následně také elektronické dokumenty, které měly obsahovat evidenci pro účely DPH, přehledy faktur, daňové evidence apod., které byly správci daně předloženy při zahájení daňové kontroly. S formátem dokumentů správce daně nemohl pracovat a zůstavitel doklady v jiném formátu nedodal. Při ústním jednání dne 12. 6. 2019 přislíbil zůstavitel předložení seznamu zavážených obchodů v letech 2016 a 2017 a souhrnné přehledy z pokladny za jednotlivé měsíce let 2016 a 2017. Při ústním jednání dne 19. 6. 2019 však nic z toho nepředložil. Ze zavážených obchodů pouze několik ústně vyjmenoval. Správce daně si následně vyžádal část dokladů, které mu byly zapůjčeny.
3. Správce daně vydal dne 19. 12. 2019 výzvu k prokázání skutečností (dále jen „výzva ze dne 19. 12. 2019“), v níž vyjádřil pochybnosti o vykázání veškerých příjmů zůstavitelem, zejména v souvislosti s výší obchodní přírážky v kontrolovaných zdaňovacích obdobích vůči zdaňovacímu období března 2019. Správce daně obchodní přírážku vypočetl z příjmů uvedených v daňových přiznáních zůstavitele a výdajů z daňových přiznání k DPH. Tento postup zvolil proto, že daňové evidence za roky 2016 a 2017 neobsahovaly údaje o výdajích odpovídající skutečnosti, jednotlivé výdaje byly často chybně označeny. Obchodní přírážka činila v kontrolovaných zdaňovacích obdobích 9,74 %, resp. 18,20 %. Ve zdaňovacím období března 2019 činila nejnižší obchodní přírážka 40,69 % (ostatní zboží) a nejvyšší 53,68 % (maso). Obchodní přírážka u zboží prodávaného rozvozem činila 24,41 % za rok 2016 a 26,30 % za rok 2017. Ta se přitom výrazně nelišila od obchodní přírážky u rozváženého zboží zjištěné za březen 2019. Proto správce daně předpokládal, že i obchodní přírážka při prodeji v prodejně by měla být obdobná. Správce daně tedy vyzval zůstavitele, aby doložil, že vykázal všechny tržby z prodaného zboží. K tomu správce daně uvedl výčet důkazních prostředků, jimiž bylo možné tuto skutečnost prokázat. S výzvou ze dne 19. 12. 2019 zůstavitel nesouhlasil, konstatoval ke konkrétním dokladům, že pro účely DPH je neevidoval, aby se vyhnul nadměrnému odpočtu. Předložil evidenci odpisů uzenin.
4. Při místním šetření dne 16. 7. 2020 v provozovně zůstavitele správce daně zůstaviteli předložil účtenky, které formátem a písmem neodpovídaly účtenkám z jeho elektronické pokladny. K jedné z nich zůstavitel nejdříve ústně uvedl, že jde o účtenku z pokladny používané při rozvozu zboží a následně se písemně vyjádřil, že jde o podvrh. Ke druhé

účtence se nedokázal při místním šetření vyjádřit a následně konstatoval, že jde o nákup uzenin pro vlastní potřebu. Tržbu řádně zaevidoval v daňové evidenci, transakce nespádala do režimu EET. Správce daně poté konstatoval, že se zůstaviteli nepodařilo odstranit pochybnosti a současně nebylo možné stanovit daň dokazováním. S těmito závěry zůstavitel nesouhlasil, avšak nedoložil žádné další důkazy, ani jejich obstarání nenavrhoval. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, a proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Ve zprávě o daňové kontrole specifikoval pomůcku (průměrnou obchodní přírážku) a podle ní provedl výpočet daně z příjmů fyzických osob za jednotlivá zdaňovací období.

5. Žalovaný napadeným rozhodnutím platební výměry změnil tak, že zůstaviteli doměřil daň ve výši 292 803 Kč a daňovou ztrátu ve výši -34 981 Kč za zdaňovací období roku 2016, k čemuž stanovil penále ve výši 58 911 Kč z doměřené daně a ve výši 351 Kč z daňové ztráty a dále doměřil daň za zdaňovací období roku 2017 ve výši 279 871 Kč, k čemuž stanovil penále ve výši 55 975 Kč z doměřené daně. Konstatoval, že správce daně nepostupoval podle § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť zohlednil též částku odpovídající výši doměřené DPH, přestože tato daň nebyla v době vydání platebních výměrů pravomocně stanovena. S touto skutečností žalovaný seznámil žalobce v průběhu odvolacího řízení písemností ze dne 13. 6. 2023, č. j. 20748/23/5200-10422-713122.

II. Žaloba

6. Žalobce proti rozhodnutí žalovaného podal žalobu, již napadl nesprávný postup správce daně při odstraňování pochybností, daňových kontrolách, dokazování, nesplnění podmínek pro přechodu na stanovení daně dle pomůcek a následném vystavení platebních výměrů, za situace, kdy pro takový postup nebyly splněny zákonné podmínky. Značnou část argumentace věnoval podmínkám pro použití pomůcek a zpochybnění vlastní metody pomůcek. Podle žalobce žalovaný i správce daně nerozlišují mezi obchodní přírážkou, marží a hrubou ziskovou marží. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně navíc provádí výpočty, které blíže neoznačuje, takže není zřejmé, co vlastně počítá. Správce daně nezpochybnil věrohodnost důkazů k příjmové stránce – denní evidenci tržeb. Důkazy selektivně vybíral, rozpory mezi nimi neodstranil. Není zřejmé, jakou důkazní sílu přisoudil tomu kterému důkazu. Tvrzení zůstavitele žalovaný účelově zkreslil. Jde například o tvrzení, že se daňový subjekt vyjádřil k výši marže. Tento pojem správce daně i žalovaný libovolně zaměnili s dalšími ekonomickými pojmy, což se odrazilo také na správnosti výpočtů správce daně. Stejně tak tvrzení, že zůstavitel podal vysvětlení ke konkrétním dokladům, že je neevidoval pro účely DPH, je hrubým zkreslením. Evidoval je v daňové evidenci, jinak by je správce daně ani nezjistil. Pouze z nich neuplatnil nadměrný odpočet, což je právo daňového subjektu, ne povinnost. Rozhodně nejde o důkaz nebo skutečnost vedoucí ke zpochybnění celé evidence zůstavitele. Pokud jde o ony dvě účtenky, které správce daně předložil zůstaviteli, dosud správce daně ani žalovaný nevysvětlili, odkud se účtenky vzaly. První je z času, kdy neměl zůstavitel otevřeno, druhá je mimo kontrolované období. Správce daně požadoval po zůstaviteli prokázání negativních skutečností, mimo jiné k prokázání „úplnosti a správnosti evidence tržeb“. To vše bez vyjádření pochyb o daňové evidenci zůstavitele.
7. Co se týče výpočtů, žádná z proměnných při výpočtu obchodní přírážky nemá vazbu na uskutečněné tržby, příjmy a uskutečněná zdanitelná plnění. Tyto proměnné jsou relevantní pro výpočet hrubé ziskové marže, kterou správce daně označil za obchodní přírážku. Toho si v bodech [37] a [47] napadeného rozhodnutí ostatně všiml i žalovaný. Podle žalobce jde

navíc o jiné ukazatele, než je marže zmíněná v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69. Obchodní přírážku správce daně v tabulce č. 7 zprávy o daňové kontrole nepochopitelně označil jako marži. Údaje však nepřevzal z daňových dokladů, ale z daňových přiznání k DPH, která jsou zkreslena o úpravy odpočtů. Zjevnou chybu správce daně spočívající v záměně pojmů žalovaný vypořádal v bodě [98] napadeného rozhodnutí tak, že pouze recykloval argumenty zůstavitele. K tomu je třeba přidat to, že sám žalovaný následně v bodě [99] napadeného rozhodnutí konstatoval, že správce daně používal celou dobu konzistentně pojem obchodní přírážka. Opomněl však to, že důsledně používá pojem obchodní přírážka i pro výsledek postupu výpočtu hrubé ziskové marže – kontrola DPH za měsíc březen 2019, která dává v řádech jiný výsledek – a tyto výsledky od sebe nerozlišuje. Jestliže se tyto pojmy libovolně zaměňují, vede to k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nesrozumitelnost. To je patrné z tabulek č. 5, č. 5a a č. 6 zprávy o daňové kontrole, v nichž správce daně používá vzorec pro obchodní přírážku v procentech, avšak v tabulce č. 7 vypočítává marži.

8. Žalobce dále upozornil na nesrovnalosti ve výpočtech základů daně, konkrétně na tabulku A na straně 29 zprávy o daňové kontrole. Sloupeček č. 3 a 4 a řádek 2 až 4 obsahují naprosto nesouhlasná čísla: Celkem 37 760,84 Kč Uzenina 50 % 18 880,42 Kč a Maso 50 % 9 440,21 Kč (*pozn. soudu* žalobce však měl na mysli tabulku A. 1 na straně 25 zprávy o daňové kontrole). Totéž platí o tabulce A. 2. Správce daně nebyl schopen postup výpočtu nikde formulovat za celou dobu daňové kontroly. Správce daně spočítal hrubou ziskovou marži daňového subjektu u plnění ve snížené sazbě DPH na potraviny za z pohledu časových řad extrémní měsíc březen 2019 - rozdíl mezi přijatými zdanitelnými plněními, poskytnutými zdanitelnými plněními. Tím zjistil část ziskové marže. Tyto následně převzal do pomůcky pro stanovení DPH za roky 2016 až 2017 a následně i pro dopočítání daně z příjmů fyzických osob za roky 2016 až 2017.
9. Žalobce také poukázal na nelogičnost zprůměrování hrubé obchodní přírážky. U výpočtu potenciálně dosažitelných zdanitelných plnění totiž žalovaný zcela ignoroval problematiku váženého aritmetického průměru (viz bod [90] napadeného rozhodnutí), který by správně zohledňoval rozdílné obchodní přírážky u jednotlivých položek sortimentu. Podklady přitom správce daně měl v daňové evidenci, která obsahuje i dodací listy s hmotnostmi jednotlivých druhů mas. Prostým aritmetickým zprůměrováním obchodních přírážek, bez ohledu na zastoupení daného sortimentu na prodejkách, tak vypočítal zcela nereálné a nadhodnocené příjmy. Správce daně nikde nezpochybnil ani daňovou evidenci, ani pomocnou evidenci k DPH. Následně ji použil pro přechod ke stanovení daně podle pomůcek, tedy pro něj pohodlnější postup. Daň stanovená podle pomůcek by měla být co nejbližší skutečné dani. To se však v nynější věci nestalo, protože správce daně k ní dospěl na základě neobhajitelných a nelogických úvah. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126.
10. Podle žalobce si daňové orgány selektivně vybírají argumenty a tvrzení zůstavitele. Správce daně za celou dobu daňové kontroly nevznese jedinou námitku ke způsobu vedení daňové evidence a pomocné daňové evidence. Stejně tak do dnešního dne žalobce neví, jaké povinnosti při dokazování zůstavitel nesplnil. Nelze mu klást k tíži, že na nekonkrétní výzvy správce daně reagoval nekonkrétně. Správce daně měl k dispozici dodací listy s hmotnostními jednotkami zboží, měl i ceny zjištěné v roce 2019, měl tak možnost ověřit možné příjmy dokazováním výpočtem z údajů v daňové evidenci. Toto ale správce daně

vůbec nezkoumal, vyžádal si pouze namátkové doklady a pak doklady za zcela nesouvisející telekomunikační provoz.

11. Žalobce dále uvedl, že „materiálové toky“ (bod [86] napadeného rozhodnutí) jsou doloženy daňovými doklady a dodacími listy. Žalobce opět k bodu [90] napadeného rozhodnutí konstatoval, že správce daně a žalovaný mohli zohlednit obchodní přírážku u každého zboží zvlášť. Jestliže žalovaný uvádí, že se nepodařilo zjistit prodané množství jednotlivých druhů zboží, pak žalobce poukázal na to, že prodané množství ve výpočtu obchodní přírážky nijak nevystupuje. Tento bod odůvodnění navíc prokazuje, co žalobce tvrdil celou dobu. Totiž, že výpočty správce daně jsou zmatečné. Rozhodně nejde o chyby v psaní a počtech.
12. Žalobce navrhl provedení dokazování spisy, znaleckými posudky z matematiky, statistiky a ekonomiky, metodickým pokynem k procesním aspektům daňové kontroly č. j.: 36381/22/7700-10124-506246, a také daňovou evidencí zůstavitele za období leden až březen 2019, celý rok 2016 a 2017 k prokázání úplnosti a správnosti evidence přijatých zdanitelných plnění. S ohledem na výše uvedené navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí a společně s ním také platební výměry správce daně.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Na důvodech napadeného rozhodnutí setrval. Ve výzvě ze dne 19. 12. 2019 správce daně konstatoval pochybnosti ohledně vykázání všech příjmů, a to zejména v souvislosti s tím, že obchodní přírážka v letech 2016 a 2017 (9,74 %, resp. 18,20 %) neodpovídá obchodní přírážce zjištěné při daňové kontrole za březen 2019. V tomto zdaňovacím období byla nejnižší obchodní přírážka na ostatním zboží ve výši 40,69 % a nejvyšší na mase ve výši 53,68 %. Obchodní přírážka u zboží prodávaného rozvozem byla podstatně nižší, ačkoliv vzhledem k cenám pořízeného zboží by měla být obdobná jako při prodeji v prodejně. Tím správce daně zpochybnil vedení daňové evidence zůstavitelem. Žalovaný tedy nesouhlasil s tím, že by výzva ze dne 19. 12. 2019 byla neúčinná. Nepovažoval za důvodnou ani námitku, že by správce daně neformuloval své požadavky na zůstavitele dostatečně konkrétně. Správce daně současně nepožadoval ani prokázání negativních skutečností, jak se domnívá žalobce. Tvrzení o požadavcích na prokázání negativních skutečností odmítl již Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci v rozsudku ze dne 20. 7. 2023, č. j. 59 Af 28/2022-406.
14. Žalobce dále vytýkal daňovým orgánům nelogický a nesprávný postup, na němž založily své pochybnosti. Pochybnosti byly založeny zejména na výši obchodní přírážky, kterou správce daně vypočetl z podkladů ve správním spise a učinil tak přezkoumatelným způsobem. Kromě těchto hlavních pochybností vznikly správci daně následně i další pochybnosti – např. nesprávně zahrnuté daňové doklady, nevysvětlené účtenky, nejasnosti ohledně evidování tržeb pokladními zařízeními. Navíc sám žalobce nestandardním způsobem účtoval v evidencích pro účely DPH s tvrzením, že některé doklady nezaúčtoval z důvodu prevence nadměrného odpočtu. Je tak zřejmé, že pochybnosti správce daně byly důvodné, a měly tudíž za následek aktivaci důkazního břemene zůstavitele. Co se týče tabulky č. 7 ve zprávě o daňové kontrole, jde o chybu v psaní. Správce daně omylem uvedl pojem marže namísto obchodní přírážky, kterou ostatně vypočítal. Tato chyba nemůže mít ze své podstaty vliv na správnost výpočtů správce daně. Ostatně s tím souvisejí chybné výpočty v dalších tabulkách (A. 1 a A. 2). V důsledku těchto chyb správce daně doměřil žalobci nižší daň. Jde tak o pochybení ve prospěch daňového subjektu. Žalobce tuto skutečnost nenamítl v odvolání a žalovaný chybu nezachytil. Nejde však o tak závažné pochybení, které by bylo důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

15. Žalobce namítl, že správce daně neozřejmil, kde přišel k „podezřelým“ účtenkám. Zůstavitel při ústním jednání nejprve autenticitu účtenek nezpochybnil, avšak následně konstatoval v písemném vyjádření, že jde o podvrh. Svá tvrzení však ničím nedoložil. Další pochybnosti správce daně v souvislosti s účtenkami zakládalo také sporné tvrzení žalobce o evidování tržeb pokladními zařízeními. Zůstavitel např. uvedl, že účtenka za maso je vystavena z pokladny používané při rozvozu, nikdy ne na prodejně, přitom tvrdil, že rozvážel pouze uzeniny. Ohledně uzenin pro vlastní potřebu tvrdil, že jsou zaneseny do pokladního systému, avšak nikoliv do elektronické evidence tržeb. Účtenky tak zcela oprávněně založily pochybnosti správce daně. Žalovaný také vypořádal námitku týkající se použití průměrné výše obchodní přírážky, a to v bodě [90] napadeného rozhodnutí.
16. S ohledem na výše uvedené žalovaný odmítl, že by daň mohla být stanovena dokazováním. K unesení důkazního břemene žalobcem tak v projednávané věci nepostačovalo předložení prvotních daňových dokladů, neboť správce daně v důsledku oznámení svých důvodných pochybností zůstaviteli na něj přenesl zpět důkazní břemeno ohledně prokázání jeho tvrzení, a to zejména ohledně jeho tržeb. Jestliže zůstavitel neunesl důkazní břemeno, pak správci daně nezbývalo nic jiného než stanovit daň podle pomůcek. Pokud jde o požadavek žalobce na zohlednění prodaného množství, namítal žalovaný, že částka tržeb z prodaného zboží co do množství vychází z množství zboží pořízeného, k jehož hodnotě je připočtena příslušná obchodní přírážka. Výpočet je odrazem správní úvahy správce daně a nelze jej označit za nesprávný či nelogický. Úkolem žalovaného není přezkoumávat konkrétní volbu pomůcek.
17. Důkazní návrhy žalobce označil správce daně za opožděné. Tyto důkazy mohl navrhnout k provedení v průběhu daňového řízení a to, že tak neučinil, nelze zhojit v řízení před soudem. Dle konstantní judikatury NSS je na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem třeba trvat obvykle tehdy, pokud tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to například proto, že odvolací rozhodnutí bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atd.

IV. Replika žalobce

18. Žalobce předložil soudu účetní doklady za zdaňovací období 2016, 2018 a 2019, aby si soud sám učinil závěr o tom, že evidence zůstavitele je úplná a přesvědčivá a že zůstavitel vykázal řádně veškeré příjmy a pochybnosti správce daně jsou neopodstatněné.
19. Namítal, že s ohledem na variace se v únoru a březnu 2019 stalo, že měsíce začínaly v pátek, což způsobilo, že tržby za prodané zboží za dny předchozí byly započteny do měsíce předcházejícího, zatímco náklady byly načteny a uplatněny v pátek nového měsíce. Tím došlo za únor 2019 k nízkému odvodu DPH a v březnu 2019 k nadměrnému odpočtu, což přišlo správce daně podezřelé, ovšem neakceptoval důkazy a vysvětlení podané zůstavitelem. Správce daně tuto skutečnost zneužil a nesprávným postupem provedl propočty obchodní marže a obchodní přírážky pouze za březen 2019. Provedl nesprávným matematickým postupem vlastní výpočet, který nelze nazvat ani obchodní marží ani obchodní přírážkou ani ziskovou marží a stanovil hypotetické příjmy. Zjištěné koeficienty obchodní marže či přírážky abnormálních hodnot použil pro výpočty domnělých příjmů měsíců v roce 2016 a 2017. Vyhnul se tak stanovení daně dokazováním.

20. Dále žalobce uvedl, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2016 a 2017 je nedořešená, stanovení je zatížené totožnými chybami. Způsob vedení daňové kontroly, doměrky daně a v důsledku toho zahájení daňové exekuce připravily zůstavitele o veškeré volné finanční prostředky, stal se dlužníkem.

V. Ústní jednání

21. K projednání žaloby nařídil soud ústní jednání, při němž účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce zopakoval, že správce daně postupoval nelogicky, manipulativně, provedl chybné výpočty, převzal chyby z daňové kontroly DPH. Odkazoval také na závěry rozsudku NSS sp. zn. 8 Afs 128/2005 ohledně stanovení daně pomůckami. K účtenkám uvedl, že jedna byla z doby, kdy nemohl být učiněn 34. nákup, neodpovídala otevírací době prodejn. Správci daně vytýkal, že neprokázal původ účtenky. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně pletl pojmy, žalobce zmínil stranu 9, podle žalobce není zřejmé, co správce daně počítá.

VI. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Soud především konstatuje, že nynější věc je do značné míry totožná s věcí řešenou zdejším soudem v rozsudku č. j. 59 Af 28/2022-406, v němž se zabýval doměřením DPH za zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2017 a březen 2019 podle pomůcek u téhož daňového subjektu. Soud v tomto rozsudku konstatoval, že výzva ze dne 19. 12. 2019 byla řádná a správce daně prostřednictvím ní opětovně aktivoval důkazní břemeno zůstavitele, taktéž shledal, že použití pomůcek a jejich samotná volba správcem daně byly v souladu se zákonem. Žalobce uplatnil částečně totožnou argumentaci, a proto i vypořádání soudu nemůže být v nynější věci zcela odlišné.

V. A – K důkaznímu břemenu daňového subjektu

24. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, jestliže informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Na druhé straně správce daně prokazuje podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
25. Rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně zabýval NSS, a to například v rozsudku ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, podle kterého má daňový subjekt povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Jde o názor, který plyne také z nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Podle judikatury NSS daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Soud podotýká, že důkazní břemeno ani břemeno tvrzení nelze absolutizovat a nelze požadovat, aby daňový subjekt prokázal svá tvrzení s naprostou jistotou. Postačí, že provedené důkazy svědčí pro

určitý závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, či přiměřeně náleží Ústavního soudu ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13). Správce daně naproti tomu může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, aktivuje se opětovně břemeno na straně daňového subjektu. Ten poté prokazuje soulad účetnictví se skutečností jinými prostředky, zpravidla mimo účetnictví. Může tak setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak o něm účtoval, anebo může naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázat (viz rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

26. Žalobce měl za to, že správce daně po zůstaviteli požadoval prokázání negativních skutečností. Správce daně požadoval prokázání toho, že vykázal všechny tržby z prodaného zboží a dále, že specifikované zboží od dodavatele MAKRO Cash & Carry použil k podnikatelské činnosti. Jestliže správce daně zpochybnil řádné vedení daňové evidence zůstavitele, nečiní to z výzvy ze dne 19. 12. 2019 požadavek k prokázání negativních skutečností. Správce daně naopak požadoval, aby zůstavitel pozitivně prokázal, jaké obchody uskutečnil, jestliže o jejich skutečném rozsahu vznikly správci daně pochybnosti. K tomu správce daně ve výzvě ze dne 19. 12. 2019 uvedl demonstrativní výčet důkazních prostředků, které by mohly být v posuzované věci relevantní. Samotné pochybnosti založil především na tom, že obchodní přírážka ve sledovaných zdaňovacích obdobích byla oproti březnu 2019 podstatně nižší. Takovému zdůvodnění pochybností nelze cokoliv vytknout. V tomto ohledu tak není důvodná námitka, že žalobce neví, na jakých skutečnostech správce daně založil své pochybnosti. Tvrzený požadavek na prokázání negativních skutečností vznikl dezinterpretací ze strany žalobce. Skutečnost, že po zpochybnění zůstavitelovy daňové evidence zůstavitel nedisponoval dalšími adekvátními podklady, jejichž prostřednictvím by unesl své důkazní břemeno, nečiní z postupu správce daně výzvu k prokázání negativních skutečností. Soud tedy dospěl k závěru, že správce daně opětovně aktivoval důkazní břemeno zůstavitele doručením výzvy ze dne 19. 12. 2019. Soud tak setrval na názoru z rozsudku č. j. 59 Af 28/2022-406, který ostatně žalovaný reflektoval v bodu [85] rozhodnutí. Co se týče námítky, že správce daně nepochybnil daňovou evidenci zůstavitele, soud opakuje, že zpochybnil její řádné vedení – úplnost a správnost, tyto pochybnosti zůstaviteli sdělil a přezkoumatelným způsobem odůvodnil. Ani tato dílčí námitka tak není důvodná.
27. Pokud jde o volbu období března 2019 jako srovnávacího vzorku, namítal žalobce, že jde o extrémní měsíc. Toto tvrzení však zůstalo pouze v rovině konstatování žalobce, neboť to, že šlo z pohledu tržeb o skutečně výjimečný měsíc, nijak nedoložil. Až v replice žalobce (shodně jako v řízení vedeném pod sp. zn. 59 Af 28/2022) ve vztahu k březnu 2019 namítal, že správce daně dospěl k závěru o podezřele nízké výši obchodní přírážky v důsledku nepochopení toho, že žalobci bylo fakturováno zpětně, přičemž měsíc začínal pátkem. K této dílčí námitce konstatuje soud především, že žalobci nic nebránilo, aby tuto konkrétní výhradu uplatnil ve lhůtě k podání žaloby. Nicméně soud přesto, shodně jako v rozsudku č. j. 59 Af 28/2022-406, konstatuje, že správce daně si byl této skutečnosti vědom, jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole DPH za březen 2019, kterou měl soud v předchozím řízení

k dispozici. Správce daně popsal, že částka dle dokladu V/110 za zboží dodané ještě v únoru 2019 od přijatých zdanitelných plnění za březen 2019 odečítá. I přesto správce daně dospěl k neúměrně nízké výši obchodní přírážky plynoucí z tvrzení zůstavitele. Ačkoli byl žalobci právě uvedený názor soudu znám, nevzněl konkurující argumentaci, kterou by byl schopen stanovení obchodní přírážky v nesprávné, resp. extrémní výši za měsíc březen 2019 vyvrátit.

28. V odpovědi na výzvu ze dne 19. 12. 2019 zůstavitel uvedl, že určité výdajové doklady neevidoval pro účely DPH z důvodu prevence nadměrného odpočtu. Žalobce namítal, že toto vyjádření žalovaný zkreslil. Soud však dospěl k závěru, že žalobce nyní zkresluje vyjádření zůstavitele, který doslova uvedl, že určité doklady nejsou v evidenci pro účely DPH z důvodu prevence nadměrného odpočtu. K tomu žalovaný toto vyjádření zopakoval a konstatoval, že „je patrné, že daňový subjekt si byl vědom nestandardnosti svých výsledků ekonomické činnosti a pro účely stanovení DPH je upravoval“. Soud souhlasí s žalobcem, že tato skutečnost nemůže sama o sobě zpochybnit celou daňovou evidenci zůstavitele. Jde však o další podstatnou indicii vedoucí k závěru, že zůstavitel daňovou evidenci či evidenci pro účely DPH záměrně upravoval a neevidoval veškeré doklady. Daňové orgány proto nepostupovaly nezákonně, když z uvedených důvodů tvrzení zůstavitele zpochybnily.
29. Co se týče účtenek, shledává soud, že pochybnosti vyvolávají jak samy účtenky (v podrobnostech viz strana 7 zprávy o daňové kontrole a bod [48] napadeného rozhodnutí), tak – a to je podstatné – rozporuplná vyjádření zůstavitele. Požadavek na prokázání původu účtenek žalovaným by byl legitimní, jestliže by zůstavitel od počátku tvrdil totéž. Nadto jde o dílčí poznatek o úplnosti a kvalitě zůstavitelovy evidence. Nejde o stěžejní pochybnost, kterou jsou rozdílné výše obchodní přírážky. Tato námitka tedy není důvodná.
30. K obecné argumentaci žalobce, že se správce daně nezabýval jeho vysvětlením, argumenty a důkazy, soud konstatuje, že se jedná o zcela nekonkrétní námitky. Jak již soud uvedl, po přenesení důkazního břemene zpět na zůstavitele nedošlo k předložení důkazů, jimiž by pochybnosti správce daně vyvrátil. Na vyjádření zůstavitele správce daně v průběhu daňové kontroly reagoval a popisoval své závěry a hodnocení získaných podkladů ať již v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění či ve zprávě o daňové kontrole. Námitka neodstranění zjevných chyb ve zprávách o daňové kontrole byla uplatněna v této části žaloby bez jakékoli konkretizace, jde o převzetí předchozí žalobní argumentace, když dodatečné platební výměry správce daně vydal na základě jediné zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 11. 2021. Pokud snad měl žalobce na mysli nějaké chybné výpočty ze zpráv o daňových kontrolách DPH, opět svoje tvrzení neupřesnil. Také rozpor postupu správce daně s daňovým řádem a metodickým pokynem k procesním aspektům daňové kontroly je namítán zcela obecně způsobem, který prakticky vylučuje provedení soudního přezkumu těchto otázek. Žalobce neuvádí, které důkazy si správce daně selektivně vybíral, jaké rozpory nevysvětlil či jaká upozornění na zjevné chyby ignoroval či bagatelizoval. Na obecnost žalobních námitek byl přítom žalobce upozorněn již v rozsudku č. j. 59 Af 28/2022-406.

V. B – K použití pomůcek

31. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *[n]jesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

32. Neunesení opětovně aktivovaného důkazního břemene daňovým subjektem ještě bez dalšího neznamená, že správce daně může přikročit ke stanovení daně podle pomůcek. Soud však již v rozsudku č. j. 59 Af 28/2022-406 poukázal na skutečnost, že správci daně se podařilo zmapovat nákladovou stránku zůstavitelova podniku, ale o příjmové stránce však zůstavitel řádně neúčtoval, resp. tuto činnost provázely vážné pochybnosti, které zůstavitel neodstranil. Nedoložil průkaznou evidenci o cenách zboží, ani průkaznou skladovou evidenci zachycující zboží podle druhu, množství odepsaného zboží, popř. vyhodnoceného jako zboží nižší kvality či zpracovávané. S ohledem na to tedy správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. Podle soudu tak byly naplněny podmínky § 98 daňového řádu. Námitka žalobce tak není důvodná.
33. Kromě samotného užití pomůcek žalobce zpochybnil jejich volbu – výpočet obchodní přírážky, resp. její zprůměrování. Soud především konstatuje, že výčet pomůcek v § 98 odst. 4 daňového řádu je demonstrativní. Konkrétní volba je však správním uvážením správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, nebo ze dne 25. 11. 2021, č. j. 6 Afs 187/2020-45). Daňový subjekt může námitkami pouze zabránit excesům správce daně, avšak nikoliv dosáhnout volby pomůcek, které mu nejvíce vyhovují. Tím spíše, pokud nesplnil svou povinnost při dokazování. Excesem přitom judikatura NSS chápe situaci, kdy konstrukce správce daně trpí logickými deficity natolik závažnými, že na jejím základě nelze zcela stanovit daň (viz rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67). Vybočení správce daně musí tedy mít vliv na celkovou výši daně. Dílčí nedokonalosti kvalifikovaného odhadu, zpravidla nevedou k úspěšnému zpochybnění pomůcek daňovým subjektem.
34. Žalobce namítl, že kvalifikovaný odhad by měl co nejvíce odpovídat skutečnosti. Závěry daňových orgánů však s tímto požadavkem nejsou v rozporu. Jestliže vycházely z přezkoumatelných výpočtů běžně užívané ekonomické veličiny, mohl žalobce pouze namítat a prokázat, že ji daňové orgány použily nesprávně nebo že tento výpočet je zcela zkreslený. To však neprokázal. Tím spíše nemohou být úspěšné ani námitky poukazující na chyby v psaní. Jde o případ tabulky č. 7 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně nesprávně označil obchodní přírážku za marži. Soud však ověřil, že správce daně vypočetl obchodní přírážku, s níž poté kalkuloval dále. To, že se NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 371/2017-69 zabýval marží, je pro nynější věc nerozhodné, tímto rozsudkem ani správce daně ani žalovaný neargumentovali. Tyto námitky tedy nejsou důvodné.
35. K námitce žalobce, že žalovaný si chyb všiml a poukázal na záměnu hrubé ziskové marže za obchodní přírážku, soud uvádí, že v žalobcem citovaných bodech [37] a [47] napadeného rozhodnutí žalovaný pojednává o obecných podmínkách použití pomůcek, jejichž splnění v druhém bodě posuzuje. Vypořádání námítky ohledně početních chyb ve zprávě o daňové kontrole nemůže soud ničeho vytknout. Obdobně jako v žalobě žalobce konkrétní nedostatky neuvedl. Pouze tvrdil, že správce daně zaměnil vzorec pro výpočet hrubé obchodní marže za obchodní přírážku a naopak. Nepoukázal však, ve vztahu k jakým konkrétním výpočtům se tak mělo stát. Je pravdou, že žalovaný v bodě [98] napadeného rozhodnutí sice srovnával marži (nikoliv hrubou ziskovou marži jak namítal žalobce) a obchodní přírážku, avšak toto pochybení samo o sobě nečiní napadené rozhodnutí nezákonným ani nepřezkoumatelným. Podstatné je, že se správce daně ve výpočtech důsledně držel zvolené veličiny, což je ze zprávy o daňové kontrole jako celku zřejmé. Nebylo na soudu, aby ověřil veškeré výpočty správce daně, neboť to žalobce nepožadoval, resp. na konkrétní chyby až na výjimky neupozornil. Jestliže je žalobce schopen s argumentací žalovaného a správce daně

polemizovat a konkurovat jejich výpočtům, což však nečiní důsledně, nelze ani hovořit o tom, že by napadené rozhodnutí a zpráva o daňové kontrole byly nepřezkoumatelnými.

36. Co se týče chyb ve výpočtech v tabulkách A. 1 a A. 2 zprávy o daňové kontrole, soud souhlasí s žalovaným, že jde o pouhou početní chybu, která je navíc ve prospěch daňového subjektu. Tato početní chyba nemůže zpochybnit samotnou volbu zprůměrované obchodní přírážky jako pomůcky, kterou správce daně zvolil, což bylo podstatou této žalobní námítky. Ostatně o této chybě v součtu soud již v rozsudku č. j. 59 Af 28/2022-406 konstatoval, že nezpůsobuje rozptýlení pochybností správce daně a nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Soud dále uvádí, že aritmetický průměr může být do určité míry zkreslován extrémními hodnotami. Na druhé straně těchto extrémních hodnot obchodních přírážek nebylo ve srovnávaném období, které správce daně použil, tolik, aby to průměr vzorku vychýlilo výrazně jedním či druhým směrem. Požadavku žalobce na použití vážného aritmetického průměru by nešlo vyhovět proto, že nebylo zřejmé, v jakých objemech se prodeje zůstavitele pohybovaly, jak ostatně zdůvodnil žalovaný v bodě [90] napadeného rozhodnutí. Pokud by tyto údaje správce daně měl, nemusel by přistoupit k doměření daně podle pomůcek, ale mohl by stanovit daň dokazováním. V dané situaci však správce daně neměl podle čeho přiřadit určitým hodnotám určitou váhu, což je podstatou vážného aritmetického průměru. V tomto ohledu tak správce daně nemohl vyjít pouze z dodacích listů, jak požadoval žalobce. Žalovaný správně poukázal na to, že zůstavitel neprokázal, jak přesně nakládal s pořízeným masem – jak jej zpracoval, jak naložil se zbožím druhé jakosti, jak nakládal s neprodejným masem apod. Stanovení váhy ve váženém průměru pouze na základě dodacích listů by tak výsledek hrubě zkreslilo.
37. Výše uvedené se týká též námítky ohledně „materiálových toků“, u nichž je zřejmý pouze přírůstek, avšak další zpracování, prodej, zkáza apod. zůstaly zastřeny. Žalovanému lze přitakat v tom, že absence skutečně prokazatelné skladové evidence neumožňovala stanovit daň dokazováním. Poukaz žalobce na možnost stanovit obchodní přírážku u každého zboží zvláště je onou námítkou, kterou mu zapovídá judikatura NSS citovaná shora. Totiž, že se nemůže domáhat volby pomůcek, které pro něj budou výhodnější, jestliže zůstavitel nesplnil důkazní povinnost stanovenou daňovým řádem. To platí i v případě možnosti využít údaje z roku 2019 ohledně příjmové stránky, jak namítal žalobce. Tu část daňové evidence, kterou správce daně vyhodnotí jako nepochybnou, může využít jako pomůcky (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 398/2017-42). Jde však stále o správní uvážení správce daně. Soud nadto opakuje, že žalovaný v bodech [68] a [90] napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakého důvodu by nebylo možné aplikovat obchodní přírážku zjištěnou za každý jednotlivý druh zboží.

VII. Závěr a náklady řízení

38. Vzhledem k uvedenému dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná. Proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
39. Důkazním návrhům soud nevyhověl, neboť správním spisem soud ve správním soudnictví dokazování neprovádí. Jak žalovaný, tak žalobce jsou s jeho obsahem seznámeni. Zpracování znaleckých posudků nepovažoval soud za potřebné s ohledem na to, že volba pomůcek je správním uvážením správce daně. Ohledně metodického pokynu žalobce neuvedl, jaká jeho ustanovení správce daně porušil. Soud není povinen ani oprávněn žalobní námítky za žalobce dotvářet či domýšlet. Z téhož důvodu soud nevyhověl návrhu na provedení dokazování daňovou evidencí zůstavitele, neboť žalobce konkrétně neuvedl, jakou část žalovaný vyhodnotil nesprávně a proč.

40. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci měl úspěch žalovaný, jemuž však náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze 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.

Liberec 21. únor 2024

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu