



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **OSCOM TRADING s.r.o.**, IČ 03336093, se sídlem Těchonín 111, zast. JUDr. Jiřím Lukášem, advokátem, se sídlem Komenského 160, Ústí nad Orlicí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2023, č. j. 36615/23/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 27. 3. 2024, č. j. 52 Af 24/2023-52,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1]Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 10. 2023, č. j. 36615/23/5300-22443-702189, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem 24 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) vydaných dne 27. 10. 2022, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2017 a za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2018. Současně jí byla stanovena povinnost zaplatit z doměřené daně penále.

[2]Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 27. 3. 2024, č. j. 52 Af 24/2023-52, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3]V odůvodnění rozsudku krajský soud nejprve shrnul podstatné skutkové okolnosti případu a konstatoval, že spornou byla otázka, zdali byly splněny podmínky pro doměření DPH žalobkyni podle pomůcek. V této souvislosti citoval § 98 daňového řádu a relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu k pravidlům stanovení daně podle pomůcek. Ve vztahu k prvním dvěma podmínkám konstatoval, že již žalovaný totožnou námitku žalobkyně přesvědčivě a srozumitelně vypořádal, přičemž dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně nesplnila některou ze svých povinností při dokazování a kvůli této skutečnosti nebylo možné vycházet z předloženého účetnictví. Krajský soud v této souvislosti popsal rozdělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně, přičemž odkázal rovněž na judikaturu správních soudů. Daňové orgány správně konstatovaly, že žalobkyně nevedla evidenci pro daňové účely za jednotlivá zdaňovací období v souladu s ustanoveními zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro nyní posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Konkrétně nevedla průkaznou evidenci o zásobách včetně jejich ocenění, dále neúčtovala o počátečním a konečném stavu zásob, neúčtovala o inventarizačních rozdílech, předložila dva odlišné inventurní soupisy s oceněním ze dne 31. 12. 2017, přičemž u inventurního soupisu s oceněním ke dni 31. 12. 2018 ocenění chybělo, dále vznikly pochybnosti o skutečné výši počátečního a konečného stavu obchodního majetku k datům 31. 12. 2017 a 31. 12. 2018, což přesvědčivě popsal již žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Žalobkyně nedoložila, zdali bylo veškeré nakoupené zboží při jeho prodeji zdaněno, resp. jakým způsobem byla jednotlivá přijatá zdanitelná plnění použita pro účely ekonomické činnosti. Žalobkyně dále daňovým orgánům předložila neprůkazné knihy jízd, z nichž nebylo zřejmé, zda se uvedené služební cesty uskutečnily, případně jakou měly souvislost s její ekonomickou činností. Uvedené nedoložila ani u přijatých plnění za nákup pohonných hmot a opravy a údržbu automobilu.

[4]K námitce žalobkyně ohledně jednotlivých nesrovnalostí týkajících se pohybu skladových položek, podle níž se jednalo o jedinou pochybnost správce daně, krajský soud uvedl, že k uvedené skutečnosti se podrobně vyjádřil již žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí. Zdůraznil, že nebylo povinností správce daně za žalobkyni nést důkazní břemeno, ani za ni odstraňovat nedostatky jejího účtování. Sama žalobkyně ostatně některé nesrovnalosti přiznala, přičemž řádně neprokázala skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do uskutečněných zdanitelných plnění. Podle krajského soudu proto v tomto ohledu neunesla své důkazní břemeno v rozsahu, na jehož základě správce daně přistoupil ke stanovení DPH podle pomůcek, jelikož daň nebylo možno stanovit na základě dokazování. První dvě podmínky stanovení daně podle pomůcek tak byly splněny.

[5]Krajský soud dále konstatoval, že daňový řád správci daně neukládal, jaké měl v tomto případě použít pomůcky, jelikož je obstarával sám na základě své volné úvahy. Správce daně byl však povinen DPH stanovit dostatečně spolehlivě, přičemž žalobkyně mohla pouze namítat nepřiměřenost takto stanovené daně a jednoznačný exces správce daně. Správní soud přitom není oprávněn zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek, ledaže se jednalo o zjevný nepoměr mezi stanovenou daní a daní, která jí měla být, byť odhadem, stanovena. Správce daně využil jako pomůcky nezpochybněné důkazní prostředky, porovnání srovnatelných daňových subjektů a vlastní poznatky získané při správě daní. Krajský soud popsal způsob, jakým správce daně srovnal žalobkyni s jiným daňovým subjektem a které skutečnosti při tomto srovnání zohlednil. Dále popsal způsob výpočtu daňové povinnosti žalobkyně podle koeficientu výkonnosti obou subjektů. Podle krajského soudu se daňové orgány nedopustily žádného zjevného excesu, ani nestanovily zjevně nepřiměřenou DPH.

pokračování

O takové pochybení by se jednalo pouze tehdy, trpěla-li by zvolená pomůcka závažnými logickými deficity a správce daně by způsob použití pomůcek přesvědčivě nevysvětlil. K popsanému zjevnému excesu v posuzovaném případě však nedošlo. Ostatně žalobkyně až v žalobě zpochybnila způsob výpočtu použitého správcem daně na základě koeficientu výkonnosti srovnávaného daňového subjektu.

[6]Krajský soud zopakoval, že cílem stanovení daně podle pomůcek bylo s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a DPH, kterou nebylo možné stanovit dokazováním. K argumentaci žalobkyně, že výpočet použitý správcem daně nezohledňoval změny stavu zásob a dlouhodobého majetku, konstatoval, že i srovnatelný daňový subjekt musel vynakládat prostředky na provoz a vývoj e-shopu a marketingu, dále na provoz vozidel nebo zařízení dlouhodobého majetku. Ve vztahu k tvrzení žalobkyně, že správce daně porušil akruální princip, krajský soud uvedl, že žalobkyně neprokázala řádnost vedené evidence zásob, v žalobě však odkazovala na hodnoty stavu zásob. Již správce daně ostatně konstatoval, že i srovnatelnému daňovému subjektu rostly zásoby. Ostatně v daňovém řízení nebylo možné vinou žalobkyně zjistit, jak konkrétně se zvýšily její skladové zásoby. V této souvislosti krajský soud zopakoval některé srovnatelné hodnoty použité při předmětném výpočtu správcem daně, přičemž konstatoval, že byly prakticky totožné. Zdůraznil, že daňové orgány zohledňovaly celkovou hodnotu přijatých zdanitelných plnění, čímž vzaly v úvahu skutečnost, do jaké míry se veškerá přijatá zdanitelná plnění promítala do plnění uskutečněných, a to přímo i nepřímo. Poměr mezi oběma plněními totiž zahrnoval i nepřímé vstupy, které nebyly zohledněny při výpočtu marže. V této souvislosti krajský soud shrnul jednotlivé hodnoty použité při výpočtu daňové povinnosti žalobkyně správcem daně včetně jednotlivých zohledněných položek uvedených v jejím daňovém přiznání. Závěrem uvedl, že akruální princip by byl relevantní u daně přímé, nikoli u DPH, u níž se výsledná daňová povinnost nestanovila jako rozdíl mezi náklady a výnosy, nýbrž jako rozdíl mezi přijatými a uskutečněnými zdanitelnými plněními, což daňové orgány řádně popsaly. Konstrukce použitých pomůcek netrpěla tak závažnými logickými deficity, že by na jejím základě nebylo možné stanovit žalobkyni DPH, daň proto byla stanovena dostatečně spolehlivě.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7]Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, v níž označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[8]V ní nejprve odkázala na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k problematice stanovení daně podle pomůcek. Namítla, že obsah daňových spisů v posuzovaném případě postačil pro spolehlivé zjištění výše daně z příjmů právnických osob, již však podle daňových orgánů nepostačil pro správné stanovení DPH, a proto přistoupily k užití pomůcek. Stěžovatelka dále vyjmenovala jednotlivé skutkové i faktické odlišnosti mezi procesem stanovení obou daní. Konstatovala, že v posuzovaném případě neexistovaly žádné nesrovnalosti ve vydaných a přijatých fakturách podle zákona o DPH, jelikož všechno bylo řádně zjištěné z účetnictví. Vydané faktury byly vždy vázány na vydané zboží na kartě zboží, a veškerý jeho pohyb tak byl zcela zdokumentován. V tomto ohledu, tj. stran objemu vydaných a přijatých faktur s vazbou na pohyb zboží, neexistovaly žádné nejasnosti. Tato skutečnost je přitom podstatná pro stanovení DPH, která se řídí principem, že daňový

subjekt může „*proti své DPH odpočíst DPH z přijatých faktur*“. Z předloženého účetnictví stěžovatelky byly všechny zmíněné okolnosti zcela zřejmé, a použití pomůcek proto nebylo v posuzovaném případě odůvodněné.

[9] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry krajského soudu uvedenými v odůvodnění napadeného rozsudku, že v posuzovaném případě nevznikl při stanovení DPH takový excés, na jehož základě by nebylo možné daň vůbec stanovit. Již v žalobě totiž namítala, že konstrukce pomůcky zcela zjevně trpí závažnými a logickými deficity. Byť se na základě „koeficientu výkonnosti“ dá stanovit daň, již nelze hovořit o její dostatečné přesnosti či dokonce odrazu reality daňového subjektu. V této souvislosti v kasační stížnosti prezentovala odlišný výpočet výsledné daňové povinnosti, a to ve srovnání s výpočtem podle koeficientu výkonnosti. Tímto příkladem stěžovatelka poukázala na nelogičnost a zcela zjevnou nesprávnost stanovení daně podle pomůcek daňovými orgány. Namítla, že koeficient výkonnosti musí představovat poměr, který ukazuje výkonnost, tedy určitou rentabilitu, kterou se poměřují oba subjekty. Byť souhlasí s krajským soudem, že se aktuální princip při stanovení DPH nepoužije, svojí podstatou je přidaná hodnota rozdílem mezi tržbou za výrobky a zboží a mezi náklady na vstupu včetně všech ostatních nákladů. Proto je nutné, aby pomůcka pro výpočet tržeb či vnosů pro stanovení její daňové povinnosti byla vázána právě na reálné náklady, tj. na reálnou výkonnost subjektu, nikoli na prostý nákup. Stěžovatelka v této souvislosti k tvrzení krajského soudu, že srovnatelné subjekty musí mít srovnatelné náklady na provoz, prezentovala příklad, na němž reflektovala rozdíly v daňové povinnosti daňového subjektu v případě využití služeb vlastní účetní (zaměstnankyně) a v případě nákupu této služby s marží 10 %. Výpočet použitý daňovými orgány za použití koeficientu výkonnosti tak zcela postrádá logiku a popírá základní zásady účetnictví, přičemž prakticky obrací reálný výpočet daňové povinnosti naruby. Stanovená DPH v posuzovaném případě jednoznačně není odrazem přiměřeného výpočtu daňové povinnosti, nýbrž představuje fiktivní pokutu či trest za nekvalitu účetních služeb, a to v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

[10] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve uvedl, že stěžovatelka z velké části pouze zopakovala své námitky uplatněné již v žalobě. Brojí proti naplnění první a druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a to se stejnou argumentací, podle níž její účetnictví netrpělo tak zásadními vadami, aby nebylo možné DPH stanovit na základě dokazování. Žalovaný v této souvislosti zopakoval zjištěné nesrovnalosti podrobně popsané již v odůvodnění svého rozhodnutí. Konstatoval, že předložené evidence byly neprůkazné, nebylo možné z nich ověřit skutečný stav zásob, tedy stěžovatelka nebyla schopna prokázat skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do tržeb, resp. do uskutečněných zdanitelných plnění. Zjištěné nesrovnalosti byly podstatné pro stanovení DPH, jelikož nebylo zřejmé, zda stěžovatelka řádně vykazovala veškerá jí uskutečněná zdanitelná plnění v předložených evidencích pro účely DPH. Stěžovatelkou předložené evidence proto trpěly zásadními nedostatky, jelikož neodpovídaly skutečnému stavu a nemohly sloužit jako základ k provedení inventarizace majetku, přičemž nemohly sloužit ani k ověření správnosti zaúčtování veškerých prodejů zboží a jejich následného zahrnutí do evidence pro účely DPH. Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatelka nesplnila svou povinnost prokázat vlastní daňová tvrzení, ohledně nichž ji tížilo důkazní břemeno, a proto byly naplněny první dvě

pokračování

podmínky pro stanovení DPH podle pomůcek. Jednalo se totiž o pochybnosti takové intenzity, na jejichž základě nebylo možné stanovit daň na základě dokazování.

[12] K otázce splnění třetí podmínky pro stanovení DPH podle pomůcek žalovaný nejprve odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a dále uvedl, že správce daně v posuzovaném případě využil jako pomůcky nezpochybněné důkazní prostředky, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a vlastní poznatky získané při správě daní. K porovnání srovnatelných daňových subjektů vyjmenoval jednotlivé skutečnosti, které při jejich výběru zohlednil. Zdůraznil, že správce daně nezpochybňoval nárok na odpočet u jednotlivých konkrétních přijatých zdanitelných plnění, nýbrž zjistil, že stěžovatelka nedoložila, že veškeré nakoupené zboží při jeho prodeji zdanila, resp. jakým způsobem jednotlivá přijatá zdanitelná plnění použila při své ekonomické činnosti. Žalovaný dále popsal proces samotného srovnání včetně následného výpočtu daňové povinnosti na základě koeficientu výkonnosti. V této souvislosti zdůraznil, že stanovení daně podle pomůcek je kvalifikovaným odhadem daňové povinnosti, přičemž daňové orgány se v posuzovaném případě nedopustily žádných zjevných excesů. Byť mezi stěžovatelkou a srovnávaným subjektem budou vždy existovat určité rozdíly a specifika, vždy musí tyto subjekty vynakládat prostředky na provoz a zdokonalování e-shopu a marketingu, dále na provoz vozidel nebo zařízení dlouhodobého majetku, neboť i u nich dochází ke změně zásob.

[13] Žalovaný se dále vyjádřil k ekonomickému příkladu prezentovanému stěžovatelkou v kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatelka v něm porovnávala dva roky, kdy v prvním z nich pouze pořizovala zdanitelná plnění, tzn. vznikl vysoký nárok na odpočet, a v dalším roce pouze uskutečnila zdanitelná plnění, tzn. vznikla vysoká daňová povinnost. V posuzovaném případě však byla situace odlišná, jelikož stěžovatelka i srovnávaný daňový subjekt v průběhu roku pořizovali i prodávali zboží. Nadto stěžovatelka srovnala vyšší daňové povinnosti, kdy použila koeficient 1,2, který však nijak neodůvodnila, a porovnávala jej s koeficientem 1,05 stanoveným správcem daně. Žalovaný dále popsal akruální princip a uvedl, že je relevantní účetní zásadou pro daň z příjmů právnických osob, nikoli DPH, což potvrdil rovněž krajský soud. V této souvislosti zopakoval proces výpočtu daňové povinnosti srovnávaného daňového subjektu a výslednou daňovou povinností stěžovatelky, přičemž zmínil jednotlivé hodnoty uvedené stěžovatelkou v jejím daňovém přiznání. Připomněl, že správce daně z předmětného výpočtu vyloučil další daňový subjekt původně vybraný ke srovnání, jelikož jeho podíl uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění byl vyšší. Správce daně tak použil nejmírnější možnou pomůcku. Závěrem žalovaný konstatoval, že úkolem stěžovatelky bylo osvědčit, že závěry daňových orgánů trpěly zjevnými logickými deficity, což se v posuzovaném případě nestalo. Naopak daňové orgány stanovily DPH stěžovatelce spolehlivě, a to kvalifikovaným a přesvědčivě odůvodněným odhadem. Na uvedeném ničeho nemění ani tvrzení stěžovatelky, že výsledná daňová povinnost představuje pouze fiktivní pokutu či trest. Byla to však právě stěžovatelka, která porušila své zákonné povinnosti.

[14] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[16] Podle písm. a) zmíněného ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.* Podle písm. b) téhož ustanovení, *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[17] Stěžovatelka namítla, že v posuzovaném případě nebyla splněna ani první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek. Správci daně totiž předložila úplné a průkazné účetnictví, které ostatně pro stanovení daně z příjmů právnických osob postačilo. V předloženém účetnictví neexistovaly žádné nesrovnalosti ve vydaných a přijatých fakturách, jelikož vydané faktury byly vždy vázány na vydané zboží na kartě zboží, a veškerý jeho pohyb tak byl řádně zdokumentován. Všechny skutečnosti podstatné pro stanovení DPH dokazováním byly podle stěžovatelky z předloženého účetnictví zjistitelné.

[18] 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.

[19] Podle § 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. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatelky je podstatný zejména § 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.

[20] 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. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, publ. pod č. 2507/2012 Sb. NSS, ze dne 23. 3. 2007,

pokračování

č. j. 2 Afs 20/2006-90, publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS, či ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33).

[21] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatelky nebylo možné stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážít i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek. K takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zdali stěžovatelka splnila své povinnosti při dokazování, a to konkrétně povinnost prokázat všechny skutečnosti, které uvedla ve svém daňovém přiznání, resp. skutečnosti, k jejichž průkazu byla správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzvána. Žalovaný již v odůvodnění svého rozhodnutí popsal jednotlivé nesrovnalosti, které zjistil správce daně v daňovém řízení. Stěžovatelka konkrétně nepředložila průkaznou evidenci o zásobách, přičemž v průběhu roku 2017 v účetnictví vůbec nezohlednila počáteční ani konečný stav zásob, nepřeučtovala konečný stav zásob v roce 2018 a v účetních závěrkách podaných k daňovým přiznáním stav zásob neodpovídal předloženému soupisu příjemek za rok 2018. Dále v letech 2017 ani 2018 neúčtovala o inventarizačních rozdílech a předložila inventurní soupisy, které se po porovnání neshodovaly. Stěžovatelka současně vykazovala odlišné hodnoty peněžních prostředků na konci roku 2017 v hlavní knize a pokladní knize, neprokázala správné hodnoty pohledávek, jelikož vykazovala záporný stav účtu 311 a nedoložila, o jaké pohledávky se jednalo a kterého období se týkaly. Nesrovnalosti panovaly rovněž v předložených knihách jízd. Žalovaný proto uzavřel, že daňová přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období byla podána na základě chybně vedených a neprůkazných evidencí pro účely DPH, z nichž nebylo možné ověřit skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do tržeb, a proto nebylo možné prověřit výši uskutečněných zdanitelných plnění.

[23] Stěžovatelka v kasační stížnosti pouze obecně namítla, že předložila správci daně faktury, které se shodovaly co do hodnot vydaného a přijatého zboží, jelikož vydané faktury byly vždy vázány na vydané zboží na kartě zboží, a veškerý jeho pohyb tak byl řádně zdokumentován. V této souvislosti poukázala na skutečnost, že nesrovnalosti zjištěné správcem daně mají relevanci pro správné stanovení daně z příjmů právnických osob, nikoli pro DPH. Nejvyšší správní soud však konstatuje, že pochybnosti daňových orgánů o uskutečněných zdanitelných plněních stěžovatelky se netýkaly pouze zmiňovaných vydaných a přijatých faktur. Žalovaný naopak vyjmenoval řadu dalších nesrovnalostí

v předloženém účetnictví, které v odůvodnění svého rozhodnutí řádně vysvětlil. Stěžovatelka však v kasační stížnosti k jednotlivým pochybnostem daňových orgánů o jejich daňových tvrzeních nic konkrétního nenamítla. Jinak řečeno, stěžovatelka pouze obecně uvedla, že předložené účetnictví postačilo pro stanovení daně z příjmů právnických osob, a proto nemohlo trpět takovými nedostatky, případně tyto nedostatky nebyly pro stanovení DPH relevantní, aby nebylo možné stanovit DPH rovněž na základě dokazování. Stěžovatelka však nijak nerozvedla argumentaci, podle níž nemohly mít nejasnosti zjištěné správcem daně týkající se zejména pohybu a stavů zboží v předmětných zdaňovacích obdobích vliv na posouzení celkového uskutečněného zdanitelného plnění. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že uvedenou námitkou stěžovatelka nepopřela ani nevyvrátila přesvědčivě odůvodněné závěry žalovaného formulované již v odůvodnění jeho rozhodnutí, jež ostatně posoudil rovněž krajský soud a ztotožnil se s nimi.

[24] V této souvislosti je nutno zdůraznit, že byť podle stěžovatelky z předložených přijatých a vydaných faktur byl pohyb zboží zcela zjevný, ostatní nesrovnalosti zjištěné daňovými orgány týkající se zejména stavu zásob či předložených inventurních soupisů tento závěr vyvrací. Pokud z předloženého účetnictví současně nebylo možné ověřit celková uskutečněná zdanitelná plnění, je zřejmé, že tato skutečnost měla zásadní vliv rovněž na stanovení DPH. Stěžovatelka v daňovém řízení vyjmenované pochybnosti daňových orgánů řádně nevyvrátila, v důsledku čehož nesplnila svou povinnost prokázat svá daňová tvrzení.

[25] Stěžovatelka v této souvislosti odkazovala na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu formulované v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS, podle nichž platí, 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.“* V této souvislosti však lze zároveň odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, v němž uvedl, že *„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.“* V posuzovaném případě přitom daňové orgány řádně vysvětlily, z jakých důvodů bylo stěžovatelkou předložené účetnictví nevěrohodné a které pochybnosti stěžovatelka nevyvrátila. Zcela v souladu se závěry citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak vyhodnotily rozsah zpochybněného účetnictví stěžovatelky a své závěry odůvodnily.

[26] Nejvyšší správní soud za použití výše citovaných závěrů posoudil rovněž splnění druhé podmínky pro stanovení DPH podle pomůcek. Proti tvrzení žalovaného, že s ohledem na závažné nedostatky předloženého účetnictví nebylo možné stanovit DPH dokazováním, přitom stěžovatelka nic konkrétního nenamítla. Jinými slovy, stěžovatelka pouze v kasační stížnosti namítla, že předložené účetnictví pro stanovení DPH na základě dokazování mělo stačit. Jak však bylo již výše konstatováno, vzhledem k ostatním nejasnostem v účetnictví stěžovatelky, které v daňovém řízení neobjasnila, daňové orgány řádně vysvětlily, proč

pokračování

nebylo možné stanovit DPH na základě dokazování. Není proto úkolem Nejvyššího správního soudu s ohledem na obecnost její argumentace za stěžovatelku domýšlet další námitky. V míře obecnosti přiměřené zmíněné námitce stěžovatelky proto uzavírá, že první dvě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v posuzovaném případě splněny.

[27] Stěžovatelka dále namítla, že konstrukce použitých pomůcek daňovými orgány pro stanovení DPH trpěla zjevnými závažnými logickými deficity. Konkrétně uvedla, že za použití koeficientu výkonnosti sice lze stanovit daň, nelze však hovořit o její dostatečné přesnosti či odrazu reality daňového subjektu. Daňové orgány tak měly využít koeficient reálné výkonnosti, k čemuž prezentovala vlastní vzorový příklad výpočtu DPH.

[28] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu posuzovat značně restriktivně (viz například rozsudky ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57, ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67, či ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro tento 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, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. *„Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

[29] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí 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). 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 již citovaný rozsudek ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 28/2007).

[30] Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch

daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu vedený pod sp. zn. 8 Afs 69/2010). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

[31] Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS).

[32] Pomůcka, proti níž stěžovatelka brojí v kasační stížnosti, spočívala ve výpočtu výsledné daňové povinnosti za použití koeficientu výkonnosti srovnatelného daňového subjektu. Obecně lze konstatovat, že použití této podmínky není vyloučeno, bylo však úkolem Nejvyššího správního soudu posoudit, zdali byla výsledná DPH tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Ostatně sama stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že stanovení DPH za použití výpočtu na základě koeficientu výkonnosti srovnatelného daňového subjektu není vyloučeno. V této souvislosti však stěžovatelka namítla, že podle ní dostatečně nereflexuje její daňovou realitu.

[33] Nejvyšší správní soud předně s ohledem na výše citovanou judikaturu konstatuje, že pro úspěšnost stěžovatelčiny argumentace by musela prokázat, že způsobem, kterým uskutečňovala své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se jí takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 8 Afs 69/2010). V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zhodnotil, že správce daně použil pomůcky odpovídající ustanovením daňového řádu, tj. využil svých poznatků získaných u srovnatelného daňového subjektu. Zároveň vyložil, v čem spočívala srovnatelnost vybraného daňového subjektu se stěžovatelkou.

[34] Dále je nutno zdůraznit, že v již citovaném rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 20/2014, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„rozhodnutí správce daně o základu a výši daně za použití pomůcek je výsledkem kvalifikovaného odhadu správce daně, jehož spolehlivost lze zpochybnit pouze konkrétními a podloženými tvrzeními. Správce daně není povinen výběr konkrétních pomůcek činit po konzultaci s daňovým subjektem. Není rovněž vázán návrhy daňového subjektu o tom, jaký základ daně by z jeho pohledu byl přijatelný a jaká výše daně by pro něj byla adekvátní (viz výše citovaný rozsudek čj. 9 Afs 28/2007-156). Pokud stěžovatelka žádnými konkrétními tvrzeními a důkazy spolehlivost pomůcek použitých*

pokračování

správce daně nevyvrátila, nemůže se dovolávat základu daně, který by byl z jejího pohledu přiměřený.“

[35] Podle stěžovatelky prezentovaný příklad odlišného výpočtu daňové povinnosti prokazuje nelogičnost a zjevnou nepřiměřenost stanovené DPH. Koeficient výkonnosti totiž musí představovat poměr, tedy určitou rentabilitu, kterou se poměřují oba subjekty. Proto je nutné, aby pomůcka pro výpočet tržeb či vnosů pro stanovení její daňové povinnosti byla vázána právě na reálné náklady, tj. na reálnou výkonnost subjektu, nikoli na prostý nákup. Výpočet provedený daňovými orgány tak není odrazem přiměřeného stanovení daňové povinnosti, nýbrž představuje fiktivní pokutu či trest za nekvalitu účetních služeb, a to v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

[36] Nejvyšší správní soud však uvedeným námitkám stěžovatelky nepřisvědčil. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil, že koeficient výkonnosti v posuzovaném případě představuje poměr mezi uskutečněnými a zdanitelnými plněními srovnávaného daňového subjektu. Žalovaný rovněž popsal, z jakých důvodů za srovnávaný subjekt vybral konkrétní daňový subjekt, přičemž stěžovatelka proti jeho výběru v kasační stížnosti ničeho nenamítla. Již krajský soud v odst. 28 odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval, že koeficient výkonnosti srovnávaného daňového subjektu činil 1,05. Správce daně proto celková uskutečněná zdanitelná plnění stanovil jako součin nezpochybněných uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních se zmíněným koeficientem. Od zjištěné hodnoty odečetl dodání zboží do jiného členského státu a dále hodnoty uvedené na řádcích 3 a 10 podaných daňových přiznání stěžovatelky, které reprezentovaly zaplacenou daň na výstupu. Výslednou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění pak rozpočítal do jednotlivých zdaňovacích období ve stejném poměru, jak jej stěžovatelka vykázala v podaných daňových přiznáních. Nejvyšší správní soud vzhledem k uvedenému konstatuje, že žalovaný řádně popsal, které parametry zohlednil při výpočtu výsledné daňové povinnosti stěžovatelky za použití srovnávaného subjektu.

[37] Stěžovatelka v kasační stížnosti provedla odlišný výpočet, v němž použila konstrukci, podle níž první rok pouze nakupovala zboží a ve druhém roce jej pouze prodala. Výsledné hodnoty DPH srovnala s hodnotami vypočtenými daňovými orgány. Nejvyšší správní soud však má ve shodě s žalovaným za to, že popsaný příklad nedopadá na nyní posuzovaný případ, v němž k takové situaci nedošlo. Stěžovatelka i srovnávaný daňový subjekt totiž v průběhu předmětných zdaňovacích období vykazovaly přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění. Nadto v příkladu použitém stěžovatelkou byla ilustrována situace, v níž ve druhém roce byl prodán celý sklad. Jak však již Nejvyšší správní soud upozornil výše, v posuzovaném případě stěžovatelka přesvědčivě nevysvětlila ani stavy zásob a nedoložila průkazné skladové evidence. Ani zmíněným příkladem tak nemohla dostatečně podpořit svou argumentaci o nelogičnosti daňovými orgány použitého výpočtu DPH na základě koeficientu výkonnosti. Žalovaný nadto doplnil, že stěžovatelka v použitém příkladu výši daňové povinnosti srovnává za použití koeficientu 1,2, který nijak neodůvodnila na rozdíl od daňových orgánů. Stěžovatelkou použitý výpočet je nutno považovat za pouhou hypotetickou variantu stanovení daňové povinnosti za odlišných skutkových okolností, kterou však nepodložila žádnými konkrétními údaji ani důkazy, jak vyžaduje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, a jímž přesvědčivě nevyvrátila odůvodněné závěry žalovaného a krajského soudu.

[38] Nejvyšší správní soud současně souhlasí se stěžovatelkou, že princip DPH funguje ve zkratce tak, že daňový subjekt může „*proti své DPH odpočíst DPH z přijatých faktur*“. Jinak řečeno, daňový subjekt od DPH přijaté odečte DPH zaplacenou, čímž se aplikuje stěžovatelkou zmiňovaný princip, že zdaněna je právě a jen tzv. přidaná hodnota. Vzhledem k uvedenému proto není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, z jakého důvodu podle stěžovatelky postrádá logiku výpočet daňové povinnosti za použití koeficientu výkonnosti srovnávaného daňového subjektu a představuje podle ní zjevný exces daňových orgánů při stanovení DPH podle pomůcek, pokud právě popsany základní princip tento výpočet zohledňuje.

[39] Pokud stěžovatelka argumentovala odlišnými náklady na svůj provoz, které ilustrovala výpočtem, v němž zohlednila situaci, kdy využila služeb vlastní účetní (zaměstnankyně) a kdy tuto službu nakoupila, Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedené okolnosti měla stěžovatelka prostor uvádět a prokazovat v daňovém řízení. Jinak řečeno, pokud poukazuje na odlišnost nákladů na provoz, které může mít hypotetický subjekt A a které může mít hypotetický subjekt B, nelze touto argumentací relevantně zpochybnit přesvědčivě odůvodněné závěry žalovaného. Ten nadto řádně vysvětlil, proč bylo možné zohlednit rovněž náklady na provoz srovnávaného subjektu. Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné jeho podrobné závěry, kterými se ostatně zabýval rovněž krajský soud v odst. 28 odůvodnění napadeného rozsudku, nyní opakovat, a proto na ně se v podrobnostech odkazuje.

[40] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že stěžovatelka nesouhlasí se stanovením povinnosti, která nemusí přesně odpovídat její skutečné daňové realitě. Bylo však na ní, aby (nehledě na povinnost dodržovat zákon při vedení a uchování daňové evidence) uvedla, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložila odpovídajícími důkazy. Neučinila-li tak a pouze setrvala na obecných tvrzeních nezákonnosti, resp. prezentovala pouze hypotetický výpočet odlišné daňové povinnosti, nelze toto považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti (obdobně viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 19/2013). Jinými slovy, stěžovatelka neunesla své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou jí správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené. Zároveň nemá Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě za to, že by se daňové orgány při stanovení DPH stěžovatelce podle pomůcek dopustily závažného excesu, že by výsledná daňová povinnost byla zcela zjevně nepřiměřená, případně že by při výběru pomůcek porušily ustanovení daňového řádu. I třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla proto v posuzovaném případě splněna.

[41] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud posoudil všechny sporné právní otázky správně, přičemž vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu věci a jeho závěry odpovídají skutečností patrným z daňového spisu. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. tak nebyly naplněny.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo

pokračování

na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a procesně úspěšnému žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. září 2024

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu