



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **ESSENS EUROPE SE**, se sídlem Zaoralova 3045/1e, Brno, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Chodská 1366/9, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2019, čj. 10140/19/5300-22442-707666, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2020, čj. 31 Af 40/2019-123,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) změnil žalobkyní nárokované nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a vyměřil jí daň platebními výměry ze dne 12. 9. 2017, čj. 3855517/17/3002-50521-706477 a čj. 3855643/17/3002-50521-706477, za zdaňovací období leden 2015 ve výši 5 176 908 Kč a za zdaňovací období únor 2015 ve výši 4 780 772 Kč. Správce daně stanovil daň podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle pomůcek. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím snížil vyměřenou daň za zdaňovací období leden 2015 na částku 252 086 Kč a za zdaňovací období únor 2015 na částku 109 706 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou, kterou Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Shrnul, že předmětem sporu byly pochybnosti o správnosti údajů v daňových přiznáních. Přijatá plnění o více než polovinu přesahovala uskutečněná plnění.

Správce daně vyzval žalobkyni k doložení skladových zásob. Žalobkyně požadované dokumenty nepředložila, ani se na opakované výzvy správce daně k jeho pochybnostem nevyjádřila. Proto správce daně vyměřil daň podle pomůcek. Soud se ztotožnil s žalovaným v závěru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly naplněny. Žalobkyně měla několik možností, jak prokázat skutečnosti uvedené v daňových tvrzeních, avšak zůstala nečinná. Předložení přehledu skladových zásob a sestavy s pohyby skladových zásob v odvolacím řízení není již relevantní. Správně zvolený přechod na pomůcky nelze v odvolacím řízení zvrátit dodatečnou aktivitou daňového subjektu. Pokynem správci daně k doplnění řízení z 28. 8. 2018 (dále jen „pokyn“), který mohl působit rozporuplně, žalovaný pouze prověřoval možnosti výběru vhodnějších pomůcek. Záměrem doplnění řízení nebyl návrat ke stanovení daně dokazováním. Výše daně byla stanovena dostatečně spolehlivým způsobem a obecné námitky žalobkyně ji nemohou zpochybnit. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Navržené důkazy (inventurní soupisy) soud neprovedl, jelikož nemohly přispět k dalšímu objasnění rozhodného skutkového stavu. Žalovaný neporušil zásadu legitimního očekávání, jelikož důkazní situace v předchozím řízení byla zjevně odlišná (žalobkyně nepředložila skladovou evidenci).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Namítá, že ji daň měla být stanovena dokazováním, jelikož doložila dostatečné množství důkazů. Přehled skladových zásob je pouze shrnutím toho, co vyplývá z již přeložených důkazů. Ze zákona ani judikatury neplyne, že by skladová evidence měla být představována jediným dokumentem. Ani případné nevedení skladové evidence nemůže automaticky vést k nemožnosti stanovení daně dokazováním (srov. bod 20 rozsudku NSS ze dne 9. 12. 2020, čj. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS). Obsahem skladové evidence není pohyb skladových položek, nýbrž stav zásob a jejich ocenění. Krajský soud dle stěžovatelky spatřuje jedinou pochybnost v nepředložení skladové evidence v požadované podobě.

[4] Správce daně i žalovaný disponovali stavem zásob k 1. 1. 2015, tudíž mohli stanovit daň dokazováním za pomoci faktur, dodacích listů a dalších předložených podkladů. Krajský soud a daňové orgány se nezabývali otázkou, zda a v jaké míře jsou předložené a správcem daně získané podklady schopny nahradit účetnictví. Krajský soud v bodě 29 napadeného rozsudku nedůvodně obhajuje obrat názoru žalovaného ve vztahu k pokynu. Žalovaný v bodě 10 pokynu uvedl, že v průběhu řízení nebylo zjištěno, že výše marže u tuzemských plnění se liší od plnění s dodáním do jiného členského státu a vývozu. Z toho důvodu nelze mít u dodání do jiného členského státu a vývozu marži za prokázanou, a u plnění s místem plnění v tuzemsku ji stanovit dle pomůcek. V bodě 51 napadeného rozhodnutí ovšem uvedl, že marže u tuzemských plnění a zahraničních plnění byla rozdílná. Z toho plyne nedůvěryhodný, rozporný a nezákonný postup žalovaného a porušení předvídatelnosti správního rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je rovněž nepřezkoumatelné, jelikož závěr o marži není nikterak odůvodněn. Pokud krajský soud v bodě 29 napadeného rozsudku tvrdí, že předcházející úvahy žalovaného nebyly úvahami konečnými, pak není jasné, v čem se důkazní situace změnila. Žalovaný náhle zamlčel a nezohlednil zásadní důkazy (dožádání) hovořící ve prospěch stěžovatelky. Správce daně dále v odvolacím řízení vydal dvě výzvy k prokázání skutečností ze dne 5. 9. 2018, z čehož je zřejmé, že vedl dokazování i v odvolacím řízení. Ačkoliv stěžovatelka předložila požadované důkazní prostředky, daň byla přesto stanovena podle pomůcek.

[5] Srovnávané subjekty neodpovídají ekonomické realitě stěžovatelky. Ta neměla ani možnost přezkoumat ekonomické údaje srovnávaných subjektů, jelikož relevantní dokumenty jsou součástí neveřejného spisu. Nejedná se o účelovou námitku, jak krajský soud uvedl v bodě 34 napadeného rozsudku, nýbrž racionální a logickou námitku v situaci, kdy stěžovatelka nemá

pokračování

možnost podrobně zanalyzovat srovnatelný subjekt. Krajský soud tak byl povinen nahradit procesní aktivitu stěžovatelky ohledně přiměřenosti pomůcek (bod 42 rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 185/2020). Správce daně vybral pouze jeden srovnatelný subjekt, ačkoli ekonomické údaje ostatních srovnatelných subjektů mohly mít za následek nižší daňovou povinnost. Krajský soud byl povinen tuto skutečnost zjistit (bod 48 rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 185/2020). Tvrzení krajského soudu v bodě 34 napadeného rozsudku, že po daňových orgánech nelze požadovat, aby u srovnatelných subjektů zkoumaly strukturu zboží, je nesprávné (náleží Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05).

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se argumentace stěžovatelky zcela míjí s předmětem sporu. Ke stanovení daně podle pomůcek došlo z důvodu pasivity stěžovatelky. Správce daně vydal 3 výzvy k prokázání skutečností. Na ty ovšem stěžovatelka nereagovala. Její argumentace, že skladová evidence může být tvořena vícero účetními záznamy, je absurdní. Vedení skladové evidence je její zákonnou povinností, kterou nemůže přenést na správce daně. Z podkladů nebylo možné provést porovnání změny množství konkrétních výrobků. Informace získané mezinárodním dožádáním nemohly skladovou evidenci nahradit. Požadavek správce daně nebyl nepřiměřený. Stěžovatelka účtovala o svých zásobách periodicky, tzv. způsobem B. Měla tedy povinnost kdykoli v průběhu účetního období prokázat stav zásob a jejich ocenění. Předložené přehledy skladových zásob v odvolacím řízení doložila opožděně a jejich věrohodnost byla zpochybněna. Bez skladové evidence nebylo možné zjistit, proč vykázala výrazně vyšší přijatá plnění, než uskutečněná plnění.

[7] Marže v rámci dodání zboží v tuzemsku byla rozdílná od marže uplatněné v rámci dodání zboží do jiného členského státu. V pokynu žalovaný neuvedl konečné úvahy. Jednalo se o procesní postup vůči správci daně, nikoliv stěžovatelce. Z pokynu jednoznačně vyplývá, že se stěžovatelka připravila o možnost stanovení daně dokazováním. V této fázi řízení šlo pouze o výběr vhodných pomůcek. V rámci odvolacího řízení nebylo provedeno dokazování za účelem stanovení daně dokazováním. Námitku ohledně nemožnosti seznámení se se srovnatelným subjektem stěžovatelka nenamítala v řízení před krajským soudem, tudíž je tato námitka nepřijatelná. V případě, že by k námitce Nejvyšší správní soud přihlédl, pak je nedůvodná. Vybraná pomůcka je vhodná a přiměřená. Požadavek na zjištění zakázek vybočujících z běžné obchodní činnosti a zohlednění kritéria struktury zboží je nadbytečný. Za výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu nelze považovat výběr srovnatelného subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006-114, č. 1223/2007 Sb. NSS a ze dne 26. 7. 2017, čj. 6 Afs 224/2016-40). Stěžovatelka neuvedla, v čem konkrétně spatřuje nereálnost či nepřiměřenost vypočtené daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda je napadený rozsudek krajského soudu přezkoumatelný. Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí i rozsudku. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí shledává ve změně názoru žalovaného ohledně marže u tuzemských plnění v průběhu odvolacího řízení. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku shledává v závěru soudu, že předcházející úvahy žalovaného v pokynu nebyly úvahami konečnými. Krajský soud ovšem nevysvětlil, v čem se tak zásadně změnila důkazní situace, aby mohlo dojít ke změně závěrů žalovaného.

[10] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné,

kteří je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[11] Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je srozumitelné a opřeno o dostatek relevantních důvodů. Tvrzení stěžovatelky, že závěr žalovaného se v průběhu odvolacího řízení bezdůvodně změnil, nemá sám o sobě vliv na přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Pokud tedy krajský soud napadené rozhodnutí přezkoumal, nezatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani z druhého namítaného důvodu. Krajský soud v bodě 29 uvedl, že úvahy z pokynu nejsou konečnými a jednalo se o procesní postup žalovaného vůči správci daně. Připustil, že žalovaný podnikal poněkud matoucí kroky vůči správci daně (nikoliv stěžovatelce), které ovšem nezakládají nezákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud pro tento svůj závěr uvedl dostatečné důvody. Samotný nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu a s jeho právním hodnocením nepřezkoumatelnost rozsudku nezakládá.

[12] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného dále zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[13] Stěžovatelka v kasační stížnosti mimo jiné uvedla, že žalovaný náhle zamlčel a nezohlednil zásadní důkazy v její prospěch, a to konkrétně mezinárodní dožádání. K této námitce se vyjádřil již krajský soud v bodě 22 napadeného rozsudku. Uvedl, že dožádání správce daně se týkala zdaňovacího období roku 2014 a informace získané o dodávkách zboží dvěma odběratelům jistě nemohou nahradit přehled skladových zásob. Stěžovatelka ovšem v kasační stížnosti pouze zopakovala svoji žalobní námitku, aniž by jakkoliv reagovala na její vypořádání krajským soudem. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedenou kasační námitku nelze projednat, neboť nesměruje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu (nejedná se pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku).

[14] Jde-li o námitky stěžovatelky, které jsou projednatelné (k argumentaci žalovaného k nepřípustnosti námitky ohledně nemožnosti seznámení se se srovnatelným subjektem viz bod [30] tohoto rozsudku), je nutno úvodem vymezit, že předmětem sporu je otázka splnění podmínek ke stanovení daně podle pomůcek a jejich přiměřenost. Nejvyšší správní soud shrnuje, že ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek musejí být splněny tři podmínky: 1. stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn,

pokračování

ale i povinen stanovit daň za použití pomůcek (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2012, čj. 7 Afs 89/2011-60).

[15] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2020, čj. 1 Afs 174/2019-34, ze dne 22. 8. 2013, čj. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012-65, nebo ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[16] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (§ 98 daňového řádu). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.

[17] Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy. (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, rozsudek čj. 1 Afs 21/2013-66, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103).

[18] Podmínkami pro stanovení daně podle pomůcek se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, v němž ve výroku vyslovil následující: „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.“

[19] K nesplnění podmínek stanovení daně podle pomůcek stěžovatelka uvedla, že předložila dostatečné množství důkazů, tudíž správce daně měl daň vyměřit dokazováním. Nepředložení skladové evidence v požadované podobě není podle stěžovatelky způsobilé zapříčinit nemožnost stanovení daně dokazováním.

[20] Nejvyšší správní soud ověřil, že v nyní posuzované věci správce daně vyzval stěžovatelku výzvou ze dne 8. 3. 2016 k předložení přehledů skladových zásob. Poté co na tuto výzvu stěžovatelka nereagovala, vydal výzvy ze dne 27. 4. 2016 a 18. 7. 2016 k prokázání správnosti údajů na ř. 1 a 2 daňových příznáních (pozn. NSS: tyto řádky zahrnují dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), a to jakýmkoli důkazními prostředky. Tyto výzvy správce daně odůvodnil tím, že přijatá plnění v kontrolovaných obdobích významně přesahovala plnění uskutečněná. Správce daně nemohl provést porovnání změny množství konkrétních výrobků dle skladové evidence s pohybem množství konkrétních výrobků dle daňových dokladů. V poučení všech tří výzev je uvedeno, že nesplní-li daňový subjekt některou ze svých zákonných povinností při dokazování, a v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním, správce daně stanoví daň podle pomůcek. Ani na jednu výzvu stěžovatelka nereagovala. Ve sdělení výsledku kontrolního zjištění ze dne 17. 5. 2017 správce daně v rámci objasnění důvodu, proč daň nelze stanovit dokazováním a je třeba tak učinit podle pomůcek, odkázal na § 9 odst. 7 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ze kterého plyne, že účtuje-li stěžovatelka o zásobách periodicky způsobem B, účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Tento způsob mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Protože stěžovatelka skladovou evidenci nepředložila, nemohl správce daně určit, zda a v jakém rozsahu bylo zboží použito k ekonomické činnosti stěžovatelky. Z vykazovaných plnění přitom plyne, že převažují přijatá plnění nad uskutečněnými, a to nejen za kontrolovaná období, ale i za celé období roku 2015, resp. roku 2014 a 2013. Dochází k postupnému navyšování zásob (dle zveřejněných účetních závěrek), a to v řádech milionů, resp. desítek milionů korun. Z toho správce daně dovozuje, že stěžovatelka nemá adekvátní odbyt a nemá takovou ekonomickou aktivitu (ve srovnání s rostoucí hodnotou vykazovaných skladových zásob, které nejsou obvyklé, a to ani v porovnání s vybranými srovnatelnými subjekty). Ani v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním stěžovatelka skladovou evidenci ani jiné důkazy nepředložila.

[21] Nejvyšší správní soud konstatuje, že první podmínka ke stanovení daně podle pomůcek, tj. nesplnění zákonné povinnosti při dokazování, byla splněna. Stěžovatelka na sdělené pochybnosti správce daně a jeho výzvy k předložení důkazních prostředků nereagovala. Zůstala pasivní. Svoji argumentaci nyní staví na tom, že daňovým orgánům předložila řadu jiných podkladů (např. daňové doklady, dodací listy, hlavní knihu, účetní deník apod.). Tyto podklady ovšem nemohly samy o sobě věrohodně prokázat skutečný stav skladových zásob a jejich ocenění, resp. vyvrátit vážné a důvodné pochybnosti správce daně, které správce daně vyjádřil ve výzvách a zopakoval je i ve sdělení výsledku kontrolního zjištění, a které stěžovatelka v kasační stížnosti nespornuje ani nijak neobjasňuje.

[22] Stěžovatelka tvrdí, že přehled skladových zásob je pouze shrnutím toho, co vyplývá z již přeložených důkazů. Ze zákona ani judikatury neplyne, že by skladová evidence měla být představována jediným dokumentem. Obsahem skladové evidence není pohyb skladových položek, nýbrž stav zásob a jejich ocenění. Ani případné nevedení skladové evidence nemůže automaticky vést k nemožnosti stanovení daně dokazováním.

[23] Stěžovatelce lze dát za pravdu pouze v tom, že případné nevedení skladové evidence nemůže vést automaticky ke stanovení daně dle pomůcek. Takový závěr ovšem správce daně, žalovaný ani krajský soud nečinili. Jejich závěr o nemožnosti stanovení daně dokazováním totiž není postaven jen na nepředložení skladové evidence, ale na nepředložení žádných dokladů, které by ji mohly nahradit a prokázat přehled skladových zásob. Krajský soud k tomu v bodě 17 napadeného rozsudku uvedl, že samotné přijaté a vystavené daňové doklady nejsou pro

pokračování

osvědčení takové skutečnosti dostatečné, existují-li pochybnosti o jejich průkaznosti. S tímto závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Potřebu předložit relevantní důkazní prostředky, které by ve svém souhrnu mohly věrně ilustrovat pohyb jednotlivých druhů zboží, ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 185/2020 (srov. bod 21 a následující tohoto rozsudku), jehož závěrů, byť nikoli přímo těchto, se stěžovatelka dovolává. V tomto rozsudku NSS také zdůraznil, že z právních předpisů jednoznačně plyne potřeba vést skladovou evidenci o zásobách tak, aby z ní bylo možno rozhodně údaje o stavu skladu vyčíst i v průběhu zdaňovacího období, nikoliv jen na jeho konci po sepsání inventurních soupisů (bod 16 rozsudku). V nyní posuzované věci je důkazní situace v zásadě totožná. Správce daně zpochybnil předložené účetnictví stěžovatelky, jelikož přijatá plnění nejen v kontrolovaných obdobích významně přesahovala plnění uskutečněná (srov. bod [20] tohoto rozsudku). Z tohoto důvodu požadoval předložení takových důkazních prostředků, které by odůvodnily významně vyšší přijatá plnění oproti uskutečněným plněním (např. přehled skladových zásob, jednotlivé skladové karty zásob apod.). Stěžovatelka proti tomu argumentuje možností nahrazení skladové evidence kombinací jiných předložených důkazů, zejména přehledem skladových zásob k 31. 12. 2014 a daňovými doklady. Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že skladová evidence, popř. jiný důkazní prostředek osvědčující stav a pohyb zboží na skladě, měla sloužit právě ke kontrole správnosti daňových dokladů stěžovatelky. Z logiky věci tak není možné vyvrátit pochyby správce daně pouze zpochybněnými důkazy (například tedy daňovými doklady). Správce daně navíc v doplnění spisového materiálu z 19. 12. 2018 uvedl, že na některých daňových dokladech je uveden pouze obecný název zboží, ze kterého není zřejmá konkrétní skladová položka. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že přehled skladových zásob k 31. 12. 2014 nemá výpovědní hodnotu k pohybu zboží na skladě za nyní posuzovaná zdaňovací období. Lze z něj pouze dovodit počáteční stav zásob na skladě pro zdaňovací období leden 2015, což pro je stanovení daně nedostatečné. Pochybnosti daňových orgánů o neúměrně zvyšovaných zásobách přitom mohla stěžovatelka vyvrátit nejen skladovou evidencí (kterou byla povinna vést), ale také jinými nezpochybněnými důkazy (například výsledkem mimořádné inventarizace, kterou by prokázala skutečný stav skladových zásob). Během daňové kontroly ovšem žádné správci daně nepředložila, ale ani pochybnosti správce daně ohledně výrazného rozdílu mezi přijatými a uskutečněnými plněními žádným způsobem neobjasnila.

[24] Stěžovatelka rovněž rozporuje druhou podmínku stanovení daně dle pomůcek, tj. kvůli nesplnění povinnosti při dokazování nebylo možno stanovit daň dokazováním. Její tvrzení, že se krajský soud ani žalovaný nezabývali vypovídající hodnotou předložených důkazních prostředků ve vztahu ke stanovení daně dokazováním, není pravdivé. Krajský soud totiž v bodech 16 a 17 uvedl, že bez předložení přehledu skladových zásob, případně důkazů jej nahrazujících, není správce daně s to posoudit, zda výrazný rozdíl mezi přijatými a uskutečněnými plněními je v souladu se skutečností. Samotné přijaté a vystavené daňové doklady přitom nejsou pro osvědčení takové skutečnosti dostatečné, existují-li pochybnosti o jejich průkaznosti. Obdobně se vyjádřil žalovaný v bodě 36 napadeného rozhodnutí, který tam uvedl, že pro chybějící skladovou evidenci nemohl reálně ověřit návaznost vykázaných plnění na daňové doklady a pohyby na skladu.

[25] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v důsledku prvotního nedoložení dodatkových evidencí (skladové evidence) nebylo ani ve spojení s jinými předloženými podklady možné stanovit daň dokazováním (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže stěžovatelka neprokázala skutečnosti, které sama tvrdila, správce daně nemohl tyto skutečnosti prokazovat za ní. Námitka stěžovatelky, že daň bylo možné stanovit dokazováním, proto není důvodná.

[26] Stěžovatelka dále vznesla námitky proti postupu žalovaného v průběhu odvolacího řízení. Konkrétně namítala změnu názoru žalovaného na výši marží u dodání zboží do jiného členského státu a vývozu a u tuzemského plnění v pokynu (z toho plyne, že nebylo zjištěno, že výše marže byla různá) a následně v napadeném rozhodnutí (dle jeho bodu 51 byla marže u tuzemských plnění a zahraničních plnění byla rozdílná). S obdobně formulovanou žalobní námitkou se krajský soud vypořádal v bodě 29 napadeného rozsudku tak, že úvahy uvedené v pokynu nebyly úvahami definitivními. Šlo o procesní postup směřovaný ke správci daně ohledně volby nejvhodnějších pomůcek. Za rozhodující krajský soud považoval úvahy plynoucí z bodu 51 napadeného rozhodnutí. V něm žalovaný uvedl, že z předložených daňových dokladů vyplývá, že marže u zboží dodávaného v tuzemsku byla rozdílná od marže uplatněné v rámci dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží. Tato skutečnost následně odůvodňovala určení marže u tuzemských plnění za pomoci srovnatelného subjektu, nikoli použitím marže uplatňované žalobcem u dodávek do zahraničí. S těmito závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Dílčí chybný závěr vyslovený ze strany žalovaného v průběhu odvolacího řízení vůči správci daně nemůže znamenat, že tento závěr nelze následně přehodnotit. Nemůže znamenat automatickou nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Z hlediska předvídatelnosti rozhodnutí žalovaného pro stěžovatelku považuje Nejvyšší správní soud za podstatné, že totéž, co žalovaný ohledně marží uvedl v bodě 51 rozhodnutí, uvedl již v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 1. 2. 2019, kde v bodě 34 žalovaný konstatoval, že z předložených daňových dokladů bylo zjištěno, že marže, která byla uplatněna v rámci dodání zboží v tuzemsku, byla rozdílná od marže, která byla uplatněna v rámci dodání zboží do jiného členského státu a při vývozu zboží. Žalovaný jistě mohl výslovně uvést, že došel k jinému závěru než dříve v pokynu. Pokud tak neučinil, nelze z toho ale dovozovat překvapivost, a tedy nezákonnost jeho rozhodnutí, neboť žalovaný stěžovatelku se svými závěry seznámil před vydáním napadeného rozhodnutí.

[27] Stěžovatelka dále poukazovala na to, že v průběhu odvolacího řízení bylo prováděno dokazování, čímž žalovaný fakticky popřel, že byly splněny podmínky pro přechod způsobu stanovení daně z dokazování na pomůcky. To podle stěžovatelky potvrzují i dvě výzvy správce daně z 5. 9. 2018. Krajský soud k této otázce v bodě 28 připustil, že požadavky žalovaného vůči správci daně v pokynu mohou v porovnání s odůvodněním napadeného rozhodnutí působit poněkud rozporuplně. Žalovaný ovšem podnikal matoucí kroky vůči správci daně (nikoliv vůči stěžovatelce), které proto nezakládají nezákonnost napadeného rozhodnutí. Procesní pokyn žalovaného vůči správci daně v odvolacím řízení nemohl ve stěžovatelce vzbudit jakákoli očekávání, že by snad daň mohla být v odvolacím řízení stanovena dokazováním. Sám žalovaný navíc v pokynu jednoznačně uvedl, že se stěžovatelka nepředložením požadovaných dokumentů správci daně v prvostupňovém řízení o tuto možnost připravila.

[28] Nejvyšší správní soud ověřil, že se v bodě 12 pokynu žalovaný ztotožnil se správcem daně stran stanovení daně pomůckami. Zároveň však dodal, že je nutné pro stanovení daně zvolit vhodnější pomůcky. V bodě 15 pokynu dále poněkud nesystematicky zavázal správce daně k opakovanému vyzvání stěžovatelky k předložení evidence, ze které bude zřejmá vzájemná návaznost mezi přijatými a uskutečněnými plněními. V rámci doplnění řízení správce daně proto vyzval stěžovatelku k doložení skladové evidence výzvou ze dne 5. 9. 2018, čj. 4039548/18/3003-60565-711758, v jejímž odůvodnění uvedl, že stěžovatelka nepředložila průběžně vedenou skladovou evidenci, tudíž má správce daně pochybnosti o vzájemné návaznosti přijatých a uskutečněných plnění. Není pochyb o tom, že tato výzva vydaná v rámci odvolacího řízení byla postupem nadbytečným, v tom dává Nejvyšší správní soud stěžovatelce zapravdu. Dodatečným předložením přehledů skladových zásob a přehledů o pohybech skladových zásob již stěžovatelka nemohla nahradit svoji pasivitu v prvostupňovém řízení. Jak již správně uvedli krajský soud i žalovaný, pro přezkum oprávněnosti přechodu na pomůcky

pokračování

při stanovení daňové povinnosti daňového subjektu je rozhodný skutkový stav zjištěný před správcem daně, tj. k okamžiku vydání prvostupňového rozhodnutí (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2007-75). Nadbytečnost této výzvy ostatně v bodě 112 svého rozhodnutí připustil již i žalovaný. Tento nadbytečný krok tedy nemohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala i ve vztahu ke třetí podmínce stanovení daně podle pomůcek. Namítala, že srovnávané subjekty neodpovídají její ekonomické realitě. Neměla ani možnost přezkoumat ekonomické údaje srovnávaných subjektů, jelikož relevantní dokumenty jsou součástí neveřejného spisu. Krajský soud tak byl povinen nahradit procesní aktivitu stěžovatelky ohledně přiměřenosti pomůcek (srov. bod 42 rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 185/2020). Správce daně vybral pouze jeden srovnatelný subjekt, což mohlo mít za následek nižší daňovou povinnost. Krajský soud byl povinen tuto skutečnost zjistit (srov. bod 48 rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 185/2020). Tvrzení krajského soudu v bodě 34 napadeného rozsudku, že po daňových orgánech nelze požadovat, aby u srovnatelných subjektů zkoumaly strukturu zboží, je podle stěžovatelky nesprávné (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05).

[30] Nejvyšší správní soud, vzhledem k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, předně konstatuje, že námitka je přípustná, jelikož stěžovatelka namítá pochybení postupu krajského soudu, který podle jejího tvrzení měl nahradit procesní aktivitu stěžovatelky ohledně přiměřenosti pomůcek. Pro posouzení této kasační námítky je důležité připomenout, co stěžovatelka namítala v žalobě. Tam pouze uvedla, že při výběru srovnatelných subjektů postupoval správce daně nepřiměřeně a netransparentně. Správce daně použil pouze obecné a nepřezkoumatelné informace o srovnatelných subjektech, nevzal v potaz skutečně obchodovaný sortiment, nezhodnotil možné zkreslení ekonomických výsledků a neposuzoval strukturu zboží.

[31] Krajský soud považoval námítky stěžovatelky ohledně srovnatelného subjektu za obecné. Uvedl, že daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se tedy může týkat toliko „celkového“ výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2017, čj. 10 Afs 371/2017-69). Stěžovatelka uvádí pouze obecná tvrzení o srovnatelných subjektech a jimi obchodovaném zboží, z čehož dovozuje nepřiměřenost a netransparentnost vybraných srovnatelných subjektů. Neuvádí ale žádné konkrétní skutečnosti ohledně nereálnosti a nepřiměřenosti výše výsledné daně. Správce daně podle krajského soudu získal přesné a důvěryhodné informace o daných subjektech z úředních evidencí a při místních šetřeních, a to ohledně předmětu podnikání, lokality podnikání, zdaňovacího období, komodity, počtu zaměstnanců, údajů k přiznání k DPH, výše skladových zásob a způsobu vedení skladové evidence. Po daňových orgánech nelze podle krajského soudu vyžadovat, aby u srovnatelných subjektů zkoumaly strukturu zboží, či potenciální možnost realizace zakázek vybočujících z jejich běžné obchodní činnosti.

[32] Nejvyšší správní soud se s hodnocením krajského soudu ztotožňuje. V nyní posuzované situaci nelze dát stěžovateli za pravdu, že krajský soud měl nahradit její procesní aktivitu. Jak plyne z rozsudku ze dne 12. 5. 2020, čj. 5 Afs 189/2019-37, *GODOTEX*, krajský soud má povinnost zhodnotit obsah vyhledávací části spisu v kontextu žalobních námitek. Žalobní námítky stěžovatelky ovšem pro svoji obecnost nebyly způsobilé rozporovat výsledně stanovenou daň. Za takové situace nelze po krajském soudu požadovat, aby ze své vlastní iniciativy nahradil procesní aktivitu stěžovatelky ve vztahu k výsledné dani, proti které sama ani nebrojila. Stěžovatelka se opakovaně dovolává rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 185/2020, pomíjí však, že v této věci stěžovatelka práci správce daně s pomůckami vytýkala řadu konkrétních věcí

(srov. bod 41 tohoto rozsudku), zatímco v nyní posuzované věci k výši daně stanovené podle pomůcek konkrétněji nenamítala nic. Podle judikatury přitom může daňový subjekt namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout excesy správce daně při použití pomůcek. 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 odrážela realitu daňového subjektu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně [rozsudek ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, S CLUB, část IV. b)].

[33] V nyní posuzované věci využil správce daně hned několik kritérií k výběru srovnatelného subjektu, jak plyne mj. z bodu 55 napadeného rozhodnutí a z bodu 34 napadeného rozsudku. Mezi ně patří předmět podnikání, lokalita, zdaňovací období, komodita, počet zaměstnanců, údaje v daňových přiznáních, výše skladových zásob (především zboží) a způsob vedení skladové evidence. Nastavená kritéria plně vyhovují judikatuře správních soudů (rozsudky NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011-75, ze dne 13. 11. 2014, čj. 9 Afs 77/2013-67, ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69) i nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, jehož se stěžovatelka dovolává. Posuzování struktury zboží je v nyní posuzovaném případě nadbytečné, jelikož se do výběru srovnatelného subjektu promítla jak obchodovaná komodita, tak předmět podnikání. Dle Nejvyššího správního soudu se jedná (stejně jako potenciální možnost realizace zakázek vybočujících z jejich běžné obchodní činnosti) právě o námitky, jež míří na jednu z nekonečné řady myslitelných rozdílů mezi srovnávaným subjektem a stěžovatelkou, aniž by mohla dostatečně zpochybnit spolehlivost výsledně stanovené daně. Z bodu 92 rozsudku ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017-69, totiž plyne, že „[p]o správci daně ovšem nelze požadovat, aby při výběru komparátů naprosto vyčerpávajícím způsobem popsal a odůvodnil, proč je ten který podnikatel srovnatelný s daňovým subjektem. Tím by zcela jistě nedostál zásadě rychlosti a hospodárnosti daňového řízení (§ 7 daňového řádu). Kromě uvedených faktorů (obrat, celá historie, zaměstnanci apod.) lze totiž porovnávat dle řady dalších vlastností a specifík jednotlivých podnikatelů a vždy tak nalézt nějaký „pádny“ důvod, proč vybraného podnikatele nelze považovat za srovnatelný subjekt. Úkolem správce daně je uvést přesvědčivé důvody, proč lze vybraného podnikatele považovat za srovnatelný subjekt, a nikoliv vyvracet nekonečnou řadu myslitelných rozdílů mezi tímto podnikatelem a daňovým subjektem.“

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 9. září 2022

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu