



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **J. B.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen Mgr. Ing. Janem Krejsou, advokátem,
sídlem Na Florenci 2116/15, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení za řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 111/2016-54, ve výši 19 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2011057/15/2501-50522-506666, č. j. 2011096/15/2501-50522-506666, č. j. 2011119/15/2501-50522-506666, č. j. 2011140/15/2501-50522-506666, č. j. 2011161/15/2501-50522-506666, č. j. 2011169/15/2501-50522-506666, č. j. 2011174/15/2501-50522-506666 a č. j. 2011189/15/2501-50522-506666. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci podle pomůcek daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně, a to dodatečným platebním výměrem č. j. 2011057/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 1 597 134 Kč a penále ve výši 319 426 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011096/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období leden 2012 ve výši 626 791 Kč a penále ve výši 125 394 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011119/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období únor 2012 ve výši 443 740 Kč a penále ve výši 88 748 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011140/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období březen 2012 ve výši 360 496 Kč a penále ve výši 72 099 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011161/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období květen 2012 ve výši 76 263 Kč a penále ve výši 15 252 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011169/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období červen 2012 ve výši 1 163 417 Kč a penále ve výši 232 683 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 2011174/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období červenec 2012 ve výši 553 776 Kč a penále ve výši 110 755 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 2011189/15/2501-50522-506666 DPH za zdaňovací období srpen 2012 ve výši 206 169 Kč a penále ve výši 41 233 Kč. Žalobce se zároveň v žalobě domáhal toho, aby soud zrušil dodatečné platební výměry správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce nejprve poukázal na to, že se v posuzovaném období zabýval nákupem a prodejem spotřební elektroniky, a to zejména televizí. Jeho podnikatelská činnost spočívala v nákupu zboží ve skladech a jeho prodeji odběratelům, zejména kamenným obchodům s elektronikou a e-shopům, přičemž zboží převážel žalobce svým osobním vozem. S ohledem na skutečnost, že zboží nakupoval zpravidla na základě objednávek odběratelů, nebylo zboží dlouhodobě skladováno, naopak bylo zpravidla bezodkladně dodáno odběrateli. Tomu odpovídala i skutečnost, že nepotřeboval vést podrobně skladovou evidenci. Zdůraznil, že k rozdílům mezi nakoupeným a prodaným zbožím docházelo pouze výjimečně např. v situacích, kdy se zboží poškodilo při přepravě.
3. Uvedl, že podal stížnost na postup správce daně v rámci projednání daňové kontroly, protože neměl možnost se vyjádřit k prováděným důkazům. Zdůraznil, že § 261 odst. 5 daňového řádu jednoznačně ukládá, že stížnost proti postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Stejně tak musí být dle § 261 odst. 6 daňového řádu projednána i žádost, aby nejbližší nadřízený správce daně prošetřil způsob vyřízení stížnosti, přičemž žalobce podal tuto žádost dne 14. 12. 2015. Konstatoval, že jeho stížnost i žádost o prošetření vyřízení stížnosti byly vyřízeny až po Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ukončení daňové kontroly, neboť odpověď na stížnost mu byla oznámena dne 2. 12. 2015 a odpověď na žádost o prošetření vyřízení stížnosti mu byla oznámena dne 29. 2. 2016. Uvedl, že daňové orgány zatížily daňovou kontrolu a svůj postup procesní vadou, která má za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci, přičemž projednání stížnosti mohlo zásadně ovlivnit stanovení základu daně a případně neuplatnění pomůcek správcem daně.

4. Konstatoval, že pochybnosti správce daně vyplynuly primárně z rozdílu mezi nakoupeným a prodaným zbožím, přičemž za zdaňovací období roku 2011 činil rozdíl 27 ks ze 766 ks zboží (cca 3,5 %) a za leden až srpen 2012 to bylo 39 ks z celkových 2 008 ks (cca 1,9 %). Samotná skutečnost, že údajné pochybení se týkalo malého procenta zboží, podle žalobce prokazuje, že zcela dominantní část jeho evidence nebyla zpochybněna, resp. byla správcem daně uznána. Byl proto toho názoru, že použití pomůcek bylo neoprávněným stanovením daně. Jestliže měl správce daně pochybnosti o jednotkách procent nakoupeného zboží a neuznal předložené důkazy, bezpochyby měl dle žalobce možnost doměřit daň dokazováním a doměřit daň ze zjištěného rozdílu. Zdůraznil, že to není důvod, aby více než 95 %, resp. 98 % ostatního zboží bylo doměřeno dle pomůcek, protože zcela dominantní část evidence žalobce nebyla zpochybněna, a naopak byla využita při vyměření daně. Poukázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, která připouští použití pomůcek pouze za předpokladu, že je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, a odkázal na usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 5 Afs 27/2015. Uvedl, že pokud Nejvyšší správní soud nepřipouští použití pomůcek při zpochybnění účetnictví v případě dosahujícím 30 % výdajů, pak je dle žalobce zcela neadekvátní použití pomůcek při rozporech v řádu jednotek procent, které byly navíc dalším dokazováním zdůvodněny.
5. Upozornil na to, že došlo k faktickému porušení způsobu, jakým mají být pomůcky použity. Jestliže naprostá většina evidence žalobce nebyla zpochybněna, neměl správce daně přistupovat k použití pomůcek, protože jako pomůcky byly převážně použity údaje předložené žalobcem. Došlo tak fakticky ke kombinaci dokazování a použití pomůcek, což judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2003) odmítla.
6. Zdůraznil, že v daňovém řízení předložil dvě listiny, kterými prokázal ekologickou likvidaci zboží, a to protokol o likvidaci zásob (2 ks televizorů Samsung typ UE55D8000, 10 ks televizorů Samsung typ UE40D7000, 3 ks televizorů Samsung typ UE48D8000 a 4 ks televizorů Samsung typ UE46D7000; datum likvidace 15. 12. 2011) a potvrzení o ekologické likvidaci (2 ks televizorů Samsung typ UE55D8000, 10 ks televizorů Samsung typ UE40D7000, 3 ks televizorů Samsung typ UE48D8000 a 4 ks televizorů Samsung typ UE46D7000; datum likvidace 15. 12. 2011, opatřené razítkem společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. a parařou blíže neuvedené osoby). Jako další důkazy žalobce předložil dobropisy od F. M. – EURONICS TPD. a čestné prohlášení servisní společnosti, která kontrolovala, zda je možné poškozené televizory za přijatelné náklady opravit. Namítal, že správce daně kontaktoval příslušné osoby, které likvidaci televizorů provedly, a ty na dotaz správce daně identifikovaly sklad, kde došlo k likvidaci zboží, i osobu, která dokumenty vystavila, správce daně však žádným způsobem tyto důkazní prostředky nevyužil při stanovení daně. Upozornil na to, že odmítnutí důkazních prostředků nebylo možné založit na chybném označení jednoho typu televizoru Samsung typ UE55D8000, když v potvrzení o ekologické likvidaci byla uvedena navíc jedna nula na konci číselného kódu. V tomto případě se jednalo jednoznačně o písarskou chybu, kterou žalobce vysvětlil ve vyjádření z 19. 5. 2016, ve kterém uvedl, že nemohlo dojít k záměně, protože takový typ televizoru neexistoval. Podle názoru žalobce daňové orgány porušily zásadu daňového Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řízení, podle které hodnotí všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlíží ke všemu, co vyšlo při správě daní najevo. Odmítnutí zohlednit likvidace daných televizorů znamená i porušení zásad, podle kterých lze vyměřit daň podle pomůcek, protože správce daně je povinen při stanovení daně dle pomůcek přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Jestliže tedy žalobce prokázal likvidaci uvedených televizorů, měl správce daně tuto skutečnost promítnout do stanovení výše daně, protože je zřejmé, že žalobce nemohl dosáhnout žádného zdanitelného příjmu z televizorů, které ekologicky zlikvidoval. Podle žalobce byl postup daňových orgánů i v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 35/2011-75, jehož závěry citoval.

7. Největší pochybení spatřoval žalobce v tom, že správce daně neuznal osvobození od daně při dodání do jiného členského státu, přičemž na základě tohoto kroku mu bylo doměřeno DPH. Poukázal na to, že k dodání zboží do jiného členského státu předkládal důkazy, které byl schopen v daném období získat, avšak správce daně je odmítl uznat, aniž by měl jakékoli indicie o tom, že zboží nebylo dodáno do jiného členského státu a bylo prodáno v České republice. Zdůraznil, že dle § 64 odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o DPH”) lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněnce třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky. Dodání zboží bylo přitom potvrzeno datem předání, razítkem a podpisem odběratele na všech fakturách, jejichž stejnopis byl při osobním předání předán odběrateli. Uvedené identifikační údaje byly doplněny německým textem *Ware erhalten* (zboží předáno). Konstatoval, že splnil požadavky, které na něj pro prokázání dodání do jiného členského státu klade § 64 odst. 5 zákona o DPH. Správce daně tato prohlášení nijak nezpochybnil a nespecifikoval jakékoli skutečnosti, které by mohly vést k závěru o nevěrohodnosti těchto prohlášení. Žalobce se domníval, že těmito prohlášením by v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 14/2010 měla být přikládána vyšší důkazní síla. Shrnl, že samotné prohlášení uvedené na daňových dokladech by proto mělo být dostatečným důkazem o dodání zboží do jiného členského státu, protože zákon o DPH jiný důkaz nevyžaduje. Skutečnost, že potvrzení jsou autentická, bylo dle žalobce možno dovodit i z drobností, které jsou při jejich podrobné prohlídce zjevné. Poukázal na to, že např. na daňovém dokladu č. 180 z 23. 1. 2012 bylo doplněno „3 davon Nass!“ (3 z toho mokrá, při dopravě obal zboží zvlhnul) a o tyto 3 ks byl snížen počet odebraných kusů a na dokladu č. 189 bylo doplněno „PS43 E490 nur 6 stk. erhalten, rest komplet!“ (PS43 E490 jen 6 kusů obdrženo, ostatní kompletní) a o příslušný počet byl snížen počet fakturovaného zboží. Dále zdůraznil, že vzhled písma se na jednotlivých prohlášeních liší a že na daňových dokladech byla na žádost odběratelů doplněna i registrační značka vozidla. Uvedl, že je velmi nepravděpodobné, že by falšoval daňové doklady, potvrzení podepsaná několika různými odběrateli a ještě k tomu uváděl na těchto potvrzeních různé poznámky o jednotlivých poškozeních, případně registrační značky vozidel. Podle žalobce proto neobstojí argument správce daně o tom, že k prokázání dodání do jiného členského státu nepostačují formálně bezvadné dokumenty, neboť ze samotných dokumentů lze na základě jednotlivých znaků dovodit, že k dodání zboží skutečně došlo.

8. Akcentoval, že dodání zboží do jiného členského státu podpořil i zvláště vydanými potvrzeními o převzetí zboží v letech 2011 a 2012 od společností Kant-Studio-electronic-Handels GmbH. (dále jen „Kant“), LCD Berlin Electronic Handels GmbH. (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

„LCD“), Sameurope International GmbH. (dále jen „Sameurope“) a ARB Gross und Einzelhandelsgesellschaft GmbH. (dále jen „ARB“). Správce daně tato potvrzení zhodnotil tak, že neprokazují, že zboží bylo skutečně přepraveno uvedeným společností v Německu; daná potvrzení jsou naprosto shodná, liší se pouze v číslech faktur a razítkem, přičemž na potvrzeních není uvedeno datum, kdy byla vyhotovena. Takové hodnocení je dle názoru žalobce zcela v rozporu se zásadami hodnocení důkazů, neboť správce daně neuvedl žádné relevantní důvody, proč by tato potvrzení neměla být považována za způsobilá prokázat, že zboží bylo dodáno uvedeným odběratelům do jiného členského státu. Konstatoval, že potvrzení jsou shodná, protože jejich znění sám zpracoval (z důvodů prezentovaných správcem daně v průběhu daňové kontroly) a požádal o jejich potvrzení ze strany odběratelů. Žalobci nebylo zřejmé, v čem by se zvýšila jejich důkazní hodnota a jaký význam by mělo mít, pokud by se lišil jejich obsah. Skutečnost, že na potvrzeních není uvedeno datum, nic nemění na jejich vypovídací hodnotě. Potvrzení jednoznačně prokazují, že zboží identifikované dle čísel faktur, které jsou datované, bylo dodáno do jiného členského státu odběratelům. Podotkl, že zákonem předpokládaná písemná prohlášení o dodání zboží do jiného členského státu by sama o sobě měla být dostačující k prokázání dodání do jiného členského státu, a to i v souladu s judikaturou Soudního dvoru Evropské unie, zejména rozsudkem č. 409/04 ve věci Teleos. Tvzení správce daně, že žalobce nedoložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by dokazovaly, že zboží bylo dodáno uvedeným odběratelům do jiného členského státu, např. že nebyly doloženy sestavy daných společností, je ve světle uvedených skutečností zcela zarážející, neboť odběratelé opakovaně potvrdili, že převzali zboží identifikované jednotlivými fakturami.

9. Konstatoval, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že dodání zboží do jiného členského státu nebylo v rámci mezinárodní spolupráce prokázáno. Zdůraznil, že to ovšem neznamená, že by tyto skutečnosti německá daňová správa negovala, ale pouze to, že se v průběhu daňové kontroly nevyjádřila. Z hlediska procesních pravidel dokazování je nepřipustné, aby správce daně k tíži žalobce přičítal absenci komunikace s německou daňovou správou, kterou neměl žalobce možnost ovlivnit ani se k ní nemohl účinně vyjádřit, protože správce daně mu neumožnil přístup k výsledkům mezinárodního dožádání. Vzhledem k tomu, že žalobce na rozdíl od správce daně neměl k těmto dokumentům přístup a neměl ani možnost si tyto informace od německé daňové správy vyžádat, nemůže mu být ukládáno, aby vyvrátil pochybnosti správce daně, které na tomto základě má. V tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2013-37. Poukázal na to, že byt nemá k dispozici výsledky mezinárodní spolupráce, protože mu správce daně neumožnil do nich nahlédnout, v rámci daňového spisu je dokument, který jednoznačně prokazuje, že stejné údaje, které předložil žalobce, eviduje i jeho odběratel a německá daňová správa. Z výzvy k prokázání skutečností č. j. 342129/12/214931507658 plyne, že správci daně byl německou daňovou správou poskytnut seznam faktur, které společnost LCD eviduje jako přijaté od žalobce. Upozornil na to, že v rámci odvolacího řízení doplnil další důkazy (svědecké výpovědi osob, které jej na cestách doprovázely, e-mailovou komunikaci s odběrateli Kant a LCD, soustavu jednotlivých faktur spárovaných dle jednotlivých dodávek a doklady o nákupu pohonných hmot, jejichž množství odpovídá množství nutnému pro cestu na Slovensko a následnou cestu do Německa), které však žalovaný odmítl provést s tím, že daň byla stanovena dle pomůcek a k dalším důkazům nebude přihlížet.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že ze spisového materiálu vyplývá, že stížnost žalobce proti postupu správce daně při nahlížení do spisu byla správci daně doručena dne 8. 10. 2015. Správce daně stížnost vyhodnotil jako nedůvodnou, o čemž žalobce vyrozuměl sdělením ze dne 1. 12. 2015. Dne 14. 12. 2015 žalobce podal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kterou žalovaný neshledal důvodnou, o čemž žalobce informoval písemností ze dne 29. 2. 2016. Zdůraznil, že daňová kontrola byla ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu ukončena dne 25. 6. 2015 projednáním zprávy o daňové kontrole. Stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti tedy nemohla být vyřízena před ukončením daňové kontroly, neboť ta byla ukončena před doručením stížnosti. Uvedený časový sled podle žalovaného jasně dokládá, že argumentaci žalobce stran vyřízení stížnosti a žádosti o prošetření způsobu vyřízení stížnosti po ukončení daňové kontroly, důsledkem čehož měl žalovaný zatížit daňovou kontrolu a svůj postup procesní vadou, nelze přisvědčit.
11. Uvedl, že v řešeném případě žalobce nesplnil povinnost daň přiznat, ale také povinnost toto tvrzení doložit, přičemž bylo pouze na žalobci, jaké důkazní prostředky předloží k prokázání svých tvrzení. Žalobce svou povinnost nesplnil a toto pochybení způsobilo neprůkaznost daňové evidence. Zdůraznil dále, že k porušení došlo rovněž ve vztahu k povinnosti vést evidenci k DPH. Konstatoval, že byly naplněny všechny zákonné podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem, tedy za použití pomůcek. Zdůraznil, že v posuzované věci vycházel při konstrukci daně náhradním způsobem mj. z nezpochybněných důkazních prostředků, jak uvedl na straně 22 žalobou napadeného rozhodnutí.
12. Podle žalovaného byla lichá námitka žalobce, že správce daně neakceptoval žalobcem předkládané důkazy. Uvedl, že správce daně zjistil, že u žalobce došlo k porušení zákonné povinnosti vést evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona o DPH, s čímž byl žalobce seznámen ve výzvě k prokázání skutečností, avšak v průběhu daňové kontroly žalobce tento rozpor relevantně nevysvětlil. Až v reakci na seznámení s kontrolním zjištěním žalobce uvedl, že zboží bylo ekologicky zlikvidováno, jelikož se jednalo o zboží, které bylo neopravitelné a náklady na opravu by překročily pořizovací cenu; k doložení protokolů o likvidaci zboží došlo až při projednání zprávy o daňové kontrole. Upozornil na to, že správce daně veden zásadou správného zjištění a stanovení daně tyto důkazní prostředky vyhodnotil a zaslal žalobci úřední záznam ze dne 18. 8. 2015, ve kterém uvedl, proč tyto důkazní prostředky nepovažuje za relevantní a schopné prokázat tvrzení žalobce.
13. Konstatoval, že zpochybnění ekologické likvidace nebylo odmítnuto pouze na základě chybného označení jednoho typu televizoru, ale v kontextu všech zjištěných skutečností, což vyplývá z celkového hodnocení předložených důkazních prostředků ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu uvedeného na stranách 9 a 10 žalobou napadeného rozhodnutí. Stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti a je možno je použít až poté, co daňový subjekt nedostal svým povinností. Důkazní prostředky dodatečně předložené ve vztahu k tvrzené ekologické likvidaci zboží tak nejsou způsobilé změnit závěr o nutnosti stanovit daň podle pomůcek. Uvedl, že žalobci nesvědčí právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, výběr pomůcek je v kompetenci správce daně. Konstatoval, že náhradním způsobem stanovená daň dle pomůcek nemusí zcela přesně odpovídat skutečné realitě, ale bylo na žalobci, aby uvedl, z jakých důvodů považuje stanovenou celkovou výši doměřené daně za zcela Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nepřiměřenou a své tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo, neboť tvrzení žalobce o likvidaci 19 ks zásob, nadto neprokázané, nelze považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daně stanovené dle pomůcek. Upozornil na to, že žalobcem prezentovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nelze aplikovat na posuzovaný případ bezezbytku, neboť skutkové okolnosti srovnávaných případů nejsou totožné. Ze samotného rozsudku lze vysledovat zásadní rozdíl dopadající i na zde posuzovaný případ, což podpořil citací rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 27/2015.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

14. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na tom, že pomůcky byly použity nezákonně, protože nebyla zpochybněna jeho evidence. Uvedl, že s ohledem na způsob své obchodní činnosti žádné zboží neskladoval, a nebyl tedy důvod vést skladovou evidenci. S tímto žalobním bodem se žalovaný žádným způsobem nevypořádal (žalobce měl zřejmě na mysli ve vyjádření k žalobě – pozn. soudu). Žalobce neshledal žádný důvod, proč by nebylo možné použít jím zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu, případně související judikaturu. Žalovaný žádným způsobem nespecifikoval, jaké jsou podstatné odlišnosti mezi žalovanou věcí a případy posuzovanými v dané judikatuře. Byl toho názoru, že podstatný rozdíl je především v rozsahu zpochybnění evidence. Zatímco Nejvyšší správní soud nepřipustil použití pomůcek ani při zpochybnění ve 30 % evidence, správce daně je použil při rozdílu nepřesahujícím 4 %, resp. 2 %. Nesouhlasil s tvrzením, že nesplnil povinnost tvrzení a důkazní, protože převážná část dokladů byla předložena v rámci daňové kontroly, kdy byly předloženy veškeré doklady i prohlášení odběratelů o převzetí zboží. Především však nesouhlasil se způsobem použití pomůcek, neboť správce daně odmítl uplatnit osvobození při dodání do jiného členského státu, přestože pro tento způsob určení daně neměl relevantní zjištění, která by dodání zboží do jiného členského státu zpochybnila. Pro tento účel nemůže být relevantní chybějící kniha jízd, protože pro osvobození od daně je rozhodnutí, zda zboží opustilo území České republiky.

Posouzení věci soudem

15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil v podání ze dne 13. 8. 2020 a žalovaný v podání ze dne 18. 8. 2020.
16. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
17. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

18. Soud připomíná, že v této věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 111/2016-54. Tímto rozsudkem zdejší soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a zároveň uložil žalovanému zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč. Zdejší soud v rozsudku dospěl k závěru, že daňové orgány vycházely z nesprávného právního názoru, že žalobce neprokázal ekologické likvidace zboží, které měly proběhnout dne 15. 12. 2011 a 15. 7. 2012, a dodání zboží do jiného členského státu v příslušných zdaňovacích obdobích. Za nesprávný zdejší soud za dané důkazní situace v daňovém řízení označil i závěr daňových orgánů, že potvrzení o ekologických likvidacích a potvrzení odběratelů žalobce z jiných členských států nemohla být využita jako pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, což mohlo mít vliv na správnost stanovení daně dle pomůcek.
19. Proti výše specifikovanému rozsudku zdejšího soudu podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 7. 2020, č. j. 9 Afs 16/2020-35, v němž rozhodoval o kasační stížnosti žalovaného, zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 111/2016-54, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že *„za důvodnou považuje námitku, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný. Krajský soud totiž na jednu stranu akceptoval stanovení daně pomůckami, avšak následně v rozporu se zákonem posuzoval, zda správce daně při výběru pomůcek unesl důkazní břemeno, které jej vůbec netížilo, a nepřípustně tak zasahoval do diskrece správce daně při výběru pomůcek (k rozsahu přezkumu použitých pomůcek viz například body 78 a 79 rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69). Vnitřně rozporný a nedostatečně odůvodněný je navíc také závěr krajského soudu o zákonnosti stanovení daně pomůckami. Žalobce v žalobě s odkazem na judikaturu NSS namítl, že v projednávaném případě došlo ke zpochybnění daňové evidence pouze ve vztahu k jednotkám procent zboží, přičemž část těchto pochybností žalobce vyvrátil, a proto nebylo namístě stanovit daň pomůckami.“*
20. Nejvyšší správní soud dále poukázal na to, že zdejší soud *„na základě obsahu správního spisu konstatoval v bodě 34. rozsudku, že správce daně ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí 2011 zjistil rozdíl mezi nakoupeným (768 ks), prodaným (734 ks) a na skladě evidovaným (5 ks) zbožím, tedy rozdíl v počtu 29 ks. Ve zdaňovacích obdobích leden až srpen 2012 správce daně zjistil rozdíl mezi nakoupeným (1961 ks), prodaným (1930 ks) a na skladě evidovaným (5 ks ke dni 31. 12. 2011, 3 ks ke dni 2. 10. 2012) zbožím, tedy celkem 39 ks. Dále krajský soud dospěl k závěru odlišnému od správce daně a žalovaného, a to, že stěžovatel náležitě prokázal likvidaci zboží, avšak pouze 19 ks zboží ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí 2011, a 12 ks ve zdaňovacích obdobích leden až srpen 2012. Ani s přihlédnutím k důkazům o likvidaci zboží však žalobce podle krajského soudu neunesl důkazní břemeno ohledně správnosti a úplnosti evidence pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, neboť neprokázal, jak naložil s 10 ks zboží (3. a 4. čtvrtletí 2011) a s 27 ks zboží (leden až srpen 2012). Protože nebylo možné zjistit, jak bylo s tímto zbožím naloženo, a tedy zda měl žalobce nárok na odpočet DPH, správce daně postupoval dle krajského soudu v souladu se zákonem, pokud stanovil daň pomůckami.“*
21. Tento závěr je však v rozporu s judikaturou, na kterou krajský soud výslovně odkazoval v bodech 26., 39. a 40. napadeného rozsudku a z níž při svém posouzení vycházel. Stejným pro projednávaný případ je usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, podle něhož *„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 nepřikazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 AfS 30/2008-86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“ Rozšířený senát tedy v usnesení č. j. 4 AfS 87/2015 - 29 konstatoval, že nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami. Stále však platí závěr rozšířeným senátem citovaného rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 AfS 30/2008 - 86, podle něhož intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 AfS 129/2006 - 142). O takovou situaci se v projednávaném případě zjevně nejednalo. Žalobce v kontrolovaných obdobích obchodoval se stovkami kusů zboží, zejména televizorů, a rádně tvrdil a prokázal stovky přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně měl však pochybnost pouze ve vztahu k dani na výstupu, a to konkrétně o tom, jak žalobce naložil s 10 ks, resp. 27 ks televizorů. Pochybnosti správce daně se tudíž týkaly pouze marginálního množství (potenciálně) uskutečněných zdanitelných plnění. Je proto zřejmé, že převážná část účetnictví (evidence) žalobce zpochybněna nebyla, a proto poskytuje věrohodný obraz o jeho hospodaření.

22. Závěr daňových orgánů a krajského soudu, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, ale bylo nezbytné stanovit ji pomůckami, proto není správný. Krajský soud měl tedy rozhodnutí žalovaného zrušit, avšak z jiných důvodů, než učinil. V souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 AfS 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, podle kterého „[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)“, proto NSS nezbylo, než přistoupit ke zrušení rozsudku krajského soudu, neboť nemůže nahradit důvody jeho rozhodnutí.“
23. Výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu je zdejší soud vázán a plně je respektuje. Soud s ohledem na výše uvedené konstatuje, že žalobce v kontrolovaných obdobích obchodoval se stovkami kusů zboží, zejména televizorů, a rádně tvrdil a prokázal stovky přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně měl však pochybnost pouze ve vztahu k dani na výstupu, a to konkrétně o tom, jak žalobce naložil s 10 ks, resp. 27 ks televizorů. Pochybnosti správce daně se tudíž týkaly pouze marginálního množství (potenciálně) uskutečněných zdanitelných plnění. Je proto zřejmé, že převážná část účetnictví (evidence) žalobce zpochybněna nebyla, a proto poskytuje věrohodný obraz o jeho hospodaření. V projednávané věci tudíž nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami, a daň proto měla být žalobci stanovena dokazováním. Závěr daňových orgánů, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, ale bylo nezbytné stanovit ji pomůckami, proto není správný.
24. Za dané situace bylo bezpředmětné, aby se soud zabýval dalšími námitkami žalobce.
25. Soud s ohledem na výše uvedené shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také dodatečné platební výměry, soud

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nevyhověl, neboť podle 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, platí, že „*je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“ Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o DPH v daném případě znovu rozhodnout a doměřit ji.

26. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobci do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 19 456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč a z odměny za zastupování žalobce. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za čtyři úkony právní služby podle § 11 advokátního tarifu [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); žaloba a replika – písm. d); účast na jednání dne 11. 12. 2019 – písm. g)] je v tomto případě 12 400 Kč. Právnímu zástupci žalobce dále náleží částka 1 200 Kč jako náhrada hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu]. Jelikož je právní zástupce žalobce plátcem DPH, zvyšuje se jeho odměna o částku 2 856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Soud poznamenává, že v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. rozhodoval i o nákladech řízení o kasační stížnosti, nicméně v řízení vedeném u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 16/2020 žalobce žádný úkon neučinil, a proto mu za řízení o kasační stížnosti nepřísluší žádná odměna.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 31. srpna 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)