



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Jakuba Kroupy a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **TRANACO, s.r.o.**, IČO 28716817
sídlem Hřensko 159, 407 17 Hřensko
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem
sídlem Kostelní náměstí 233, 412 01 Litoměřice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 42743/17/5200-11432-807689

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 42743/17/5200-11432-807689, se pro vady řízení **zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 42743/17/5200-11432-807689, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), ze dne 28. 7. 2016, č. j. 1777896/16/2503-50521-505854, jímž byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a podle § 147 ve spojení s § 139 odst. 1 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 007 950 Kč stanovená podle pomůcek.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve obsáhle shrnula průběh daňového řízení před správcem daně a následně v odvolacím řízení před žalovaným. Namítla, že platební výměr vydaný správcem daně považuje za nepřezkoumatelný, neboť neobsahuje odůvodnění v souladu s § 102 odst. 2 daňového řádu. V další námitce žalobkyně poukázala na to, že v předmětné věci nebyly správcem daně splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Tento postup je totiž možné uplatnit toliko v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň na základě dokazování stanovit. V daném případě ale žalobkyně nejen netvrdila, ale dokonce popírala, že by odebrala zboží dle faktur vystavených na odběratele T. T. T., IČO ..., místem podnikání N. 806/45, D. VI, od dodavatele společnosti JAS ČR, a. s. (pozn. soudu – dnes GGT CZ, a. s.), IČO 26293609, sídlem Jana Masaryka 4669/22, 586 01 Jihlava, proto nemohla ani žádnou povinnost v rámci dokazování nesplnit.
3. Správce daně v této souvislosti použil jako pomůcku výpověď tehdejšího statutárního ředitele společnosti JAS ČR, a. s., který však dle žalobkyně pouze uvedl, že předpokládal dodání zboží do její provozovny Dragon Shopping Center v Dolní Poustevně, stejně tak správce daně považoval za relevantní výpověď řidiče jmenované společnosti, V. Ch., který ale toliko konstatoval, že předával vždy pouze ústřižky faktur bez uvedení dodavatele a odběratele, přičemž nepožadoval potvrzení o převzetí, neověřoval totožnost přebírajícího a bez ústřižku následně nemohl při daňovém řízení předestřené faktury ztotožnit. Na základě těchto výpovědí správce daně uzavřel, že má prokázané, že zboží dle faktur bylo dodáno žalobkyni. K tomu však jmenovaná namítla, že faktury společnosti JAS ČR, a. s. nebylo možné jako důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu použít, neboť byly získány v jiném zdaňovacím období. Rovněž tak nemohly být užity ani jako pomůcka, a to pro rozpor s ustanovením § 98 odst. 3 téhož předpisu. Pokud tedy dle žalobkyně správce daně neprokázal dodání zboží dle předmětných faktur do její provozovny, nemohl následně přejít ani na stanovení daně podle pomůcek s tím, že jmenovaná neunesla své důkazní břemeno, když žalobkyně převzetí zboží opakovaně popírala.
4. Uvedený postup navíc jmenovaná hodnotila jako zmatečný, když na jednu stranu správce daně prováděl dokazování ke skutečnostem, které sám tvrdil a které neměl za prokázané, na stranu druhou dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Z toho je podle jejího názoru nepochybné, že ke stanovení daně dle pomůcek došlo výhradně z faktur od společnosti JAS ČR, a. s., zatímco výsledek jí vykázaného hospodaření nebyl pomůckami dotčen. Nadto žalobkyně též v této souvislosti rozporovala závěr žalovaného, podle kterého jí měl být ze strany správce daně dán dostatečný prostor Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

k prokázání skutečností uplatněných v daňovém řízení, neboť správce daně nepožadoval prokázat jí tvrzené skutečnosti, ale naopak z její strany popírané a vztahující se k uváděnému nepřevzetí zboží od společnosti JAS ČR, a. s.

5. Konečně měla žalobkyně též za to, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal ani s uplatněnými odvolacími důvody z její strany směřujícími především do svědeckých výpovědí svědků V. a Ch., jakož i do zmíněných faktur společnosti JAS ČR, a. s. Jeho rozhodnutí je tudíž podle ní nepřezkoumatelné.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. V první řadě nesouhlasil s námitkou žalobkyně, podle níž v platebním výměru správce daně absentuje odůvodnění, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu dle něj platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění zpráva o ní, což byl i případ právě projednávané věci. Rovněž dle žalovaného nebylo možné souhlasit ani s názorem žalobkyně, že na základě výsledku daňové kontroly není možné stanovit daň podle pomůcek – uvedené instituty totiž nelze dle něj zaměňovat.
7. K související námitce, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný konstatoval, že daňové řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu prokazovat vše, co sám tvrdí (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud však své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností nedostojí a v důsledku toho není možné daň na základě dokazování stanovit, je možné ji určit pomocí pomůcek, pakliže tímto náhradní způsobem bude zjištěna dostatečně spolehlivě (§ 98 odst. 4 daňového řádu). V dané věci bylo zjištěno, že žalobkyně v účetnictví neúčtovala veškeré své výnosy a náklady, správci daně proto na základě provedení dokazování vznikly pochybnosti o jejich skutečné výši, a protože jmenovaná nesplnila svou zákonnou povinnost tvrzení (a to i v jiných případech než jen ve vztahu k fakturám od společnosti JAS ČR, a. s.), musel správce daně přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek.
8. Pokud žalobkyně dále zpochybňovala prostředky, které byly užity jako pomůcky, odkázal žalovaný na § 98 odst. 3 daňového řádu, který obsahuje jejich demonstrativní výčet. Nezpochybnil, že musí být shodně jako důkazy získány v souladu se zákonem, je však zcela na úvaze správce daně, které zvolí, pokud prostřednictvím nich bude možné určované skutečnosti zjistit dostatečně přesně. Faktury od společnosti JAS ČR, a. s. tak bylo možné použít jako důkazní prostředek i jako pomůcky, neboť se týkají předmětného zdaňovacího období roku 2014 a byly získány na základě výzvy k poskytnutí informací dle § 57 odst. 1 daňového řádu. Ke svědeckým výpovědím pak žalovaný dodal, že naopak prokazují skutečnost, že zboží dle faktur vydaných společností JAS ČR, a. s. bylo dodáno do prodejny sdružení, když tuto skutečnost prokazovaly i další důkazy shora uvedené, jako např. záznamy ze systému GPS.
9. K další námitce, podle níž nebylo dle žalobkyně možné zjistit základ daně kombinací metody dokazování a pomůcek, žalovaný konstatoval, že nic nebrání tomu, aby při absenci jakýchkoliv účetních údajů bylo možné daň podle pomůcek stanovit i účetní výsledek

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

hospodaření a z něj následně určit základ daně a daň samotnou. K tomu ale v případě žalobkyně nebyl důvod, když správce daně přesně definoval obsah a částky nezaúčtovaných účetních případů, které následně užil jako pomůcek ke konstrukci základu daně a k jejímu stanovení. Dle žalovaného není rovněž pravdou, že by žalobkyni nebyl dán dostatečný prostý k prokázání skutečností uplatněných v daňovém přiznání, když správce daně své pochybnosti o nesprávné výši tržeb za prodané zboží vyjádřil již ve své výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 2. 11. 2015 a žalobkyně pak byla rovněž s výsledky zjištění konfrontována i v pozdějších fázích řízení.

10. Konečně jestliže žalobkyně uplatnila námitku, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal s odvolacími důvody, není možné s tím dle jeho názoru souhlasit. Naopak v souladu s § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost, a dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s právními předpisy.

Posouzení věci soudem

11. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věty první tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během lhůty dvou měsíců ode dne, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení, jak stanoví § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení odůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky v projednávané věci nebyly zjištěny.
12. Z obsahu spisové dokumentace, kterou soudu předložil žalovaný, byly zjištěny následující podstatné skutečnosti. Dne 20. 1. 2015 provedl správce daně u žalobkyně místní šetření, na jehož základě jmenovanou předvolal k ústnímu jednání na den 29. 7. 2015. Při něm bylo mimo jiné zjištěno, že žalobkyně provozuje prodejnu Dragon shop v Dolní Poustevně. Téhož dne zahájil správce daně i daňovou kontrolu.
13. Na základě výzvy správce daně bylo jmenovanému předloženo celkem 155 daňových dokladů vystavených dodavatelem společností JAS ČR, a. s. vůči odběrateli T. T. T., IČO ..., místem podnikání N. 806/45, D. VI, za dodání tabákových výrobků na dodací adresu Dolní Poustevna 114, 407 52 Dolní Poustevna. Ve fakturách vystavených dne 13. 1. 2014, 26. 3. 2014, 28. 4. 2014, 30. 4. 2014, 29. 5. 2014, 26. 6. 2014, 31. 7. 2014, 10. 8. 2014, 24. 9. 2014, 30. 9. 2014 a dne 30. 10. 2014 byla současně u dodací adresy uvedena poznámka „Dragon shop“.
14. Při výslechu provedeném správcem daně dne 19. 8. 2015 bylo od svědka Ing. J. V. za přítomnosti zmocněnce žalobkyně zjištěno, že jmenovaný vykonával v rozhodné době ve společnosti JAS ČR, a. s., která se zabývá především obchodem s tabákovými výrobky, funkci statutárního ředitele a předsedy správní rady. Společnost svým odběratelům vystavuje daňové doklady, na nichž musí být mimo jiné uvedena přesná adresa, kam je zboží dodáno, nicméně ze strany některých zákazníků (především vietnamské národnosti) Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

je na ni vyvíjen tlak, aby zboží dodávali bez dokladů. Svědek si přesně nepamatoval, zda společnost JAS ČR, a. s. dodávala zboží i odběrateli T. T. T. na dodací adresu Dolní Poustevna 114, 407 52 Dolní Poustevna, neboť má více než 7 000 zákazníků. Poté, co mu byly předestřeny faktury vymezené v odstavci 13 tohoto rozsudku, uvedl, že o jejich vystavení nemá důvod pochybovat. Protože se jej na ně v minulosti dotazovala též Policie České republiky, ověřoval si některé skutečnosti, přičemž zjistil, že u tohoto zákazníka zřejmě došlo k pochybení, neboť daňové doklady měly v dodací adrese pravděpodobně obsahovat nesprávné číslo popisné, přesně si to ale již nepamatoval. Pokud byla na některých uvedena poznámka „*Dragon Shop*“ svědek uvedl, že předpokládá, že zboží bylo dodáno na toto místo, osobně však u toho nebyl. Společnost používá ke sledování svých vozidel technologii GPS, z ní by bylo možné teoreticky zjistit, kam bylo zboží pro odběratele T. T. T. skutečně dodáno, nicméně nikoliv s určitostí, neboť se stává, že obchodní zástupce s vozidlem zastaví na jednom místě a obslouží hned několik zákazníků, jež sídlí např. na stejné ulici.

15. Dne 26. 8. 2015 byl správcem daně proveden výslech svědka V. Ch. Jmenovaný uvedl, že pro společnost JAS ČR, a. s. vykonával v rozhodném období funkci obchodního zástupce, kdy rozvážel zboží na trase mimo jiné do obce Dolní Poustevna. Na základě telefonických objednávek mu sklad připravil zboží a vystavil dvě faktury a ústřížek, což byl soupis zboží bez hlavičky dodavatele a odběratele společně s cenou včetně vyčíslení DPH, dole na ústřížku pak byla ručně psaná poznámka o identifikaci odběratele, např. „*Drg.*“ nebo „*Dragon*“. Odběratelům pak převážně spolu s dodáním zboží předával ústřížek, fakturu jen, pokud si ji vyžádali, bylo to asi jednou či dvakrát měsíčně, nepřevzaté faktury vozil zpět do skladu. Potvrzení o převzetí zboží po odběratelích nepožadoval, pouze v případě předání faktur, tato situace však nastávala spíše výjimečně. Za zboží dostával peníze v hotovosti, a to v korunách či eurech, rovněž v tomto případě potvrzení o zaplacení pro zákazníky nevystavoval. Rozvážky prováděl výhradně po určených trasách, pokud tedy ze záznamů sledovacího zařízení vozidla vyplynulo, že na nějakém konkrétním místě v konkrétní čas zastavil, znamenalo to s výjimkou občasných osobních nákupů, že v dané lokalitě dodával zboží. Osoba T. T. T. byla svědkovi známa, nicméně zboží bez ohledu na to, vůči komu byly faktury vystaveny a rovněž přesto, že jako dodací adresa na nich bylo uvedeno Dolní Poustevna 114, 407 52 Dolní Poustevna, dodával do Dragon shopu v Dolní Poustevně – údajů na fakturách si totiž nevšímal a řídil se pouze poznámkou o dodacím místě uvedenou na ústřížku. Prodejna Dragon shop byla dle svědka velká hala se dvěma vchody, vchod do skladu byl přístupný z konce parkoviště, zboží od něj vždy přebírala osoba vietnamské národnosti s prošedivělými vlasy. Peníze za zboží dostával nejprve přímo v prodejně Dragon shop v Dolní Poustevně od zmíněného prošedivělého muže, následně v prodejně Dragon v Hřensku od jiného muže menšího vzrůstu, pravděpodobně mu říkali T., ale svědek si již nebyl jistý. K dotazu obecného zmocněnce žalobkyně svědek závěrem uvedl, že bez ústřížků nemůže porovnat, zda jemu správcem daně předestřené faktury jsou s nimi totožné.
16. Dne 21. 7. 2016 projednal správce daně s žalobkyní zprávu o daňové kontrole. V rámci ní dospěl k závěru, že žalobkyně tvoří spolu s dalšími čtyřmi subjekty – fyzickými osobami T. T. T., nar. „X“, Q. Ch. T., nar. „X“, Q. T. T., nar. „x“, a H. Q. T., nar. „X“ – sdružení TRANACO, přičemž její podíl na hospodářském výsledku sdružení činí 70 %. V rámci své vyhledávací činnosti zjistil, že ze strany společnosti JAS ČR, a. s. mělo být sdružení do jeho provozovny Dragon Shopping Center v Dolní Poustevně dodáváno zboží v celkové výši

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

základu daně 30 891 578,65 Kč a daně 6 486 231,51 Kč. Faktury byly sice vystavovány vůči odběrateli T. T. T., avšak dle správcem provedených důkazů výpověďmi svědků Ch. a V., včetně záznamů ze sledování vozidla prostřednictvím systému GPS, bylo postaveno na jisto, že zboží odebíralo právě sdružení TRANACO. Obdobně neměla žalobkyně zahrnout do svého účetnictví i další doklady od jiných dodavatelů vystavené přímo na její osobu, a to v základu daně 215 190,71 Kč a daně 33 695,60 Kč. S ohledem na uvedené vyzval správce daně žalobkyni k prokázání, že jí dosažené výnosy z prodeje zboží v částce zjištěného rozdílu byly podrobeny dani. Uvedenou skutečnost ale jmenovaná dle něj neprokázala, proto správce daně konstatoval, že předložené účetnictví není možné použít jako důkaz pro zjištění základu daně dokazováním a namísto toho přešel na jeho určení podle pomůcek. Konkrétně jako pomůcky užil údaje z podaného přiznání k dani z příjmů právnických osob žalobkyně za rok 2014 a k němu předložené daňové doklady, které z jeho strany nebyly nijak zpochybněny. Další pomůckou byly faktury od společnosti JAS ČR, a. s. týkající se dodání zboží – tabákových výrobků –, kdy celková cena dle faktur byla sdružení započtena na straně nákladů a v případě výnosů správce daně vycházel z kolkovaných cen cigaret a tabáku, a dále daňové doklady od ostatních dodavatelů na dodání rovněž tabákových výrobků a dále smíšeného zboží, u nějž správce daně pro ověření obchodní přírážky obstaral dva srovnatelné daňové subjekty, u nichž bylo v minulosti provedeno místní šetření. Na jejich základě byla daňová povinnost vykázaná sdružením TRANACO navýšena, přičemž v případě žalobkyně činilo toto zvýšení oproti daňovému přiznání celkem 319 200 Kč.

17. Dne 28. 7. 2016 vydal správce daně žalobou napadený platební výměr, v jehož záhlaví mimo jiné uvedl, že daň byla žalobkyni stanovena podle pomůcek, v odůvodnění pak konstatoval, že protože ke stanovení daňové povinnosti došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly, považuje se za odůvodnění tohoto rozhodnutí podle § 147 odst. 4 daňového řádu o daňové kontrole.
18. Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně v zákonné lhůtě odvolání, v němž uplatnila námitku absence odůvodnění platebního výměru správce daně, vnitřní rozpor spočívající ve stanovení daně podle pomůcek na straně jedné a výsledku uvedeném ve zprávě o daňové kontrole na straně druhé či zmatečnost platebního rozkazu spočívající v odkazu na příslušný paragraf daňového řádu pojednávající o stanovení daně podle pomůcek a současně slovní označení zprávy o daňové kontrole s jejím číslem jednacím, ačkoliv odkaz na zprávu o daňové kontrole lze dle ní učinit pouze při stanovení daně dokazováním. Dále měla žalobkyně za to, že ve věci nebyly splněny předpoklady vymezené v § 98 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Postup správce daně byl v tomto smyslu především zmatečný, neboť prováděl dokazování k jím tvrzenému dodání zboží ze strany společnosti JAS ČR, a. s., což se mu však prokázat nepodařilo, když svědek V. nebyl osobně přítomen u žádného obchodu, nepotvrdil s jistotou, že zboží bylo dodáno a údaje o čísle popisném odběrného místa na fakturách nesouhlasily s adresou provozovny žalobkyně, obdobně svědek Ch. nebyl schopen předestřené faktury ztotožnit s ústřížky, podle kterých měl předávat zboží, faktury ostatně ani nikdy nečetl, nekontroloval adresu na faktuře s místem dodání, neověřoval totožnost osob, kterým předával zboží a faktury namísto jejich předání vozil zpět na sklad. Přesto však po provedeném dokazování přešel správce daně podle žalobkyně na stanovení daně podle pomůcek s odůvodněním, že neunesla své důkazní břemeno, ačkoliv to byl on, kdo své tvrzení neprokázal, a jím zjištěné skutečnosti tak spíše svědčí pro fakt, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

žádné zboží od společnosti JAS ČR, a. s. neodebrala. Konečně jmenovaná v odvolání namítla, že předmětné faktury nemohou být důkazními prostředky, neboť byly získány v jiném zdaňovacím období, kromě toho ani nejsou autentické s těmi, které svědek Ch. vozil zpět na sklad. Pokud tedy správce daně na základě provedeného dokazování dovozoval nějaké závěry, byl jeho postup v rozporu s § 5 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu.

19. Žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování o další listiny, s nimiž následně umožnil žalobkyni se seznámit.
20. Z výpisu z obchodního rejstříku vyplynulo, že v rozhodné době byli jednatelem žalobkyně H. T., T. T. T., Q. T. T., Q. H. T. a Q. Ch. T.
21. Ze smlouvy o nájmu nebytových prosto uzavřené mezi společností VELTA PLUS, s. r. o. jako pronajímatelem a žalobkyní jako nájemcem dne 1. 4. 2010 bylo zjištěno, že pronajímatel přenechal žalobkyni do užívání nebytový prostor bez čísla popisného – objekt tržnice – postavený na pozemku parc. č. st. „X“ v obci Dolní Poustevna. Ze smlouvy o podnájmu nebytových prostor uzavřené mezi žalobkyní jako nájemcem a N. T. H., nar. „X“, jako podnájemcem dne 30. 7. 2014 pak bylo zjištěno, že žalobkyně část jí pronajatého nebytového prostoru přenechala do užívání podnájemci.
22. Z podání vysvětlení učiněného osobou T. T. T. u Policie České republiky dne 26. 6. 2015 bylo zjištěno, že jmenovaná v minulosti podnikala v odvětví nákupu a prodeje, za tímto účelem měla svou provozovnu na adrese Hřensko 159, 407 17 Hřensko, živnost ale přerušila v roce 2013. Nyní zde podniká její syn T. T., nar. „X“, nikdy ale za ním v obchodě nebyla. V době svého podnikání nikdy k jejím dodavatelům zboží nepatřila společnost JAS ČR, a. s., ani nikdy žádnou jinou osobu nepověřila, aby jejím jménem prováděla objednávky a úhrady zboží. O existenci žalobkyně sice osoba podávající vysvětlení věděla, více jí ale nebylo známo, pouze to, že se zabývá prodejem alkoholických a nealkoholických nápojů a cigaret. Ostatní členy sdružení TRANACO pak jmenovaná rovněž znala, jednalo se o její známé, osobně však s nimi, ani se sdružením, nikdy neobchodovala. Po předestření daňových dokladů vymezených v odstavci 13 tohoto rozsudku osoba podávající vysvětlení uvedla, že zboží na nich uvedené nepřevzala, ani jej nezaplatila.
23. Z protokolu o místním šetření ze dne 20. 3. 2017 bylo zjištěno, že prodejna užívaná sdružením TRANACO je objekt bez čísla evidenčního nacházející se na pozemku parc. č. st. „X“ v obci Dolní Poustevna, přičemž ¼ uvedeného prostoru má cca června 2016 podnájata osoba T. Q. Ch. Dále bylo zjištěno, že objekt na adrese „X“ je rodinný dům, jehož vlastníky jsou podle katastru nemovitostí manželé K.
24. Z usnesení o zahájení trestního stíhání proti osobě T. T. T. ze dne 2. 11. 2015 bylo zjištěno, že jmenovaná byla podezřelá ze spáchání zločinu zkrácení daně, kterého se měla dopustit tím, že na její jméno byly v průběhu roku 2014 vystavovány daňové doklady na odběr zboží od společnosti JAS ČR, a. s., kdy veškeré zboží však bylo doručováno do prodejny Dragon Shopping Center provozované žalobkyní, která však tyto faktury nezahrnula do svého účetnictví. V rámci vyšetřování byl rovněž vyslechnut svědek Ch., jenž uvedl obdobné skutečnosti jako v odstavci 15 tohoto rozsudku, nadto však na základě provedené rekonstrukce podle fotografie rozpoznal jako osobu, která si od něj v prodejně přebírala zboží, pana Q. Ch. T., nar. „X“, stejně tak jako osobu, jež mu v Hřensku za odebrané zboží hradila v hotovosti, rozpoznal Ing. T. T., nar. „X“, ve dvou případech mu pak za zboží Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

136/2017

zaplatila dle rekognice rozpoznaná T. T. T. Policejní orgán si dále vyžádal od společnosti JAS ČR, a. s. záznamy GPS sledování vozidel a knihy jízd, z nichž mělo být zjištěno, že vozidlo v rozhodné dny stálo před Dragon shopem v Dolní Poustevně a následně většinou jelo do Hřenska k obchodu Dragon.

25. Dne 2. 11. 2015 bylo rovněž zahájeno trestní stíhání i proti osobě Q. Ch. T., který byl podezřelý pro spáchání zločinu krácení daně, kdy měl jako jednatel žalobkyně záměrně vystavovat daňové doklady na jiný subjekt a zboží odebrané jeho společností následně nezahrnout do účetnictví. Uvedený sice potvrdil, že v nepřítomnosti vedoucí provozovny přebíral zboží, stejně tak připustil, že v minulosti žalobkyně odebírala zboží i od společnosti JAS ČR, a. s., současně však uvedl, že tomu tak již nadále není.
26. Žalovaný se v rámci své přezkumné činnosti pokusil opakovaně prostřednictvím správce daně předvolat k výsledku svědkyni T. T. T. S ohledem na její odcestování do země původu však výsledek realizován do dne vydání rozhodnutí nebyl. Dne 13. 10. 2017 pak žalovaný rozhodl o odvolání žalobkyně žalobou napadeným rozhodnutím tak, jak je vymezeno shora.
27. Soud se nejprve zabýval námitkou žalobkyně, podle níž se žalovaný řádně nevypořádal s jí uplatněnými odvolacími důvody proti rozhodnutí správce daně.
28. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
29. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu platí, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
30. Soud s odkazem na shora citované ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění správní orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Úkolem odvolacího orgánu je přitom podle § 114 odst. 2 daňového řádu přezkoumat soulad napadeného rozhodnutí a předcházejícího řízení s právními předpisy v rozsahu účastníkem uplatněných námitek (byť jimi není vázán).
31. V daném případě uplatnila žalobkyně v odvolacím řízení obdobné námitky jako nyní v žalobě – tedy především námitku směřující do absence odůvodnění platebního výměru vydaného správcem daně, nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a rovněž využití nezákonných pomůcek. Soud proto posoudil obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a dospěl k následujícím závěrům.
32. Text odůvodnění je koncipován do několika logických celků. Úvodem v něm žalovaný nejprve shrnuje dosavadní zjištěný skutkový stav a odvolací důvody uplatněné žalobkyní, následně vymezuje, jaká konkrétní ustanovení právních předpisů na danou věc aplikoval, aby se následně již věnoval jednotlivým námitkám. V rámci nich pak žalovaný uvádí logické a srozumitelné úvahy, pro které považuje postup správce daně za souladný se Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zákonem, a naopak argumenty žalobkyně za nepřiléhavé. Vypořádání s námitkami z jeho strany tak lze považovat za řádně vnitřně strukturované, opírající se zejména o samotné úvahy dotčeného správního orgánu, ale rovněž i např. o soudní judikaturu. Na základě uvedeného je proto zřejmé, že žalovaný v obecné rovině své povinnosti odvolacího orgánu dostál. Pouhý fakt, že žalobkyně s jeho závěry, potažmo argumenty správce daně nesouhlasí, ještě nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí nezakládá. Z tohoto důvodu má soud námitku nepřezkoumatelnosti odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí co do žalobkyní uplatněných odvolacích důvodů za nedůvodnou.

33. Dále soud nicméně zkoumal samotnou skutkovou podstatu případu, tedy zda bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že žalobkyně skutečně na základě vystavených daňových dokladů vymezených v odstavci 13 tohoto rozsudku odebírala ve zdaňovacím období roku 2014 od společnosti JAS ČR, a. s. zboží na nich uvedené.
34. Jak již soud uvedl v rámci shrnutí skutkového stavu, na předmětných daňových dokladech byla jako odběratel zboží vymezena osoba T. T. T., IČO ..., místem podnikání N. 806/45, D. VI, tedy od žalobkyně odlišný daňový subjekt. Rovněž jako dodací adresa byla na nich uvedena „X“ – podle následně žalovaným provedeného zjištění a také na základě výpovědi svědka V. jiná adresa než je sídlo žalobkyně či jí provozovaná prodejna v obci Dolní Poustevna. Z tohoto důvodu bylo třeba, aby orgány daňové zprávy s určitostí nebo alespoň s velkou mírou pravděpodobnosti postavily na jisto, že zboží bylo přes uvedené odlišné údaje na fakturách skutečně odebíráno žalobkyní.
35. V této souvislosti správce daně opřel svůj názor zejména o provedené výslechy svědků V. a Ch. Svědek V. však jako tehdejší statutární ředitel a předseda správní rady k předmětným daňovým dokladům toliko uvedl, že sice nemá důvod o jejich vystavení pochybovat, s ohledem na značné množství zákazníků jeho společnosti ale údajného odběratele zboží, osobu T. T. T., nezná. Dále připustil, že na fakturách byla pravděpodobně uváděna nesprávná adresa dodacího místa, přičemž pokud byla na několika fakturách zmíněna poznámka „*Dragon shop*“, pouze přepokládal, že zboží bylo dodáváno na toto místo, osobně však u žádného z provedených obchodů nebyl přítomen. Z uvedeného je proto dle soudu zřejmé, že svědek V. nebyl schopen potvrdit ani skutečnost, kterému daňovému subjektu bylo zboží jeho společností dodáváno, ani přesně, na které dodací místo. Sdělení jím uváděná byla proto založena toliko na jeho názorech a odhadech. Vzhledem k tomu soud konstatuje, že prostřednictvím jeho výpovědi k prokázání odebrání zboží žalobkyní nedošlo.
36. V případě výpovědi svědka Ch. správce daně zjistil, že měl telefonicky objednané zboží vozit po předem určené trase, která zahrnovala i odběrné místo označené na ústřižcích (tedy přehledu dodávaného zboží spolu s cenou, avšak bez identifikace dodavatele či odběratele) jako „*Drg.*“ nebo „*Dragon*“ v Dolní Poustevně. Svědek sice dle správce daně dle popisu jednoznačně identifikoval, že se jednalo o objekt, v němž svou prodejnu provozuje žalobkyně, k tomu však soud poznamenává, že v tomto smyslu jmenovaný správní orgán nikterak neodůvodnil, na základě jakých skutečností takovéto tvrzení dovodil. A to zvláště pak za situace, kdy zatímco sám svědek tvrdil, že se mělo jednat o obchod s názvem „*Dragon shop*“, správce daně oproti tomu zjistil, že žalobkyně provozuje prodejnu s názvem „*Dragon Shopping Center*“ – dle názoru soudu se tak mohlo, ale současně nemuselo jednat o identickou provozovnu. Zcela na okraj je pak nutné upozornit i na to, že (jak bude ještě dále rozvedeno) svědek rovněž tvrdil, že peníze za zboží přebíral v obchodě s názvem

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

„Dragon“ v Hřensku, kterou dříve provozovala T. T. T. a následně podle zjištění žalovaného poté její syn Ing. T. T. Podobnost názvů těchto dvou prodejen společně s dalšími údajnými nedostatky na daňových dokladech tedy vnáší do objasnění skutečného odběrného místa další pochybnosti, které se však daňovým orgánům nepodařilo rozptýlit.

37. K dalším svědkem Ch. tvrzeným skutečnostem soud poukazuje na to, že jmenovaný nebyl schopen porovnat, zda mu ze strany správce daně předkládané faktury vystavené společností JAS ČR, a. s. byly totožné s ústřižky, které předával osobě přebírající objednané zboží. Faktury a údaje na nich uváděné (včetně osoby odběratele či adresy místa dodání) totiž nekontroloval, dokonce je ani s výjimkami při předání zboží nepředával a nenechával si potvrdit, že zboží bylo převzato a sjednaná kupní cena uhrazena. Na základě uvedeného je tedy dle soudu zjevné, že pouze na základě předmětných daňových dokladů nebylo možné prokázat, zda vůbec a následně komu bylo zboží oproti zaplacení kupní ceny dodáváno, neboť správce daně si za účelem porovnání faktur ústřižky neobstaral.
38. Další nedostatky v jeho skutkových závěrech pak představuje i výpověď svědka o osobách, které od něj měly zboží přebírat a platit mu za ně v hotovosti. Ani jednu z těchto osob totiž svědek Ch. nebyl schopen jmenovat, vyjadřoval se k nim toliko ve smyslu „osoba vietnamské národnosti s prošeďivými vlasy“ či „muž menšího vzrůstu, pravděpodobně jménem T.“, což ale nevěděl s jistotou. S ohledem na to není proto soudu zřejmé, na základě čeho správce daně měl za prokázané, že zboží odebírala skutečně žalobkyně, a to zvláště když vyjma počátečního období docházelo k hrazení kupní ceny nikoliv v její provozovně (za předpokladu, že by soud připustil, že svědek skutečně zboží vozil do ní), nýbrž ve zcela jiné obci – Hřensku.
39. Toto pochybení se v odvolacím řízení pokusil napravit alespoň žalovaný, když si od orgánů činných v trestním řízení vyžádal usnesení o zahájení trestních stíhání proti podezřelým T. T. T. a Q. Ch. T. V rámci vyšetřování byla totiž vedle výsledku svědka Ch. v prakticky shodném rozsahu jako před správcem daně provedena též rekognice, díky níž svědek identifikoval osobu, která od něj zboží přebírala – a to Q. Ch. T., tehdejšího jednatele žalobkyně. Oproti tomu jako osoby, které svědkovi hradily za odebrané zboží, byl z jeho strany identifikován jednak Ing. T. T., jednak jeho matka T. T. T., jež vyjma možných osobních vazeb na některé ze členů sdružení TRANACO, potažmo jednatele žalobkyně, nejsou se jmenovanou nijak právně spojeni. K tomu soud doplňuje, že svědectví o přebírání zboží od řidiče Ch. právě ze strany jednoho z jednatelů žalobkyně, by sice mohlo jako nepřímý důkaz spolu s dalšími skutečně svědčit o tom, že se osoby napojené na daňový subjekt pokoušely zastříti skutečný rozsah svých příjmů a výdajů. Na druhou stranu však pouze na základě usnesení o zahájení trestního stíhání, potažmo protokolů o rekognici osob v rámci něj provedených, nebylo možné v řízení daňovém takovýto závěr bez dalšího učinit. Obě jmenovaná řízení jsou totiž vedena za jiným účelem a důkazy v jejich rámci zjištěné tedy nelze vždy vyhodnotit jako relevantní. Soudu proto není zřejmé, proč např. žalovaný prostřednictvím správce daně ke skutečnostem údajného přebírání zboží od svědka Ch. nevyslechl přímo jednatele žalobkyně, Q. Ch. T., stejně tak proč nevyslechl údajného plátce zboží, Ing. T. T., a namísto toho se pokoušel toliko předvolat osobu T. T. T., která však i dle vyjádření svědka Ch. mu měla za dodané zboží zaplatit toliko cca dvakrát. Ačkoliv tedy mohl a měl relevantní skutečnosti zjistit sám, spokojil se pouze s jejich reprodukcí skrze obstarané listiny z trestního řízení. Takovýto postup však soud hodnotí jako nedostatečný.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

40. Za další důkaz prokazující dodání zboží žalobkyni považovaly daňové orgány jimi zmiňované záznamy ze sledování vozidel patřících společnosti JAS ČR, a. s. prostřednictvím systému GPS. Podle nich mělo být zřejmé, že vozidlo řízené svědkem Ch. stálo vždy před Dragon shopem v Dolní Poustevně a následně většinou jelo do Hřenska k obchodu Dragon. K tomu nicméně soud upozorňuje, že jednak svědek Ch. sám konstatoval, že kromě zastávek u svých odběratelů někdy dělal i další za účelem osobního nákupu, jednak svědek V. uvedl, že při jedné zastávce se mnohdy stává, že je najednou obslouženo více odběratelů ze stejné oblasti. I proto skutečnost, že záznam možná obsahuje informaci o zastavení vozidla u provozovny žalobkyně, nemusí ještě nutně vždy odpovídat tomu, že jí na daném místě svědek Ch. skutečně předával zboží. Především je ale podstatné, že správní spisy uvedené záznamy o GPS sledování vozidel (ačkoliv z nich daňové orgány ve svých úvahách vycházejí) vůbec neobsahuje, resp. nebyly soudu spolu předloženy. Není tedy zřejmé, z čeho správce daně a později žalovaný své závěry dovozují. Pokud pouze z usnesení o zahájení trestních stíhání, pak je nutné namítnout, že se jedná pouze o zprostředkované skutečnosti ze strany orgánů činných v trestním řízení zjištěné v počáteční fázi trestního řízení, kdy existuje pouze důvodné podezření, že se trestný čin stal a že ho spáchala konkrétní osoba.
41. S ohledem na uvedené soud uzavírá, že v řízení se daňovým orgánům nepodařilo prokázat, kdo skutečně zboží uvedené na fakturách vystavených nadto na jiného odběratele odebíral, když nebylo postaveno najisto, zda tím byla některá z osob tvořících sdružení TRANACO, potažmo jednatel žalobkyně, či nikoliv. Určité pochybnosti pak přetrvávají i ohledně okolností, zda k přebírání zboží docházelo v provozovně žalobkyně. Nicméně i kdyby soud tuto skutečnost připustil, tak je nutné připomenout, že v rozhodné době zde působil vedle členů sdružení taktéž podnájemce části nebytového prostoru, pan N. T. H., jenž mohl být rovněž tím, kdo si zboží objednával – to ale daňové orgány neprošetřily. Zejména pak ale správce daně ani žalovaný nijak neobjasnili, zda a jaké existují vazby mezi žalobkyní (potažmo celým sdružením) a osobami, které měly svědku Ch. po převážnou část zdaňovacího období roku 2014 za zboží platit, když k hrazení kupní ceny docházelo ve zcela jiné obci, než se nachází provozovna žalobkyně, a současně se jedná i o osoby od ní a jejího sdružení odlišné.
42. V důsledku toho nezbyvá než konstatovat, že závěry o skutkovém stavu, na základě kterého správní orgány dovodily prokázání odebrání zboží od společnosti JAS ČR, a. s. žalobkyní, nemají oporu ve správním spisu a současně tento skutkový stav vyžaduje zásadní doplnění. Námitka žalobkyně je tudíž důvodná, přičemž vzhledem k tomu, že v důsledku tohoto zjištění je rozporný i následný postup správce daně směřující k vydání platebního výměru, bylo by ze strany soudu předčasné se zabývat dalšími uplatněnými žalobními body, proto se k ostatním námitkám pro nadbytečnost již nevyjadřuje.
43. Vzhledem k výše uvedenému proto soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. výrokem I. rozsudku bez jednání zrušit pro vady řízení spočívající v tom, že skutkový stav, který vzaly správní orgány za základ napadených rozhodnutí, nemá oporu ve správních spisech a současně vyžaduje zásadní doplnění, a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátit žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude jmenovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Protože je pak dané pochybení odstranitelné i v řízení před správním orgánem II. stupně, nepřikročil již soud současně dle § 78 odst. 3 s. ř. s. i ke zrušení prvostupňového rozhodnutí, a to i s ohledem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

1 Aps 2/2008-76, dostupné na www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že dojde-li ke zrušení prvoinstančního daňového rozhodnutí odvolacím daňovým orgánem či soudem, nemůže již správce daně v daňovém řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Pokud by tedy soud tímto rozsudkem současně zrušil i shora vymezený platební výměr, deklaroval by, že daňová povinnost neměla být žalobkyni vyměřena vůbec, což však dosud nebylo možné pro zjištěnou vadu řízení náležitě vyhodnotit.

44. Výrok rozsudku II. o náhradě nákladů řízení má oporu v § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, jenž měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně měla ve věci úspěch, má proto právo na náhradu nákladů řízení, a soud tudíž žalovanému uložil zaplatit jí do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě v celkové výši 9 800 Kč. Tyto náklady se skládají ze zaplaceného soudního poplatku v částce 3 000 Kč a nákladů zastoupení advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, který však jejich vyčíslení v průběhu řízení před soudem neprovedl, a k jejich určení tak došlo podle obsahu spisu. Uvedená odměna byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. a), § 6 odst. 1 a § 7 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, (dále jen „a. t.“) z tarifní hodnoty ve výši 50 000 Kč a sestává se z částky 3 100 Kč za převzetí a přípravu zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) a. t. a z částky 3 100 Kč za písemné podání ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. d) a. t. včetně dvou paušálních náhrad výdajů po 300 Kč dle § 13 odst. 4 a. t.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)