



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 18. 7. 2016, č. j. 31540/16/5200-10423-709175,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31540/16/5200-10423-709175, **se pro nezákonnost zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení 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 18. 7. 2016, č. j. 31540/16/5200-10423-709175, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 9. 2015, č. j. 2011251/15/2501-50522-506666. Tímto dodatečným platebním výměrem 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 příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 0 Kč, určil daňovou ztrátu ve výši - 382 063 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené ztráty podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu 3 820 Kč. Žalobce se zároveň v žalobě domáhal toho, aby soud zrušil dodatečný platební výměr správce daně a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba a její doplnění

2. V žalobě žalobce 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 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 žalobce a případně neuplatnění pomůcek správcem daně.
3. 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 čestné prohlášení servisní společnosti, která kontrolovala, zda je možné poškozené televizory za přijatelné náklady opravit, a dobropisy od firmy František Majtán – EURONICS TPD. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 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 podle žalobce 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 jim 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.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. 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. Konstatoval, že stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti 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.
5. Uvedl, že v řešeném případě žalobce neprokázal, že postupoval v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tedy že vedl průkazné údaje o majetku (mj. vedení evidence zásob), a dále neprokázal, že řádně provedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem vyplývajícím z údajů vedených v daňové evidenci. Žalobce tedy porušil § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, jestliže neprokázal takovou evidenci majetku, která by umožnila správci daně zjistit, zda nakoupené zboží (výdaj) bylo skutečně prodáno (příjem, popř. pohledávky), zda zůstalo skladem (zásoby), nebo jakým jiným způsobem bylo se zbožím naloženo (likvidace, škoda). Žalobce dle žalovaného věrohodně neprokázal, že přiznal ke zdanění veškeré příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů a také, že veškeré jím vynaložené výdaje na nákup zboží je možno považovat za výdaje dle § 24 téhož zákona. 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 23 žalobou napadeného rozhodnutí. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazních prostředků ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu uvedeného na stranách 20 a 21 žalobou napadeného rozhodnutí. Stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti a je možno ji použít až poté, co daňový subjekt nedostal svým povinnostem. Důkazní prostředky dodatečně předložené ve vztahu k tvrzené ekologické likvidaci zboží tak nejsou způsobilé změnit závěr o nutnosti stanovit daň podle pomůcek. V této souvislosti žalovaný ve vztahu ke způsobu stanovení daně připomněl, že správce daně v rámci daňové kontroly mj. zjistil, že žalobce nezahrnul do celkových zdanitelných příjmů prodej 31 ks nakoupeného zboží. Poukázal na to, že správcem daně zjištěné množství kusů je vzhledem k porušení zákonné povinnosti žalobce vést daňovou evidenci pouze odhadem, resp. pomůckou, neboť správce daně vyhledávací činnosti nemusel zjistit veškeré nákupy zboží žalobce (viz např. mezinárodní dožádání).

6. 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 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.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

7. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrval na tom, že pomůcky byly použity nezákonně, protože nebyla zpochybněna evidence žalobce. 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 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 likvidace 19 ks zásob nebyla prokázána, likvidaci jednoznačně prokázal, a to protokolem o likvidaci zásob, potvrzením o ekologické likvidaci, čestným prohlášením servisní společnosti a dobropisy.

Ústní jednání soudu

8. Při jednání soudu konaném dne 11. 12. 2019 právní zástupce žalobce setrval na tom, že žaloba byla podána důvodně a soud by jí měl v plném rozsahu vyhovět. Pro dokreslení situace uvedl, že doklady o ekologické likvidaci televizorů žalobce předložil až na konci daňové kontroly, neboť je živnostníkem, který se ne úplně orientoval v procesu daňové kontroly.
9. Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout 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.
11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, nepřisvědčil však všem námitkám.
12. Nejprve se soud zabýval námitkou žalobce, že jeho stížnost na postup správce daně v rámci projednání daňové kontroly nebyla vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly. Ze spisového materiálu vyplývá, že stížnost žalobce proti postupu správce daně při nahlížení do spisu byla správci daně doručena dne 8. 10. 2015. Tuto stížnost správce daně 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 zpravil písemností ze dne 29. 2. 2016. S ohledem na to, že tehdejší zástupce žalobce odmítl podepsat dne 25. 6. 2015 zprávu o daňové kontrole, byla daňová kontrola ve smyslu § 88 odst. 6 věty třetí daňového řádu ve spojení s § 88 odst. 4 téhož zákona ukončena dne 25. 6. 2015 projednáním zprávy o daňové kontrole. Stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti žalobce tudíž nemohla být vyřízena před ukončením daňové kontroly, neboť ta byla ukončena před doručením stížnosti. Z uvedeného je zřejmé, že námitka žalobce je nedůvodná.
13. Před hodnocením dalších žalobních námitek považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

14. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
15. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
16. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
17. Soud se dále zabýval námitkami žalobce, že daň neměla být stanovena dle pomůcek. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Podle odst. 2 téhož ustanovení, stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle odst. 3 téhož zákona pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

18. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně z důvodu obsahové shody s § 98 daňového řádu, je tato judikatura plně aplikovatelná i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46), platí, že *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však 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“* (srov. již zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
19. Soud předesílá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Žalovanému ani soudům nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt proto má zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
20. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS, uvedl, že pomůcky nejsou prostředkem kontumace daňového řízení. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

či nástrojem k trestání daňového subjektu, nýbrž podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu, v určité lokalitě atp. Daňový subjekt se sice neúčastní procesu stanovování daně podle pomůcek, ale může následně uplatnit námitky proti kvalitě použitých pomůcek, tj. zda byly adekvátní, resp. proti správnosti jejich hodnocení, od čehož se odvíjí spolehlivost stanovení daně. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-106, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67. Aby však daňový subjekt mohl tyto námitky proti pomůckám uplatnit, musí s nimi být seznámen. I proto je v judikatuře zdůrazněno, že daňový subjekt má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, a ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 105/2005-81, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, a ze dne 13. 8. 2008, č. j. 2 Afs 12/2008-164), neboť jen tak je mu reálně umožněno se proti nim bránit.

21. Je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformatio in peius, a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení. Může také nechat doplnit řízení o nové pomůcky použité při stanovení daně vedle pomůcek stávajících nebo místo pomůcek použitých správcem daně, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Pokud však odvolací orgán obstará v odvolacím řízení novou pomůcku, je jeho povinností daňový subjekt s touto pomůckou před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit a umožnit mu se k ní vyjádřit. To platí tím spíše, pokud v odvolacím řízení na základě nově získané pomůcky dochází ke zvýšení daňové povinnosti. Jak vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je povinností odvolacího orgánu zabývat se dodržením zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřeností použitých pomůcek. Právní úprava tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. A contrario právní úprava umožňuje, aby daňový subjekt uplatňoval námitky, ve kterých bude zpochybňovat přiměřenost použitých pomůcek, což připouští i judikatura, která dovodila rovněž možnost uplatnění dalších námitek. K tomu srov. výše citovanou judikaturu a také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, a ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71.
22. V dané věci byla protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 22. 10. 2012 zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 a leden až srpen 2012 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011, a to v rozsahu tvrzení uvedených žalobcem v daňových přiznáních za uvedená zdaňovací období. V projednávané věci měl správce daně ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 pochybnosti o správnosti údajů evidovaných v těchto obdobích v daňové evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů. Správce daně poukázal na to, že v rámci mezinárodní výměny informací zjistil rozdíl mezi hodnotou dodaného zboží do jiného členského státu za zdaňovací období roku 2011, konkrétně pro společnost LCD Berlin Electronic Handels GmbH. (dále jen „LCD“), a hodnotou zboží pořízeného z jiného členského státu vykázanou právě touto společností za uvedené zdaňovací období (správce daně zjistil hodnotu zboží prodaného této společnosti ve výši 94 834 Euro a hodnotu intrakomunitárního pořízení zboží, vykázanou uvedenou společností, ve výši 93 959 Euro,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozdíl tak činí 875 Euro). Správce daně dále konstatoval, že z předložených a vydaných faktur a pokladních dokladů za pořízení či prodej zboží v roce 2011 nemohl ověřit, kdy a jakému odběrateli bylo pořízené zboží prodáno. Dle předložených daňových dokladů žalobce nakupoval zboží převážně od osob registrovaných k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, a to od Sameurope International GmbH. (dále jen „Sameurope“), František Majtán – Euronics TPD. a B&W electronics, s.r.o., a prodával je jak v tuzemsku, tak je dodával i do jiného členského státu, a to společností sídlícím v Berlíně (Kant a LCD). Z těchto přijatých a vydaných faktur a pokladních dokladů za pořízení či prodej zboží za zdaňovací období roku 2011 správce daně zjistil rozdíl mezi počtem nakoupeného a prodaného zboží ve vazbě na inventurní soupis k 31. 12. 2011 (nákup 766 ks zboží, prodej 734 ks zboží a stav skladu dle inventurního soupisu k 31. 12. 2011 celkově 5 ks zboží). Z uvedeného dle správce daně vyplynulo, že žalobce neevidoval v daňové evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů veškeré příjmy a uskutečněná zdanitelná plnění, neboť neeviduje prodej 27 ks nakoupeného zboží a tyto prodeje neuvedl do daňových přiznání k uvedeným daním za předmětná zdaňovací období. Správce daně dále konstatoval, že žalobce eviduje v daňové evidenci za rok 2011 příjmy z prodeje zboží, ke kterým nebyly doloženy daňové doklady; jedná se o příjmovou položku na bankovních výpisech (dne 6. 10. 2011 ve výši 54 259 Kč, dne 21. 11. 2011 ve výši 32 899 Kč a dne 27. 12. 2011 v částce 48 167 Kč), k nimž nebyly doloženy daňové doklady, a nelze tak zjistit, jaké konkrétní zboží a v jakém množství žalobce prodal. Další nesoulad zjistil správce daně z předložených důkazních prostředků porovnáním nákupu a prodeje zboží dle jednotlivých značek a typů, a to rozdíl v počtech jednotlivých typů zboží. Konkrétně se jednalo o přebytek zboží Samsung UE40D7000 ve výši 13 ks a chybějící zboží AEG Lavatherm 59880 ve výši 1 ks a Philips 40PFL7605H ve výši 1 ks. Dále správce daně poukázal na to, že na vydaných fakturách pro odběratele z jiného členského státu není uveden způsob dopravy či způsob, jak bylo zboží přepraveno z tuzemska do jiného členského státu, přičemž přeprava nebyla podložena ani jinými důkazními prostředky.

23. Popsané pochybnosti správce daně shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních. Žalobce tedy byl povinen prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011, které evidoval v daňové evidenci a že přiznal ke zdanění veškeré příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů a také, že veškeré jím vynaložené výdaje na nákup zboží je možno považovat za výdaje dle § 24 téhož zákona za tato zdaňovací období. Zároveň správce daně žalobce poučil o tom, jakými důkazními prostředky by tyto skutečnosti mohl prokázat a jaké údaje by v nich měly být obsaženy.
24. Žalobce v žalobě dovozoval, že správnost vedené daňové evidence prokázal protokolem o likvidaci zásob a potvrzením o ekologické likvidaci, podle nichž došlo dne 15. 12. 2011 k likvidaci 19 ks zboží. Pro vypořádání této námítky soud považuje za nutné zmínit relevantní okolnosti plynoucí z daňového spisu. O těchto listinách se žalobce poprvé zmínil až na konci daňové kontroly v podání ze dne 3. 6. 2015, k němuž je však nepřiložil. Správce daně přitom skutečnost, že žalobce daný protokol o likvidaci zásob a potvrzení o ekologické likvidaci nedoložil, deklaroval ve svém stanovisku k vyjádření daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

subjektu ze dne 22. 6. 2015, jakož i ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 6. 2019. Zástupce daňového subjektu v podání ze dne 25. 6. 2015 uvedl, že odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole (ačkoli odepření podpisu není ve zprávě o daňové kontrole vůbec uvedeno) proto, aby předložil důkazní prostředky, které byly zmíněny v jeho podání, ale nebyly omylem doloženy. Přestože byly tyto důkazy zaslány správci daně po projednání zprávy o daňové kontrole, správce daně se jimi zabýval. Následně totiž správce daně provedl u společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. dne 11. 8. 2015 místní šetření, jehož předmětem bylo ověření dokladů na výkup elektroodpadu - televizorů dne 15. 12. 2011 a 15. 7. 2012 v evidencích vykoupeného odpadu a promítnutí do skladové evidence a účetnictví této společnosti. Z protokolu o místním šetření soud zjistil, že zaměstnankyně společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. správci dani sdělila, že dle razítka na daných potvrzeních o ekologické likvidaci se jednalo o sběrný dvůr ve Všebořicích, jednalo se o zpětný odběr, za který se neplatí a ani se neeviduje, tudíž nelze dohledat žádné doklady o odběru ani o totožnosti občana. Podle e-mailu zaměstnankyně společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. ze dne 11. 8. 2015 podpis na daných potvrzeních patří pravděpodobně paní Janě Strnadové, vážné ze sběrného dvora ve Všebořicích. Soud dále uvádí, že žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 28. 4. 2016, což zopakoval i v žalobou napadeném rozhodnutí, s ohledem na obecné principy dokazování zakotvené v § 92 daňového řádu ve vazbě na § 8 odst. 1 téhož zákona konstatoval, že v daném případě, kdy žalobce po projednání zprávy o daňové kontrole předloží správci daně další důkazy, které by případně mohly mít vliv na výši doměřené daně, bylo vhodné s hodnocením takových předložených důkazních prostředků žalobce seznámit a umožnit mu se k jejich hodnocení vyjádřit. Ostatně takový postup dle žalovaného předpokládá § 1 odst. 2 daňového řádu ve smyslu naplnění základního cíle správy daní, a to s ohledem na procesní ekonomii daňového řízení. Žalovaný akcentoval, že obzvláště důvodným lze tento postup shledat za situace, kdy správce daně na základě nesplnění zákonných povinností ze strany daňového subjektu při dokazování přistupuje ke způsobu stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle § 98 daňového řádu. Z uvedeného plyne, že samy daňové orgány shledaly doložení dalších důkazních prostředků po projednání zprávy o daňové kontrole za přípustné a těmito důkazními prostředky se zabývaly. Takovou úvahu žalovaného považuje soud za logickou.

25. Soud dále konstatuje, že správce daně ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 zpochybňoval správnost vedení daňové evidence ze strany žalobce, neboť zjistil rozdíl 29 ks v počtu zboží nakoupeného (768 ks), prodaného (734 ks) a na skladě evidovaného zboží (5 ks), k čemuž správce daně připočetl 2 ks zboží, které zjistil na základě mezinárodního dožádání, které nebyly vedeny v daňové evidenci žalobce dle § 7b zákona o daních z příjmů; celkově tedy šlo o rozdíl v počtu 31 ks. Konkrétně se jednalo o následující zboží – Samsung SSG-3100 (rozdíl 1 ks), Samsung UE32D5000 (rozdíl 1 ks), Samsung UE40D6510 (rozdíl 1 ks), Samsung UE40D7000L (rozdíl 13 ks), Samsung UE46D7000(L) (rozdíl 7 ks), Samsung UE46D8000(y) (rozdíl 5 ks) a Samsung UE55D8000(y) (rozdíl 3 ks).
26. V potvrzení o ekologické likvidaci zboží, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011, je uvedeno, že daného dne byly z důvodu poškození vzniklého vlivem přepravy ekologicky zlikvidovány televizory značky Samsung, a to 2 ks televizorů typ UE55D8000, 10 ks televizorů typ UE40D7000, 3 ks televizorů typ UE48D8000 a 4 ks televizorů typ UE46D7000. Celkem měl tedy žalobce dne 15. 12. 2011 dát k ekologické likvidaci 19 ks

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

televizorů. Z uvedeného je zřejmé, že dané potvrzení o ekologické likvidaci zboží nebylo schopno prokázat úplnost vedení daňové evidence, neboť se týká toliko 19 ks zboží, ačkoli správce daně požadoval po žalobci prokázat pohyb 31 ks zboží. V tomto ohledu tedy nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že úplnost vedení daňové evidence prokázal zmíněný protokol o ekologické likvidaci zboží a protokol o likvidaci zásob, který vyhotovil žalobce a v němž je uvedeno, že bylo zlikvidováno stejné zboží jako v potvrzení o ekologické likvidaci zboží.

27. Z toho je zjevné, že žalobce neprokázal správnost a úplnost vedení daňové evidence dle § 7b zákona o daních z příjmů, tedy nesplnil svou zákonnou povinnost, a zároveň nebylo možné spolehlivě stanovit daň dokazováním, neboť správce daně nemohl dokazováním určit, jak bylo naloženo s neevidovaným zbožím. Byly tedy splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Námitky žalobce stran toho, že nebyly splněny předpoklady pro stanovení daně pomůckami, jsou nedůvodné.
28. Nedůvodná je též námitka žalobce týkající se toho, že správce daně nemohl vyměřit daň za použití pomůcek, jestliže zpochybnil toliko několik málo procent zboží, které nebylo evidováno. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, na který odkazoval též žalobce ve své žalobě, konstatoval, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“* Posuzovaný právní problém se tedy vzpírá zobecnění, které by se dalo vyjádřit v procentech. Z uvedeného usnesení rozšířeného senátu tudíž nelze dovodit, že by daň nebylo možno stanovit za použití pomůcek, jestliže byla zpochybněna evidence pro daňové účely u méně jak 5 % zboží. Podstatná je intenzita pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví. V posuzované věci nebylo možno zjistit, jak žalobce s konkrétním zbožím naložil, neboť ani na základě výzvy k prokázání pochybností žalobce neprokázal, zda přesně specifikované zboží prodal či zlikvidoval, a nelze tudíž ověřit, zda přiznal ke zdanění veškeré příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011. V tomto ohledu tedy daňové orgány správně přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek.
29. Nepříléhavý je rovněž poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 27/2015-41. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem došlo ke zpochybnění části (v rozsahu 30 %) dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, přičemž žalobce měl doklady o prodeji zboží, tj. o svém příjmu; v daném případě tudíž bylo možno stanovit daň dokazováním, a došlo tak k neuznání výdajů ve výši 30 %, jelikož ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem žalobce neunesl své důkazní břemeno. V nyní projednávané věci je situace odlišná, neboť žalobce u správcem daně specifikovaného zboží dokazováním neprokázal, jak naložil se zbožím, zda jej např. prodal či zlikvidoval. Za této situace si soud ani neumí představit, jakým způsobem by měl správce daně u tohoto konkrétního zboží, u něhož není možné kvůli chybějícím dokladům zjistit, za jakou cenu je žalobce prodal,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanovit daň dokazováním. Stanovit příjem za prodej zboží, jehož prodej žalobce přitom nijak nedoložil, lze jen na základě pomůcek.

30. Soud směrem k žalobci považuje za nutné zdůraznit, že jako pomůcky jsou daňové orgány povinny užít nezpochybněné důkazy, čímž je zaručeno co nejspravedlivější stanovení daně. Takto daňové orgány postupovaly. Otázku, zda daňové orgány jako pomůcky použily všechny možné doklady, bude soud posuzovat při hodnocení správnosti stanovení daně v rámci k tomu směřujících námitek.
31. Nedůvodná je též námitka, že správce daně stanovil daň za použití pomůcek a dokazováním. Daň byla žalobci vyměřena pouze dle pomůcek, což správce daně ve výrokové části dodatečného platebního výměru uvedl. V tomto směru tudíž daňové orgány nepochybily. Skutečnost, že v případech prokázaných z prodejů zboží byly jako pomůcky užity příslušné daňové doklady, nic nemění na tom, že daň byla stanovena dle pomůcek.
32. Soud se poté zaměřil na námitky týkající se spolehlivosti stanovení daně. Žalobce zejména namítal, že správce daně jako pomůcku nevyužil již výše uvedené potvrzení o ekologické likvidaci zboží. K předmětnému protokolu, podle něhož došlo k likvidaci výše uvedených televizorů dne 15. 12. 2011, správce daně poznamenal, že v protokolu uvedené televizory se shodují s typy televizorů zjištěných z dokladů mimo televizorů Samsung UE48D8000 (3 ks), neboť tento typ televizoru se v nakoupeném a prodaném zboží vůbec nevyskytuje. Správce daně rovněž konstatoval, že při místním šetření dne 11. 8. 2015 u společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. bylo zjištěno, že se jedná o zpětný odběr zboží, za který se neplatí a ani se neeviduje, tzn. že nelze dohledat žádné doklady o odběru ani totožnosti občana. Dále správce daně uvedl, že dle sdělení uvedené společnosti ze dne 11. 8. 2015 podpis na daném potvrzení o ekologické likvidaci pravděpodobně patří vážné ze sběrného dvora ve Všebořicích. Z těchto důvodů dospěl správce daně k závěru, že deklarované předání televizorů do sběrného dvora žalobce neprokázal, neboť provedenou likvidaci neosvědčila na žalobci nezávislá osoba a žalobce nedoložil další důkazní prostředky, které by provedenou likvidaci prokázaly (např. fotografie nebo video dokumentace). Správce daně dále zdůraznil, že o provedené likvidaci zboží se žalobce zmínil až v úplném závěru daňové kontroly a potvrzení bylo doloženo až po podepsání zprávy o daňové kontrole. Správce daně uzavřel, že samotné potvrzení nelze bez dalších relevantních důkazních prostředků za důkaz osvědčit. Tyto závěry správce daně žalovaný aproboval.
33. S hodnocením tohoto důkazního prostředku daňovými orgány se soud neztotožnil. Je třeba připomenout, že správce daně po doložení potvrzení o ekologické likvidaci prováděl místní šetření u společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. Již z toho lze dle soudu usuzovat na to, že potvrzení o ekologické likvidaci považoval správce daně za relevantní důkazní prostředek týkající se likvidace daných elektrických spotřebičů. Na základě výsledku místního šetření a následné e-mailové komunikace se zaměstnankyní společnosti AVE Ústí nad Labem s. r. o. bylo dokonce zjištěno, která osoba z řad jejích zaměstnanců pravděpodobně dané potvrzení podepsala. Soud je toho názoru, že žalobce potvrzením o ekologické likvidaci prokázal, že dne 15. 12. 2011 došlo k ekologické likvidaci 19 ks zboží. Tím přešlo důkazní břemeno opět na správce daně, který byl povinen prokázat nevěrohodnost či neprůkaznost dotčeného potvrzení. Své břemeno však správce daně neunesl. Unesení důkazního břemene nemohl správce daně dovozovat z toho, že společnost AVE Ústí nad Labem s. r. o. u zpětného odběru zboží nevede žádnou evidenci a že se za tento odběr neplatí. Tato skutečnost totiž nesvědčí o tom, že by uvedená

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

společnost od žalobce nemohla dané televizory převzít k ekologické likvidaci, a nevyvrací podložené tvrzení žalobce o ekologické likvidaci zboží. Neprůkaznost potvrzení o ekologické likvidaci nelze postavit ani na tom, že likvidaci zboží neosvědčila na žalobci nezávislá osoba a že žalobce nedoložil fotografie či videozáznam z provedené likvidace. Byl to totiž správce daně, kdo měl vyvracet věrohodnost a průkaznost daných potvrzení o ekologické likvidaci zboží, a za takové situace, jestliže správce daně nezpochybnil věrohodnost daného potvrzení o ekologické likvidaci, není jeho požadavek na další prokazování likvidace ze strany žalobce opodstatněný. Nevěrohodnost a neprůkaznost předmětného potvrzení nelze shledat ani v tom, že se o tomto důkazním prostředku žalobce zmínil na konci daňové kontroly, neboť žalobce může rozhodně skutečnosti tvrdit i na konci daňové kontroly, neboť v tomto ohledu daňový řád nestanoví daňovému subjektu žádné omezení. Ani okolnost, že potvrzení o ekologické likvidaci žalobce doložil po projednání zprávy o daňové kontrole, mu nelze vyčítat, když daňové orgány shledaly, že tento postup je v souladu s daňovým řádem.

34. Na faktu neunesení důkazního břemene správcem daně nic nemění ani skutečnost, že v potvrzení o ekologické likvidaci, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011, je uveden typ televizoru Samsung UE48D8000 (3 ks), neboť žalobce v podání ze dne 3. 6. 2015 vysvětlil, že se v důsledku chyby v psaní ve skutečnosti jedná o televizor Samsung typ UE46D8000 a že typ televizoru Samsung UE48D8000 uvedený výrobce nikdy nevyráběl. Touto okolností se daňové orgány nijak nezabývaly. I v případě, že by soud odhlédl od toho, že v daném potvrzení o ekologické likvidaci je uvedeno, že byly zlikvidovány 3 ks televizoru Samsung typu UE48D8000, neznamená to, že by potvrzení o ekologické likvidaci nebylo způsobilé prokázat ekologickou likvidaci zbylých 16 ks ostatního zboží, které se již shodují se zbožím, které je v nakoupeném a prodaném zboží evidováno. Uvedení televizoru Samsung typ UE48D8000 tedy nemůže vést k tomu, aby daňové orgány konstatovaly, že dotčené potvrzení o ekologické likvidaci nemůže prokázat ekologickou likvidaci minimálně 16 ks zboží.
35. Soud shrnuje, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně neprůkaznosti a nevěrohodnosti předmětného potvrzení o ekologické likvidaci a za tohoto stavu nelze hovořit o tom, že by dotčené potvrzení bylo zpochybněno, a nemělo by proto být použito jako pomůcka ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Závěr daňových orgánů o tom, že došlo ke zpochybnění uvedeného potvrzení, tudíž není správný. K ověření likvidace zboží, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011, se přitom nabízí např. provedení svědecké výpovědi vážné sběrného dvora ve Všebořicích paní Strnadové, která měla daná potvrzení podepsat.
36. Soud uzavírá, že daňové orgány vycházely z nesprávného právního názoru, že žalobce neprokázal ekologickou likvidaci zboží, která měla proběhnout dne 15. 12. 2011. Nesprávný je za současné důkazní situace v daňovém řízení, které se však dalším dokazováním může změnit, tudíž i závěr daňových orgánů, že potvrzení o ekologické likvidaci nemohlo být využito jako pomůcka dle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, což mohlo mít vliv na správnost stanovení daně dle pomůcek. Z tohoto důvodu je rozhodnutí žalovaného nezákonné.
37. 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 §

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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 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 platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce daně, mohli o dani z příjmů v daném případě znovu rozhodnout a vyměřit ji.

38. 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 – 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.

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 11. prosince 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)