



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobce: O. M.
zastoupený Ing. M. P., daňovým poradcem

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2017 č. j. 53174/17/5200-10422-711138, ve věci dně z příjmů za zdaňovací období roku 2007

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2017

č. j. 53174/17/5200-10422-711138, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Kopřivnice ze dne 12. 4. 2011 č. j. 46631/11/376220806066, kterým byla žalobci za použití pomůcek doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2007.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tato žalobní tvrzení:

- I. **V první části žaloby** žalobce uvedl tyto žalobní body:

- 1) Žalobce zpochybnil postup žalovaného, který vydal napadené rozhodnutí v době, kdy neběžela prekluzivní lhůta. Přechodí rozhodnutí žalovaného bylo totiž zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 11. 2016 č. j. 22Af 121/2014-59 (dále jen „rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Af 121/2014“) a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný však podal kasační stížnost, která byla ke dni podání této žaloby vedena u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) pod sp. zn. 3Afs 36/2017 aniž by bylo dosud rozhodnuto. Jak je zřejmé z usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 9. 2012 sp. zn. 8Afs 29/2011 kasační stížnost a řízení o ní přerušuje běh prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 148 odst. 4 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Podle žalobce v takové situaci buď nelze další rozhodnutí žalovaného (tj. v posuzované věci napadené rozhodnutí) vydat nebo lze, ale jeho účinky nastanou dnem, kdy bude ukončeno přerušování řízení podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Další variantou pak je, že závěry rozšířeného senátu NSS jsou nesprávné. V této souvislosti poukázal žalobce také na rozsudek NSS sp. zn. 5Afs 4/2008, podle kterého není-li správce daně fakticky omezen v možnosti konat, pak není důvod přerušovat prekluzi. Pokud by se ve vztahu k napadenému rozhodnutí neuplatnilo přerušování řízení podle ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, bylo by napadené rozhodnutí vydáno po prekluzi.
- 2) Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné z pohledu prekluze práva vyměřit daň, neboť žalovaný přehledně neuvedl, jak vidí běh prekluzivní doby a jednotlivé úkony, které na ni mají vliv, a to od r. 2007. Jeho úvahy v tomto směru jsou zcela nepřezkoumatelné. Žalobce má za to, že právo vyměřit daň za zdaňovací období r. 2007 bylo již v době vydání napadeného rozhodnutí prekludováno. Žalobce je toho názoru, že pokud byla již jednou obnovena lhůta ve smyslu ust. § 148 odst. 3 daňového řádu, nemůže ve stejném řízení dojít k aplikaci ust. § 148 odst. 2 daňového řádu a k prodloužení lhůty znovu o další rok. Tyto dva instituty prodloužení lhůty mají odlišný důvod existence, odlišný počátek a tedy i konec. Své úvahy žalobce dále rozvedl z různých hledisek na straně 5 – 6 žaloby.
- 3) Žalobce namítl, že správní orgány i soud jsou povinni přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti, přičemž desetiletá objektivní prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2017. Žalobce odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 9Afs 72/2011. Poukázal přitom na ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, zejména větu třetí, přičemž kriticky hodnotí, že dopad této věty na ust. § 148 odst. 5 daňového řádu nebyl ve zmiňovaném rozsudku vysvětlen. Dále se žalobce detailně zabývá argumentací svého názoru, že na posuzovanou věc plně dopadá ust. § 148 odst. 5 daňového řádu, tj. že desetiletá lhůta k vyměření daně je lhůtou konečnou (str. 8 – 11 žaloby).

- 4) V návaznosti na žalobní bod 1) žalobce namítl, že uprostřed probíhajícího řízení o kasační stížnosti zaslal žalovaný žalobci výzvu ze dne 3. 11. 2017 č. j. 47364/17/5200-10422-711138, aby se seznámil s výsledky odvolacího řízení a současně mu stanovil lhůtu k vyjádření. Žalobce v první řadě namítá, že tuto výzvu nebylo možno v době, kdy prekluze neběží, vydat. Dále v této souvislosti namítl, že obratem požádal o prodloužení lhůty, když ji považoval za nepřiměřenou s ohledem na to, jaké listiny chtěl dohledat a žalovanému předložit. Žalovaný reagoval vydáním rozhodnutí o zastavení řízení o této žádosti ze dne 9. 11. 2017, proti němuž podal žalobce odvolání. Žalovaný postupoval protiprávně, když žalobci neposkytl dostatek času na vyjádření před vydáním rozhodnutí o odvolání a na prokázání nových skutkových okolností. O odvolání nebylo příslušným správním orgánem, tj. Generálním finančním ředitelstvím ke dni podání žaloby rozhodnuto.
- 5) Žalobce namítl, že existují i jiné výhody, které žalovaný neuplatnil. Žalovaný poprvé v průběhu řízení srozumitelně sdělil, co vlastně jako výhody uznává, a to ve výzvě ze dne 3. 11. 2017. Žalobce však má proti uvedenému (bod [9] výzvy) výhrady. Nejprve k úrokům ze zaplaceného úvěru, kdy je povinností správce daně ex officio přihlídnout k výhodám. Žalobce v původním daňovém přiznání některé položky neuplatnil nebo uplatnit nemohl, např. proto, že nebylo od čeho je odečíst – základ daně nebyl odpovídající nebo nebyly splněny další podmínky. O skutečnosti, že žalobce má úvěr a tedy i o pravděpodobnosti úroků správní orgán I. stupně věděl jak z předchozího daňového přiznání tak z následného. Pokud tedy aplikoval pomůcky, bylo jeho povinností uplatnit výhody a vyzvat žalobce k prokázání rozhodných skutečností. Obdobné platí i pro daňové zvýhodnění podle ust. § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), zejména pokud jde o uplatňování výhody v souvislosti s nezaopatřeným dítětem. Žalobce shrnul, že výhody uvedené ve výzvě ze dne 3. 11. 2017 jsou nedostatečné, když absentují výhody ex officio, které měly být uplatněny.
- 6) Celková délka řízení odporuje právu žalobce na spravedlivý proces ve smyslu ust. čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) ve spojení se čl. 38 odst. 2 Listiny.

II. V druhé části žaloby

žalobce zopakoval žalobní námitky, které vznesl již vůči prvnímu rozhodnutí žalovaného o odvolání, které bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 3/2013-43. (Stejně postupoval žalobce také v žalobě vedené pod sp. zn. 22Af 121/2014, kde tytéž žalobní body zopakoval-poznámka soudu). Opakující se žalobní námitky byly v nyní posuzované věci rozvedeny na str. 12 – 24 žaloby v následujících žalobních bodech:

- 1) Skutečnost, že správce daně vyvrátil úplnost povinné evidence (zejména pokud jde o dobírky a inventury), sama o sobě nestačí k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, správce daně neuvedl jediný důkaz pro to, že a v jaké míře byly kráceny tržby. Jestliže se neprokázalo krácení tržeb z dobírek, pak podle žalobce není dán důvod k přechodu od dokazování k pomůckám. Žalobce navrhl opětovné svědecké výpovědi svědkyň. V prvním odvolacím řízení žalovaný jednoznačně konstatoval, že žalobcova marže nebyla

zpochybněna. Přesto v dalším řízení byly marže zvýšeny na dvojnásobek, ačkoliv žalovaný nepravdivě tvrdí v napadeném rozhodnutí, že filozofie výpočtu daně nebyla změněna. Tím bylo žalobci odepřeno právo na spravedlivý proces, zejména došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Nebylo prokázáno, že zjištění správce daně (neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely) mělo takovou intenzitu, že by zpochybňovalo celou daňovou evidenci. Správce daně tak neměl důvod k přechodu na pomůcky.

- 2) Žalobce vymezil dva důvody nesprávného způsobu výpočtu daně z příjmů. Především doměřením prvního roku (r. 2005) přes pomůcky nutně musí změnit počáteční stavy roku následujícího, což znamená jinou výši pomůcek pro tento rok a jiný konečný stav tohoto roku. Proto jsou výpočty v tabulce 7 protokolu č. j. 27811/11/376930806266 ze dne 23. 3. 2011 nesprávné. Druhý důvod nesprávného způsobu výpočtu daně žalobce shledal v použité metodě stanovení daně pomůckami, kterou označil za metodu logicky chybnou z důvodů podrobně popsanych v tomto žalobním bodě (str. 17-18 žaloby).
- 3) Žalovaný neprokázal, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Ve správním spise není uvedeno, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a z jakého důvodu není možno stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný také nepřihlédl k žádným výhodám pro poplatníka, jak mu ukládá zákon (§98 odst. 2 daňového řádu).
- 4) Žalobce namítl nedostatečnou reprezentativnost vzorku srovnatelných subjektů, když správce daně vybral pro srovnání pouze dva subjekty. Výběr srovnatelného subjektu musí být racionální, a proto musí pocházet ze středu většího vzorku dat. Žalovaný sice tvrdí, že vycházel z porovnání více subjektů se stejným sortimentem a následně výběr zúžil na dva vybrané daňové subjekty, ale tato úvaha není nijak přezkoumatelná, ani to, kolik subjektů celkem správce daně srovnával, kolik jich bylo vyřazeno a proč. Podle žalobce taková správní úvaha nemůže obstát.
- 5) Vybrané subjekty, podle nichž byly stanoveny pomůcky, jsou nesrovnatelné, neboť obchodují s jiným sortimentem, u kterého se dosahuje jiná, vyšší marže, než je tomu u žalobce. Žalobce zdůraznil, že se specializuje na prodej raketového zboží, kdežto sportovní prodejny s univerzálním sortimentem mají jiné marže, než relativně specializovaný obchod žalobce. V úředním záznamu ze dne 11. 9. 2009 č. j. 61858/09/376930806266 je uvedeno, že srovnávané subjekty prodávají stejný sortiment zboží (sportovní zboží). V tom je ovšem rozdíl, protože žalobce prodává raketové zboží a má tedy zcela jiné marže. Nepřezkoumatelný je nejen výběr subjektů, ale i kritéria jejich srovnatelnosti, když na výši marže mají vliv i externí podmínky (podnikání ve vlastním domě či v nájmu, existence skladů zboží, výdaje na reklamu, platy zaměstnanců ad.). V tomto rozsahu není správní úvaha o výběru porovnávaných subjektů přezkoumatelná. Podle žalobce daňové subjekty A) a B) vybrané jako srovnatelné pro tvorbu pomůcek v roce 2009 a daňové subjekty A) a B) vybrané jako srovnatelné pro tvorbu pomůcek v roce 2011 jsou subjekty zcela odlišné. V tom žalobce spatřuje zásadní vadu řízení.
- 6) Žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, zejména: jaké důkazy má žalovaný

o krácení tržeb, konkretizace důvodů opětovného použití pomůcek s popisem konkrétních příčin a následků, v druhém doměření byly zpochybněny marže žalobce a nahrazeny jinými, konkretizace parametrů srovnání a stejně tak odlišností mezi žalobcem a srovnatelnými subjekty, nadregionální charakter marže v případě e-shopů.

III.V třetí části žaloby

žalobce vyjádřil polemiku s argumentací, na níž Krajský soud v Ostravě vystavěl odůvodnění prvního zrušujícího rozsudku (sp. zn. 22Af 3/2012) s tím, že jelikož byl žalobce v této předešlé věci úspěšný, nebyl důvod a ani možnost podat kasační stížnost, nicméně žalobce s některými argumenty soudu nesouhlasí, a proto nově uplatnil žalobní body, jež se vztahují ke konkrétním pasážím odůvodnění označeného rozsudku (str. 15 - 24 žaloby).

IV.Ve čtvrté části žaloby

žalobce vznesl žalobní body, jež se vztahují k dalšímu řízení, které proběhlo poté, co krajský soud rozsudkem ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 3/2012-43 zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného. Žalobce je vymezil takto:

- 1) Žalobce brojí proti listině ze dne 3. 9. 2014 č. j. 23176/14/5000-14102-711138 označené seznámení se zjištěnými skutečnostmi, z níž plyne, že správce daně provedl u vybraných subjektů „A“ a „B“ místní šetření ve dnech 4. 8. a 7. 8. 2014, v jehož rámci se dotazoval na skutečnosti z let 2005-2007 a vhodně volenými otázkami dosáhl zjištění, že v uvedeném období byly subjekty „srovnatelnými“ s žalobcem a že je tedy jakožto subjekty srovnatelné za účelem stanovení daně podle pomůcek vybral správně. Žalobce poukázal na to, že daňové doklady a listiny z uvedených let již tyto daňové subjekty zcela jistě neměly uloženy, neboť jejich povinnost je uchovávat zanikla. Správce daně tudíž nemohl provádět dokazování na konkrétních dokladech a listinách, ale pouze s těmito subjekty „pohovořil“. Fakticky tudíž nešlo o místní šetření podle daňového řádu. Uvedený úkon nemohl být ani výsledkem svědka, protože by takovému úkonu musel být žalobce přítomen, aby mohl realizovat svá procesní práva dle ust. § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce nemohlo jít ani o podání vysvětlení, neboť takovýto úkon nelze brát jako důkaz (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Na základě uvedeného má žalobce za to, že žalovaný neprokázal, že subjekty „A“ a „B“ byly v předmětných obdobích roku 2005-2007 srovnatelné. Jeho postup prokazuje, že v roce 2011, kdy stanovil pomůcky, nevěděl o těchto subjektech potřebné informace, které musel zjišťovat až nyní.
- 2) Žalobce namítl, že ani jeden ze subjektů není srovnatelný. Žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal velmi povrchně. Neuvedl, která kritéria konkrétně posuzoval, která z nich vzal za podstatná a která nikoliv a proč. Správní úvaha na toto téma absolutně chybí

a rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Žalobce poukázal na judikaturu správních soudů vztahující se ke správní úvaze, např. rozsudky NSS sp. zn. 7As 46/2006, 3Afs 21/2003, 9As 3/2009, 2Afs 62/2011. Dále žalobce namítl, že mu zůstaly utajeny důležité informace, když žalovaný zcela bezdůvodně zatajil identitu srovnatelných subjektů a neumožnil žalobci, aby se účastnil jejich výsledků a mohl klást otázky. Podle žalobce byly zcela nedostatečně vymezeny znaky shodnosti a navrhl, aby žalovaný doložil sestavu všech prodejců raketového zboží v obvodu působnosti správce daně I. stupně, ve které budou údaje: DIČ, celková hodnota ÚZP za rok 2005-2007 atd. Tímto postupem mohou být vybrány srovnatelné subjekty.

- 3) Žalovaný nesplnil povinnost přihlédnout ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Správní orgány obou stupňů dosud neuvedly, které konkrétní výhody zohlednily a že jiné nezjistily. Poprvé tak činí až v napadeném rozhodnutí. Podle žalobce mělo být jako výhoda zohledněno snížení objemu prodaného zboží o stav skladu na konci roku (původní žaloba část III., bod D). Stejně tak měl být jako výhoda snížen objem doměřených tržeb nejméně o tuto hodnotu (také část III. bod D původní žaloby). Dále žalobce uvedl, že jako výhody měly být zohledněny zaplacené úroky za rok 2006, sleva na děti L. a J. za rok 2007, zohlednění nákladů na sociální a zdravotní pojištění, nebo např. pokles tržeb při zvýšení ceny. Minimálně tyto uvedené konkrétní a reálné výhody měl žalovaný uplatnit a zejména učinit nějakou správní úvahu, a to i o těch ostatních.
- 4) Žalobce namítl prekluzi nároku na doměření daně, když s ohledem na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a k němu se vztahující judikaturu, bylo nezbytné, aby daňová kontrola zahájená dne 20. 8. 2008 skončila pravomocným vyměřením daně ve lhůtě do 31. 12. 2011. Žalobce nesdílí názor žalovaného na aplikaci ust. § 264 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný aplikoval nejprve ust. § 148 odst. 2 písm. a) daňového řádu, ovšem podle žalobce čistě účelově, aby si zajistil dostatek času na změnu nebo opravu svého rozhodnutí a zachránil věc před prekluzí. Účelová jednání jsou zneužitím práva a nemají požívat soudní ochrany. Žalobce namítl nesprávný výklad retroaktivity ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, když pro prekluzi je nutno používat pravidla platná v okamžiku zahájení řízení a není možné na běh prekluzivní lhůty vztahovat instituty, které v době zahájení řízení v právním řádu neexistovaly. Žalobce poukázal na usnesení NSS č. j. 4Afs 105/2014-38.

K této části žaloby soud podotýká, že zde zopakované žalobní body byly vypořádány ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 22Af 121/2014.

3. Žalovaný ve vyjádření odkázal především na odůvodnění napadeného rozhodnutí, když řada žalobních bodů byla již namítána v rámci odvolacího řízení v podobě odvolacích námitek a žalovaný se s nimi náležitě vypořádal. K prekluzi práva stanovit daň a jejímu přepočtu se zevrubně vyjádřil NSS v odůvodnění rozhodnutí o kasační stížnosti, jež byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 21. 3. 2018 sp. zn. 3Afs 36/2017. NSS dospěl k závěru, že k prekluzi práva nedošlo, což je závěr nepochybně závazný pro žalovaného i pro krajský

soud. Žalovaný na tento rozsudek plně odkázal, když obsah jeho odůvodnění je žalobci jako účastníkovi řízení znám. Dále žalovaný zdůraznil, že ust. § 148 odst. 5 daňového řádu lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti nového daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. V případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet dříve, se postupuje podle dosavadních právních předpisů včetně ust. § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

4. K námitce vztahující se k dalšímu řízení po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Af 121/2014 žalovaný uvedl, že žádosti žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření, kterou reagoval na písemnost žalovaného č. j. 47364/17/5200-10422-711138, nevyhověl, neboť se jednalo o zjevně právně nepřipustné podání. Jelikož lhůta podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, s níž je spojen zánik práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a důkazům, případně navrhnout jiné důkazy (viz odst. 4 téhož ust.), nelze ji prodloužit (srov. ust. § 36 odst. 5 daňového řádu), pročez je třeba takovou žádost bez dalšího kvalifikovat jako zjevně právně nepřipustné podání podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu a řízení se zastaví. Žalovaný přesto po marném uplynutí lhůty přihlédl k dalšímu podání žalobce, což reflektoval v napadeném rozhodnutí (body [70] a [71]). Žalobce byl seznámen s tím, které výhody žalovaný zohlednil a které ne a z jakého důvodu a byl vyzván, aby výhody, které chce nově zohlednit, prokázal. Zástupce daňového subjektu však nic neprokázal, přičemž argumentuje, že má být k výhodám přihlédnuto ex offo. Žalovaný dále uvedl, že daňové zvýhodnění na vyživované dítě je třeba alespoň tvrdit v daňovém přiznání, k čemuž v případě žalobce jednoznačně nedošlo, jak plyne z jeho přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Žalovaný zdůvodnil, že s ohledem na věk žalobcových synů J. a L. (nar. X a X) mohlo mít jejich případné vzdělávání pouze charakter fakultativní, a proto bylo třeba správci daně doložit příslušná potvrzení o studiu, jestliže žalobce požadoval, aby mu i nadále byly přiznány výhody ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu v podobě daňového zvýhodnění na vyživované děti. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
5. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 28. 6. 2018 uvedl, že pokud jde o otázku prekluze, předložil věc k rozhodnutí Ústavnímu soudu, kde je vedena pod sp. zn. III.ÚS1816/18. K žalobnímu bodu vztahujícímu se k § 115 odst. 2 daňového řádu uvedl, že jeho žádost o prodloužení lhůty nebyla svévolí nebo obstrukcí, ale šlo o vyjádření zásady součinnosti a spolupráce v daňovém řízení, kdy žalobce má za to, že před deseti lety uvedené listiny existovaly a správce daně je měl k dispozici. Přechodem na pomůcky se otočilo důkazní břemeno a je to správce daně, kdo má za povinnost zohlednit všechno. Pokud uvedené listiny neměl, bylo jeho povinností si je obstarat, třeba i tak, že by žalobce k tomu vyzval, což se však nestalo. Žalovaný zcela účelově zamítl prodloužit lhůtu, a to proto, aby žalobce uměle dostal do důkazní nouze.
6. Dále žalobce uvedl, že Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) vydalo své konečné rozhodnutí v této věci, tj. rozhodnutí o odvolání žalobce proti zastavení řízení o odvolání ve věci neprodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu bezmála 4 měsíce po podání žaloby (rozhodnutí GFŘ ze dne 15. 5. 2018 č. j. 13855/18/7700-10124-050820). Jelikož je rozhodnutí GFŘ týkající se ust. § 115 daňového řádu soudy označováno jako rozhodnutí procesní povahy, které není samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví (srov. rozsudek sp. zn. 62Af 9/2018), doplnil žalobce podanou žalobu o další žalobní bod, a to přezkum také tohoto rozhodnutí soudem, když namítá, že postup žalovaného byl ryze

účelový. V rozporu s judikaturou NSS (rozsudek sp. zn. 1Afs 321/2016) žalovaný i nadále tvrdí, že lhůtu nelze prodloužit, a to proto, aby žalobcem nemohly být zhojeny i teoretické vady, které žalovaný vyprodukoval na poslední chvíli. Odčitatelné položky na děti měl řešit správní orgán I. stupně a nikoliv primárně v I. stupni Krajský soud v Ostravě.

7. K uplatnění výhod podle § 98 odst. 2 daňového řádu žalobce dále uvedl, že žalovaný byl k jejich vyjevení donucen až opakovaným rozhodováním Krajského soudu v Ostravě. Obecně jsou tyto důvody směšné. Pokud bylo v předchozích letech prokázáno, že děti studují, dá se očekávat, že by tomu tak mělo být i nadále. Příčina je však v tom, že žalovaný odmítá provádět dokazování a tvrdí, že de facto jeho důkazní břemeno nese žalobce. Popírá tak ust. § 98 odst. 2 a § 92 odst. 5 písm. b) a c) daňového řádu. Je nepřipustné, aby se žalovaný paušálně zbavil odpovědnosti za správné stanovení daně, za které je plně zodpovědný (viz rozsudek NSS sp. zn. 5Afs 27/2017). Žalovaný nesplnil povinnosti, které na něj zákon klade v případě použití pomůcek a ani se o to nepokusil. Svým postupem a zamítnutím prodloužení lhůty zabránil žalobci, aby potřebné listiny zajistil v průběhu odvolacího řízení.
8. Žalobce v příloze repliky předložil potvrzení o studiu obou synů a navrhl, aby v rámci ústního jednání před soudem byl proveden důkaz těmito listinami. Současně žalobce jako přílohu repliky předložil rozhodnutí GFŘ ze dne 15. 5. 2018 č. j. 13855/18/7700-10124-050820.
9. V závěrečné replice doručené krajskému soudu dne 26. 10. 2019 se žalobce vyjádřil jednak opětovně k otázce prekluze a jednak namítl nicotnost rozhodnutí z důvodu nedostatku věcné příslušnosti správního orgánu.
10. K otázce prekluze argumentoval žalobce ve dvou směrech. Jednak opakovaně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, pokud jde o vymezení úkonů, které správní orgány učinily a které měly na prekluzi vliv a také to, jak vlastně žalovaný prekluzi počítá. V této souvislosti zdůraznil opětovně svůj názor na nepřekročitelnost objektivní desetileté prekluzivní lhůty s odkazem na ust. § 264 odst. 4 a § 148 odst. 5 daňového řádu. Druhý argument vztahující se k problematice prekluze práva vyměřit daň je nově namítaná absence pověření ke kontrole. Dle žalobce ve správních spisech absentuje pověření konkrétní úřední osoby k provedení daňové kontroly, z čehož dovodil, že samotná kontrola nebyla vůbec zahájena ani formálně ani fakticky, čímž je jednoznačně právo na doměření daně prekludováno.
11. V druhé části repliky žalobce namítl nedostatek věcné příslušnosti žalovaného k vydání napadeného rozhodnutí. Žalobce ve svém názoru vychází z ust. § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění (dále jen „ZFS“), které výslovně neupravuje kompetenční nástupnictví žalovaného, jedná-li se o řízení, které bylo zahájeno za působnosti původní organizační struktury finanční správy.
12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
13. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že pracovníci správce daně provedli u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů za roky 2005, 2006 a 2007, kterou bylo

zjištěno, že žalobce ve sledovaném období provozoval kamenný obchod a e-shop zaměřený na prodej sportovního zboží. Součástí předložených dokladů ke kontrole nebyly složenky typu „C“ (dobírkové platby za zboží prodávané prostřednictvím e-shopů) a k dotazu správce daně žalobce uvedl, že všechny přijaté platby za dobírky jsou součástí tržeb v hotovosti v příslušných obdobích. K vedení evidence tržeb ke stanovování cen, k provádění přeceňování zboží a k provádění fyzických inventur na konci roku žalobce uvedl (protokol ze dne 15. 10. 2008), že z časových důvodů se platby nestíhaly dávat průběžně do pokladny, takže je tam dával vždy za určité časové období, ceny měl žalobce všude stejné, jen v e-shopu jsou u některých druhů zboží jiné ceny, zachycené v evidenci prodejních cen a v případě vyšších cen za dobírky, než jsou ceny v kamenném obchodě, chce žalobce tímto způsobem motivovat zákazníky, aby nakupovali v kamenném obchodě. Výzvou ze dne 11. 11. 2008 byl žalobce správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání k dani, především k prokázání zdanění příjmů za dobírky zboží, k prokázání cen zboží v kamenném obchodě i v internetovém obchodě a prokázání konkrétních příjmů za dobírky i faktury v hotovosti v příslušné evidenci denních tržeb. K prokázání skutečností ohledně tržeb za dobírky navrhol žalobce výslech svědků – svých zaměstnankyň. V průběhu dalšího řízení žalobce opakovaně uváděl, že všechny přijaté peníze za dobírky průběžně a bez výjimky vkládal do tržeb. Nepovažoval za nutné doklady archivovat. Výslechnuté svědkyně Z. K. a Ž. A. uvedly, že znají pouze skutečnosti týkající se kamenného obchodu. Ačkoliv tvrdily, že žalobce zahrnoval veškeré příjmy za dobírky do denních tržeb, správce daně vyhodnotil, že o této skutečnosti nemohly mít přehled. Správce daně dospěl k závěru, že evidence pro daňové účely podle ust. § 7b ZDP, za roky 2005, 2006 a 2007 nelze považovat za úplné a průkazné, když žalobce neprokázal, že zahrnul do evidence veškeré zdanitelné příjmy. Dále správce daně uvedl, že evidence prodejních cen nebyla průkazná a v návaznosti na tuto skutečnost nebylo přeceněno zboží prodávané za jiné než evidenční ceny jako podklad pro evidenci zásob (kontrola korunou). Daňový subjekt neupravil základ daně o případné rozdíly mezi stavem zásob evidenčním a fyzickým a ze všech těchto důvodů dospěl k závěru, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 17. 7. 2009 a dne 14. 9. 2009 byl seznámen s úředním záznamem o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci správcem daně dodatečně vyměřena daň z příjmů za uvedená zdaňovací období za použití pomůcek. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný přípisem ze dne 5. 5. 2010 vrátil spisy s odvoláním zpět správci daně s tím, že správce daně vyhověl částečně odvolání žalobce, když mu v rámci aplikace ust. § 46 odst. 3 ZSDP přihlédl ke všem zjištěným skutečnostem a přiměřeně snížil výši stanovené daně. V tomto sdělení žalovaný dále uvedl, že správce daně oprávněně přešel při stanovení daně do režimu pomůcek, avšak způsob, jakým byly pomůcky použity, je nepřezkoumatelný a nepřiměřený, když nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence žalobce u příjmu bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu u příjmu z dobírek. Dále žalovaný konstatoval, že z obsahu podkladů pro výběr pomůcek nelze zjistit, zda subjekt, s nímž bylo provedeno srovnání, je skutečně srovnatelným s odvolatelem, a proto nelze ani posoudit správnost závěru správce daně. Žalovaný poukázal na judikaturu vztahující se k srovnatelnosti zvolené pomůcky, a to rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 9. 2009 č. j. 22Ca 349/2008-80 a nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006 sp. zn. IV ÚS 359/05. Správce daně v dalším řízení prováděl nová zjištění u tzv. obdobných daňových subjektů, které provozují prodej sportovního zboží jak formou e-shopů tak v kamenném obchodě a na

základě odpovědi dožádaných správců daně vybral dva srovnatelné subjekty, a to daňový subjekt „A“, který provozoval obdobnou činnost jako žalobce a daňový subjekt „B“ k doplnění údajů o nákupu a prodeji zboží přes e-shop, protože tato činnost byla u daňového subjektu „A“ realizována v menším objemu než u žalobce. Z údajů těchto dvou srovnatelných subjektů byla vypočtena průměrná obchodní přírážka, která byla následně porovnána s obchodní přírážkou žalobce, a pak na základě rozdílů obchodních přírážek byly vyčísleny chybějící příjmy za uskutečněná zdanitelná plnění u žalobce. S výpočtem daňové povinnosti podle pomůcek byl zástupce žalobce seznámen v protokolu ze dne 23. 3. 2011, písemně se k němu vyjádřil podáním ze dne 7. 4. 2011, v němž uvedl, že mu nejsou známy důvody, pro které správce daně považuje vybrané subjekty za srovnatelné, neboť v podkladech, s nimiž byl seznámen, není popsáno, v jakých konkrétních podmínkách subjekty podnikají (rozloha prodejny, struktura prodáváného sortimentu, v jakých poměrech bylo zboží prodáváno v maloobchodě, velkoobchodě, jaké množství bylo prodáno v e-shopu). Dále žalobce uvedl, že marže jsou na jednotlivých druzích zboží velmi odlišné a je proto důležité, zda vybrané subjekty mají stejnou strukturu prodeje jako žalobce. Rovněž není zřejmé, zda správce daně posoudil jako srovnatelné i další skutečnosti, jako jsou rodinné poměry, výše kapitálu, výše režijních nákladů, výše nákladů na platy zaměstnanců, nákladů na reklamu a dalších skutečností. Vyjádřil také nesouhlas s nově stanovenými maržemi, které považuje za nepřijatelné, když nevystihují realitu. Správce daně vydal k vyjádření žalobce sdělení ze dne 11. 4. 2011, v němž pod bodem III. uvedl, že správce daně vyhledával obdobné daňové subjekty jako podnikající fyzické osoby, které se zabývají prodejem sportovního zboží v kamenné prodejně i prostřednictvím e-shopů s tímto zbožím s obdobným obratem a čtvrtletní platbou DPH. Identifikace těchto subjektů a vyhodnocení jsou uvedeny v příslušném úředním záznamu. Dle protokolu o ústním jednání č. j. 27811/11/376930806266 sdělil správce daně zástupci žalobce, které subjekty vybral a z jakého důvodu. Dne 12. 4. a 13. 4. 2011 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozím platebním výměrům. Proti těmto rozhodnutím správce daně byla opět podána odvolání žalobce, o nichž bylo rozhodnuto rozhodnutími žalovaného ze dne 8. 11. 2011 č. j. 4949/11-1102-807013, č. j. 5058/11-1102-807013 a č. j. 5059/11-1102-807013, která však byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2014 č. j. 22Af 3/2012-43.

14. V dalším řízení byla po doplnění podkladů rozhodnutí vydána žalovaným rozhodnutí o odvolání ze dne 6. 10. 2014 č. j. 26430/14/5000-14102-711138, č. j. 26432/14/5000-14102-711138 a č. j. 26433/14/5000-14102-711138, která byla rovněž zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, to ze dne 24. 11. 2016 č. j. 22Af 121/2014-59. V dalším řízení následujícím po druhém zrušujícím rozsudku správce daně vydal dne 3. 11. 2017 pod č. j. 47364/17/5200-10422-711138 listinu, kterou ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení a současně jej vyzval ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy k vyjádření se k těmto skutečnostem. Výzva byla zástupci žalobce doručena dne 6. 11. 2017. Žalobce reagoval žádostí o prodloužení lhůty žádostí ze dne 7. 11. 2017, která byla správci daně doručena téhož dne. Správce daně vydal dne 9. 11. 2017 rozhodnutí č. j. 48335/17/5200-10422-711138, jímž řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto GŘR po podání správní žaloby rozhodnutím ze dne 15. 5. 2018 č. j. 13855/18/7700-10124-050820 tak, že odvolání bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno. Žalobce dále dne 28. 11. 2017 zaslal žalovanému podání označené „První vyjádření dle § 115 daňového řádu“, v němž brojí proti tomu, že

žalovaný odmítl uplatnit odpočet na děti proto, že nebyl uplatněn v daňovém přiznání, a že žalobce neprokázal, že jej neuplatnila jeho manželka. Žalobce má za to, že správce daně tyto výhody započítat musí, i když nebyly žalobcem uplatněny. Žalobce setrval na svém názoru, že důkazní břemeno je na straně správce daně. Vyjádření bylo žalovanému doručeno dne 8. 12. 2017. Dne 11. 12. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí.

15. S žalobními body se krajský soud vypořádal následujícím způsobem:

K části I. žaloby:

- I. 1) V prvním žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost postupu žalovaného, který vedl další řízení a vydal napadené rozhodnutí mimo rámec běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která byla přerušena v důsledku podání kasační stížnosti žalovaným proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Af 121/2014, o níž nebylo ke dni podání žaloby rozhodnuto. Přípustností takového postupu se zabýval NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. 9. 2012 č. j. 8Afs 29/2011-78, v němž dospěl k závěru, že přestože by neběžela prekluzivní lhůta, může správní orgán dále ve správním řízení pokračovat a činit v něm úkony. Uvedl také, že situaci, kdy správní orgán koná a pokračuje ve správním řízení, přestože se zároveň staví lhůty ve smyslu § 41 s. ř. s., NSS „posvětil“ již dříve v rozsudku ze dne 12. 4. 2012 č. j. 2Afs 79/2011-171, v němž vyslovil, že správní orgán může být činný i v případě, probíhá-li zároveň soudní řízení a lhůty se podle § 41 s. ř. s. staví a vést správní řízení souběžně s probíhajícím řízením soudním. Na základě uvedeného krajský soud v posuzované věci neshledává žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl od uvedené judikatury odchýlit a v souladu s ní proto dospěl k závěru, že první žalobní bod není důvodný.
- I. 2),3) Ve druhém a třetím žalobním bodě žalobce namítal prekluzi práva daň vyměřit, a to ve vztahu jak k subjektivní tak k objektivní prekluzivní lhůtě. Také při posouzení této otázky vycházel krajský soud z rozhodnutí NSS, a to konkrétně z rozsudku ze dne 21. 3. 2018 č. j. 3Afs 36/2017-85, jímž NSS rozhodl o kasační stížnosti žalovaného podané proti předchozímu zrušujícímu rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 22Af 121/2014, a to tak, že kasační stížnost zamítl. NSS v odst. [9] až [17] označeného rozsudku na základě posouzení konkrétních procesních úkonů správce daně i žalovaného v této věci od r. 2008 dosud, jakož i všech soudních řízení, která v této věci proběhla, dospěl k závěru, že pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, tak v případě posuzovaného zdaňovacího období (r. 2007) shodně jako pokud jde o zbývající dvě zdaňovací období (r. 2005 a r. 2006 – v současné době vedeno u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22Af 35/2018 - pozn. soudu) prekluzivní lhůta neběží ode dne 6. 2. 2017 ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu „...přičemž do jejího uplynutí bude od právní moci tohoto rozhodnutí zbývat ještě 432 dnů“ (odst. [14] citovaného rozsudku NSS). Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, NSS v odst. [15] citovaného rozsudku uvedl „V současnosti jsou stavěny od 6. 2. 2017, a to až do právní moci tohoto rozhodnutí. První z objektivních prekluzivních lhůt započala dne 31. 12. 2005, a běžně by tedy uplynula 31. 12. 2015. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že byla lhůta do zahájení řízení o kasační stížnosti stavěna úhrnem na dobu více než 4 let, je nepochybné, že neuplynula, a tudíž neuplynuly ani desetileté prekluzivní lhůty započaté v letech 2006 a 2007“. Jelikož se citovaný závěr NSS vztahuje k identické věci, krajský soud je jím vázán, a proto ani žalobní body 2 a 3 důvodnými neshledal.

- I. 4)a)V dalším žalobním bodě žalobce namítl nesprávný postup správce daně při posouzení žádosti žalobce o prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že žalovaný spolu se seznámením se zjištěnými skutečnostmi ze dne 3. 11. 2017 vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se k těmto skutečnostem, k čemuž mu stanovil lhůtu 15 dnů ode dne doručení výzvy. Podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu lhůta podle odst. 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání. Žalovaný s odkazem na ust. § 36 odst. 5 daňového řádu, podle kterého lhůtu nelze prodloužit, jde-li o lhůtu, se kterou zákon spojuje zánik práva, vyhodnotil žádost žalobce za zjevně nepřipustnou, jelikož ji podle zákona prodloužit nelze, a proto řízení zastavil. Žalobce v podaném odvolání namítal, že lhůtu při splnění podmínek daných zákonem prodloužit lze a správce daně tak dokonce učinit musí. Odkazoval na rozsudek NSS sp. zn. 1Afs 321/2016.
- b)Doplněním tohoto žalobního bodu je pak část repliky žalobce doručené krajskému soudu dne 28. 6. 2018 směřující proti rozhodnutí GFŘ ze dne 15. 5. 2018 č. j. 13855/18/7700-10124-050820, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zastaveno řízení o žádosti žalobce o prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 3 daňového řádu. GFŘ v odůvodnění svého rozhodnutí polemizuje s rozsudkem NSS sp. zn. 1Afs 321/2016, který se zabýval jednak otázkou charakteru lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a dále možností jejího prodloužení. GFŘ se s názory NSS na tyto otázky neztotožnilo, uvedlo, že tato úvaha NSS byla učiněna nad rámec projednávané věci, což oslabuje význam rozsudku pro správní praxi. GFŘ má za to, že argumentace NSS opřená o důvodovou zprávu k novele ust. § 115 odst. 3 daňového řádu přijaté zákonem č. 30/2001 Sb., je v rozporu s textem ust. § 115 odst. 4 daňového řádu. Rovněž označil uvedený rozsudek za ojedinělý, nepředstavující konstantní judikaturu.
- c)Krajský soud se s argumentací GFŘ k rozsudku NSS sp. zn. 1Afs 321/2016 neztotožňuje, když má za to, že forma „obiter dictum“, v níž je argumentace k této právní otázce vedena, nezpochybňuje její správnost a neumenšuje její význam. NSS v uvedeném rozsudku detailně rozebral charakter lhůty zakotvené v ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, včetně souvislosti s ust. § 36 odst. 5 daňového řádu, poukázal na zásadní rozdíl znění ust. § 115 odst. 3 před novelou provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony, v platném znění (dále jen „novela č. 30/2011 Sb.“) a po ní a účel této legislativní změny vyložil zcela přiléhavě textem důvodové zprávy k novele. Krajský soud nesdílí názor GFŘ, že výklad provedený NSS v označeném rozsudku je v rozporu s ust. § 115 odst. 4 daňového řádu, když má za to, že GFŘ znění ust. § 115 odst. 4 daňového řádu vykládá nesprávným způsobem. Podle názoru krajského soudu je ust. § 115 odst. 4 daňového řádu aplikovatelné jak ve vztahu k lhůtě stanovené správcem daně tak ve vztahu k lhůtě následně prodloužené.
- d)Na základě uvedené argumentace krajský soud dospěl k závěru o opodstatněnosti námítky žalobce směřující proti postupu žalovaného i GFŘ v případě posouzení možnosti prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.
- e)Krajský soud dále posuzoval, zda a jak se toto procesní pochybení promítlo do právní sféry žalobce. Ve své úvaze vycházel z toho, že žalovaný poskytl žalobci k vyjádření maximální lhůtu ve smyslu ust. § 15 odst. 2 daňového řádu. Její prodloužení by bylo možné, jak vyplývá z judikátu NSS sp. zn. 1Afs 321/2016, ovšem pouze byly-li by k tomu závažné

důvody. Tvrzení žalobce, jimiž odůvodňuje žádost o prodloužení lhůty ze dne 7. 11. 2017 jsou však nejen zcela obecná, ale jeví se také jako účelová. Žalobce neuvádí, které konkrétní výhody považuje za nezohledněné, ani jaké konkrétní důkazy hodlá opatřit a proč k tomu potřebuje tak dlouhou lhůtu, jaké se dožaduje. Mimo rámec řízení o prodloužení lhůty pak žalobce zaslal žalovanému písemnost označenou „První vyjádření k § 115“, v níž konkrétně ve vztahu k zdaňovacímu období r. 2007 uvedl pouze jedinou výhodu, a to započtení slevy na vyživované děti s tím, že dodatečné potvrzení o jejich studiu musí opatřit. Ačkoliv bylo toto vyjádření žalobce doručeno žalovanému až po uplynutí lhůty, kterou mu ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu poskytl, žalovaný obsah této listiny vypořádal v napadením rozhodnutí v odst. [70] a [71], takže žalobcova práva tím zkrácena nebyla. K výčtu výhod, které měly být započteny, krajský soud podotýká, že za situace, kdy žalobce již od r. 2012 brojil mimo jiné proti nezohlednění výhod a poslední zrušující rozsudek krajského soudu vydaný pod sp. zn. 22Af 121/2014 byl ve zrušujících důvodech založen toliko na této otázce, jeví se poměrně nepochopitelným, že žalobce neměl připraven výčet výhod, které požaduje uplatnit, včetně relevantních důkazů a že v tomto směru nekoncepoval své vyjádření, k němuž byl vyzván podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.

f) Na základě uvedené úvahy dospěl krajský soud k závěru, že jakkoliv byl postup žalovaného a GŘŘ při posouzení možnosti prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu vadný, žalobcova procesní práva to nijak nezkrátilo.

- I. 5) a) V žalobním bodě I. 5) žalobce namítal nedostatečnost výhod, které mu byly žalovaným uznány v písemnosti ze dne 3. 11. 2017č. j. 47364/17/5200-10422-711138, přičemž namítal především, že pokud správce daně aplikoval pomůcky, bylo jeho povinností uplatnit výhody a vyzvat žalobce k prokázání rozhodných skutečností; důkazní břemeno bylo na straně žalovaného, resp. správce daně. Tuto námitku žalobce doplnil v replice ze dne 28. 6. 2018 tím, že za zdaňovací období r. 2007 nebyly zohledněny daňové slevy na vyživované děti, přičemž předložil soudu potvrzení o studiu svých synů v uvedené době vydaná příslušnými školními zařízeními. Současně se žalobce domáhal provedení těchto důkazů soudem.
- b) Soud k provedení označených důkazů nepřistoupil, byť si je vědom principu plné jurisdikce v přezkumu správních rozhodnutí, včetně možnosti doplnění dokazování soudem. Tento princip však podle názoru krajského soudu nelze vnímat absolutně, ale v rovnováze s principem subsidiarity soudního přezkumu. Soud je oprávněn zasahovat do výlučné pravomoci správních orgánů jen výjimečně, a daňový subjekt nemůže obcházet správní řízení tím, že důkazy bude předkládat přímo soudu. V podstatě jde o to, aby daňový subjekt primárně využil prostoru, který mu dává správní řízení a teprve pokud se mu takového prostoru nedostane, obrátit se na soud.
- c) Taková situace v posuzované věci nenastala, byť se to na první pohled tak nejeví. Je pravdou, že otázka započtení výhod podle ust. § 98 odst. 2 daňového řádu byla v daňovém řízení řešena nedostatečně, resp. nebyla posouzena vůbec, a to ani správcem daně ani žalovaným, což bylo ostatně důvodem předchozího zrušujícího rozsudku krajského soudu sp. zn. 22Af 121/2014. Nelze však odhlédnout od toho, že žalobce tuto skutečnost namítal již v první správní žalobě podané v r. 2012. Žalobce byl doposud v rámci soudního přezkumu správních rozhodnutí v této věci dvakrát úspěšný a krajský soud dvakrát zrušujícími rozsudky otevřel znovu odvolací řízení. Dle ust. § 111 odst. 2 daňového řádu

lze v průběhu odvolacího řízení odvolací důvody doplňovat, dokud není o odvolání rozhodnuto. Žalobci proto nic nebránilo v tom, aby tak učinil, zvláště po posledním zrušujícím rozsudku, kdy důvodem zrušení bylo právě doplnění postupu správce daně ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Nutno podotknout, že doplnění odvolání ve smyslu ust. § 111 odst. 2 daňového řádu není vázáno na žádný úkon správce daně a je plně k dispozici daňového subjektu. Pokud tak žalobce neučinil, otevřela se mu ještě další možnost ke konkrétnímu vyjádření a předložení důkazů právě na základě výzvy dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, o níž bylo soudem uváženo v argumentaci k předchozímu žalobnímu bodu. Krajský soud se neztotožňuje s žalobcem v tom, že opatření listin prokazujících studium synů žalobce v rozhodném období by bylo tak časově náročné, že by je nebylo možno opatřit v délce žalovaným poskytnuté lhůty. Pokud by se přesto žalobce s opatřením tohoto důkazu do určené lhůty nevešel, mohl tuto skutečnost včetně důvodů či objektivních překážek vyjádřit v žádosti o prodloužení lhůty, což neučinil. Podle obsahu žádosti jakož i následného „Prvního vyjádření k § 115“, vedla žalobce k jím zvolenému postupu nikoliv časová tíseň, ale názor, že důkazní břemeno je na straně správce daně. Tato otázka byla již dříve posouzena judikaturou, a to rozsudkem NSS ze dne 29. 3. 2007 č. j. 5Afs 162/2016-114, který dospěl k závěru, že stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, je povinen přihlížet k výhodám tam, kde nějaké byly zjištěny, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, přičemž za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. nezdanitelné části základu daně, odčitatelné položky na slevu na dani). V posuzované věci slevy na dani za vyživované děti v zdaňovacím období r. 2007 nebyly žalobcem uvedeny v jeho daňovém přiznání. S ohledem na věk dětí se u nich nemohlo jednat o povinnou školní docházku, ale další, tedy fakultativní vzdělání. Proto správce daně postupoval správně, když slevy na vyživované děti nezapočetl „automaticky“, neboť jejich oprávněnost by musela být prokázána. Jestliže žalobce sám tyto výhody neuplatnil v daňovém přiznání, bylo na něm, aby jejich existenci prokázal.

d) Na základě uvedeného krajský soud ani tento žalobní bod důvodným neshledal.

I. 6) V dalším žalobním bodě žalobce namítl celkovou délku správního řízení, která odporuje právu žalobce na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny. Krajský soud k tomu uvádí, že celková délka správního řízení není skutečností, kterou by měl přezkoumávat v rámci soudního přezkumu konkrétního správního rozhodnutí. Je pravdou, že správní řízení v této věci probíhá řadu let a představuje souhrn nejen meritorních rozhodnutí správních orgánů, ale také rozhodnutí soudních vydaných v rámci opakovaného soudního přezkumu, čímž se délka správního řízení pochopitelně prodloužila. Pokud však žalobce zastával někdy v průběhu správního řízení názor, že správce daně či žalovaný jsou nečinní a že správní řízení vykazuje neodůvodněného průtahy, pak mohl a měl reagovat žalobou na soudní ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve smyslu ust. § 79 a násl. s. ř. s. Pokud tak neučinil, nelze v přezkumném řízení, jež se vztahuje ke konkrétnímu rozhodnutí správce daně, potažmo žalovaného takové skutečnosti namítat.

K části II. žaloby:

Pokud jde o část žaloby II., v níž žalobce zopakoval žalobní námitky, které vznesl již vůči prvnímu rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušenému rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2014 č. j. 22Af 3/2012-43, krajský soud zde specifikované žalobní body [viz str. 3-4 tohoto rozsudku-body 1)-6)] povětšinou vypořádal již svými předchozími rozsudky. Krajský soud plně aprobuje názor žalovaného, že v předchozím rozsudku vyslovené právní závěry krajského soudu jsou závazné nejen pro účastníky řízení, ale také pro soud samotný. S ohledem na totožnost zjištění skutkového stavu, obsahu správních spisů a argumentace žalobce v této části žaloby soud plně setrvává na závěrech, které v předchozím rozsudku sp. zn. 22Af 3/2012 učinil ve vztahu k žalobním bodům 1, 3, 4, 5, 6.

- II. 1) a) První, částečně třetí a částečně šestý žalobní bod neshledal krajský soud důvodnými. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že mělo být správcem daně prokázáno krácení tržeb z dobírek. Žalobce tímto tvrzením v rozporu s platnou právní úpravou obrací důkazní břemeno, které spatřuje na straně správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP je to však daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce jako daňový subjekt byl povinen prokázat všechny skutečnosti, které uváděl v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tržby za dobírky nepochybně představovaly součást údajů uvedených v daňovém přiznání a navíc byl k jejich prokázání žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně vyzván. Naopak správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Správce daně v posuzované věci vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost daňové evidence žalobce zjištěním, že do ní nebyly zahrnuty evidence tržeb za dobírky. Sám žalobce v průběhu daňového řízení svou výpověď potvrdil, že evidenci dobírek nevedl, neboť to nepovažoval za důležité. Za této procesní situace bylo tedy naplněno ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Povinnost správce daně prokázat krácení tržeb na platbách za dobírky nevyplyvá z žádné jeho zákonné povinnosti. Pokud žalobce tvrdí, že v prvním odvolacím řízení žalovaný jednoznačně konstatoval, že žalobcova marže nebyla zpochybněna, má tím zřejmě na mysli vyjádření žalovaného ze dne 5.5.2010, jímž byla věc vrácena správci daně k dalšímu řízení, kdy žalovaný mimo jiné na straně dva v odstavci třetím tohoto sdělení uvedl: „Nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence odvolatele (ve výši 20 – 30 %) u příjmů bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu (cirka 50 %) u příjmů z dobírek“. Tuto větu však krajský soud chápe odlišně od žalobce a v jeho interpretaci spatřuje pochybení. Větu je třeba vnímat v kontextu předchozího sdělení, v němž žalovaný kritizuje způsob, jakým byly použity správcem daně zvolené pomůcky, resp. jak byl proveden výpočet daňové povinnosti žalobce. V návaznosti na to vyslovil žalovaný shora citovanou větu, že nelze připustit způsob, který použil správce daně, jenž u jedné části příjmů nezpochybnil marži žalobce a u příjmů z dobírek použil marži srovnatelného daňového subjektu. Citovanou větou žalovaný popisuje nesprávnost postupu správce daně. Nelze ji proto chápat tak, že nezpochybnuje marži, kterou použil žalobce u svých příjmů. Důsledkem této výtky žalovaného ohledně výpočtu daně podle pomůcek pak bylo rozdílné stanovení marží v následném novém výpočtu daňové

povinnosti. Se způsobem nového výpočtu byl žalobce prokazatelně seznámen (viz. protokol ze dne 23.3.2011). Nelze proto dospět k závěru, že tímto postupem bylo žalobci odepřeno právo na spravedlivý proces, včetně porušení zásady dvojinstančnosti řízení.

- b) Krajský soud se neztotožňuje ani s žalobním tvrzením, v němž žalobce namítá, že neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely nemělo takovou intenzitu, že by zpochybnilo celou daňovou evidenci. Podle ust. § 7b ZDP se daňovou evidencí pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů, která obsahuje především údaje o příjmech a výdejích v členění potřebném pro zjištění základu daně a dále údaje o majetku a dlužích. Podle ust. § 5 odst. 1 téhož zákona je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdeje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Z uvedeného je zřejmé, že pro základ daně je nezbytná přesná a průkazná evidence všech příjmů poplatníka. Zpochybnění významu evidence tržeb z dobírek pro základ daně je proto podle názoru soudu nesprávná a účelová.
- c) Nedůvodným shledal krajský soud také žalobní tvrzení, v němž žalobce namítl, že ze správního spisu není zřejmé, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a z jakého důvodu není možno stanovit daň dokazováním. Obsahem Zprávy o daňové kontrole (str. 17, pasáž psaná kurzívou) má krajský soud za prokázané, že správce daně výslovně vytknul žalobci porušení ust. § 7b ZDP a v návaznosti na to vyslovil nemožnost stanovit daň dokazováním dle § 31 odst. 1 a 4 ZSDP. Správce daně dále zrekapituloval ta porušení daňové evidence, která shledal nejzávažnějšími a jež odůvodňovala přechod na pomůcky. Žalovaný se na str. 3 a násl. napadeného rozhodnutí se závěry správce daně I. stupně ztotožnil. Krajský soud má za to, že tato vyjádření správních orgánů obou stupňů jsou zcela dostačující pro určení, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a proč nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tato shrnutí jsou rovněž zcela v souladu s průběhem celého daňového řízení, kdy žalobci bylo správcem daně opakovaně sdělováno, v čem je jeho daňová evidence podle názoru správce daně nedostatečná. Nemožnost prokázat výši tržeb za uskutečněné dobírky a přesnou cenovou evidenci v průběhu celého řízení uváděl i sám žalobce, když přiznal, že evidence nevedl buď vůbec, nebo nahodile. Z průběhu daňového řízení, zejména z výsledků projednané Zprávy o daňové kontrole, pak bylo žalobci jednoznačně známo, z jakých důvodů nelze jeho daňovou povinnost určit dokazováním.
- d) V souvislosti s výše uvedeným krajský soud poukazuje na závěry rozšířeného senátu NSS vyjádřené v usnesení ze dne 19. 1. 2019 č. j. 4Afs 87/2015-29, kde NSS vyslovil že: *Pro použití pomůcek (§98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) 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 jich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*

- II. 4) Ani žalobní bod II. 4) krajský soud důvodným neshledal. Žalobce v něm namítá nepřezkoumatelnost správní úvahy správce daně ohledně výběru srovnatelných subjektů, když mu nebylo sděleno nic bližšího k porovnání ostatních subjektů, resp. všech posuzovaných subjektů, z nichž pak byly vybrány toliko dva tzv. srovnatelné daňové subjekty. Podle ust. § 31 odst. 5 ZSDP nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Z uvedené citace vyplývá, že výběr pomůcek je zcela v kompetenci správce daně, který v tomto směru s daňovým subjektem nespolutracuje. Žalobce má právo být seznámen s pomůckami, které správce daně zvolil a tyto pomůcky musí být srovnatelné s daňovým subjektem. Z žádného ustanovení ZSDP ani daňového řádu nevyplývá, že by měl být daňový subjekt seznámen se způsobem výběru pomůcek, rozsahem tohoto výběru či správní úvahou správce daně, která ho vedla ke konečnému výběru konkrétních pomůcek. Žalobce v požadavku formulovaném v tomto žalobním bodě jde proto nad rámec svých zákonných práv.
- II. 5) Žalobní bod II. 5), v němž se namítá nesrovnatelnost daňových subjektů, které byly vybrány jako pomůcky, krajský soud v prvním ze zrušujících rozsudků sp. zn. 22Af 3/2012 shledal důvodným a nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 11. 2011 č. j. 4949/11-1102-807013, č. j. 5058/11-1102-807013 a č. j. 5059/11-1102-807013 v této části byla důvodem jejich zrušení. Otázka srovnatelnosti daňových subjektů vybraných jako pomůcky byla následně žalovaným řešena v dalším řízení a přijaté řešení bylo opětovně napadeno správní žalobou vedenou pod sp. zn. 22Af 121/2014. V podrobnostech bude pojednáno níže - viz argumentace soudu k části IV. žaloby.
- II. 3) V žalobním bodě II. 3) žalobce mimo jiné namítl také porušení ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, když správní orgány nepřihlédly ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Se shodným žalobním bodem se krajský soud vypořádal podrobně v předchozím zrušujícím rozsudku na str. 10 – 11, shledal jej důvodným a předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 10. 2014 č. j. 26430/14/5000-14102-711138, č. j. 26432/14/5000-14102-711138 a č. j. 26433/14/5000-14102-711138 zrušil rozsudkem sp. zn. 22Af 121/2014. V podstatě v prodloužené linii se této otázce věnuje žalobní bod I. 5), který krajský soud vypořádal výše.
- II. 2) a) K žalobnímu bodu II. 2) a částečně II. 6), v nichž žalobce namítl nesprávnost výpočtu daně, krajský soud uvádí, že je rovněž důvodnými neshledal. Žalobce napadl způsob výpočtu daně tak, jak je uveden v tabulce 7 protokolu ze dne 23. 3. 2011 č. j. 27811/11/376930806266 jako nesprávný. Rovněž namítl nesprávnost použité metody stanovení daně pomůckami, kterou označil za metodu logicky chybnou z důvodů podrobně popsanych na str. 17 – 18 žaloby. Jako první důvod nesprávného výpočtu daně žalobce namítá, že pokud jsou ve výpočtu daně z příjmů odečítány hodnoty stavu skladu (počáteční a konečný), pohledávek a závazků (počáteční a konečné) bez jakéhokoliv zohlednění pomůcek za předešlý rok, pak je tento postup nesprávný. Doměřením jednoho

roku (r. 2005) na pomůcky se totiž nutně musí změnit počáteční stavy r. 2006, což musí znamenat jinou výši pomůcek za tento rok a jiný konečný stav tohoto roku; stejně pak i pro rok 2007. Krajský soud má za to, že za situace, kdy není zpochybněn stav skladových zásob na počátku ani na konci zdaňovacího období, což byl případ žalobce, nemůže námitka týkající průběžného pohybu zboží mít na výpočet daně žádný vliv. To, že správce daně ve svých výpočtech převzal některé údaje z evidence žalobce týkající se vždy konkrétního zdaňovacího období jako nezpochybněné, je běžným postupem v rámci stanovení daně podle pomůcek, kdy i dle stávající judikatury součástí pomůcek mohou být údaje převzaté z nezpochybněné evidence daňového subjektu. Krajský soud na tomto místě připomíná, že v režimu stanovení daně podle pomůcek se stanovená daň pouze přibližuje realitě, když jde o náhradní způsob stanovení daně, jenž je důsledkem porušení zákonných povinností daňovým subjektem.

- b) Druhý důvod nesprávnosti výpočtu daně spatřuje žalobce v použité metodě, kdy podle jeho názoru správce daně místo, aby tržbu žalobce určil jako rozdíl konečné ceny a DPH, tj. tržbu pro účely výpočtu daně snížil o DPH, postupoval opačně, kdy cenu ponechal s DPH a pro účely doměření DPH tuto ještě jednou připočetl. Při posouzení tohoto žalobního bodu vycházel krajský soud z obsahu protokolu ze dne 23. 3. 2011 č. j. 27811/11/376930806266, přičemž primárně zohlednil část B), týkající se daně z přidané hodnoty (str. 11 protokolu), kdy z tabulky pod bodem a) vyplývá, že částka ve výši 893 957 Kč (tj. příklad zvolený žalobcem v podané žalobě – str. 17 – 18 žaloby) je doměrek bez DPH, tedy že je to základ DPH. K této částce pak správce daně připočetl 19% DPH. Ačkoliv o částce 893 957 Kč žalobce tvrdí, že se jedná o částku zahrnující také DPH, má krajský soud na základě uvedené tabulky za to, že o této částce je ve všech případech uvažováno jako o částce bez daně. Proto i tuto argumentaci žalobce považuje za nedůvodnou, neboť z takto uvedené částky bez daně pak podle obsahu označeného protokolu správce daně vycházel při stanovení daně z příjmu. Pro úplnost krajský soud poukazuje na str. 4 protokolu ze dne 23. 3. 2011, kde je při výpočtu průměrné marže srovnatelných subjektů rovněž vycházeno z údajů o nákupu a prodeji bez DPH. Také tuto žalobní argumentaci proto krajský soud důvodnou neshledal.

K části III. žaloby:

V části III. žaloby žalobce vyjádřil polemiku s argumentací krajského soudu uvedenou v odůvodnění prvního zrušujícího rozsudku vydaného pod sp. zn. 22Af 3/2012, a to co se týče žalobních bodů, v nichž podle úvahy soudu žalobce úspěšný nebyl. Jak již bylo shora nastíněno, ve vztahu k převážné většině žalobních bodů vymezených v části III. žaloby nedošlo, pokud jde o důkazy a podklady, z nichž vycházely správní orgány obou stupňů i soud v předchozím řízení, k žádné změně, když následné doplnění dokazování po prvním zrušujícím rozsudku se výlučně týkalo problematiky srovnatelnosti daňových subjektů, jež byly vybrány správcem daně za účelem stanovení pomůcky. Krajský soud proto na svých předchozích závěrech plně setrval, když neshledal žádné skutkové ani právní důvody k jejich změně, a proto v tomto rozsudku svou argumentaci zopakoval. Soud považuje za procesně nepřijatelné vymezení žalobních bodů vztahujících se ke konkrétním pasážím odůvodnění předchozího rozsudku tohoto soudu, když takový procesní postup žalobce nemá oporu v s. ř. s. Krajský soud není povolán vypořádávat žalobní body vztahující se k jím

vydanému pravomocnému rozsudku. Krajský soud se z těchto důvodů s touto částí žaloby (část III.) vypořádal toliko v této obecné rovině, když má za to, že jeho hodnocení shora uvedených žalobních bodů, jež vymezil již v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 11. 2. 2014 č. j. 22Af 3/2012-43 a které převzal rovněž druhého zrušujícího rozsudku a následně i do rozsudku nynějšího (viz výše), jsou zcela v souladu se zjištěným skutkovým stavem a konzistentní se sestávající judikaturou správních soudů.

K části IV. žaloby:

Také s žalobními důvody obsaženými v této části žaloby se krajský soud již vypořádal, a to v předchozím (druhém zrušujícím) rozsudku sp. zn. 22Af 121/2014. V rámci současného posouzení věci neshledal krajský soud žádné skutkové ani právní důvody, pro které by se měl od své předchozí argumentace odchýlit, a proto opakuje následující:

- IV. 1) Krajský soud nesdílí pochybnosti žalobce o formě procesního úkonu, jímž došlo k šetření u srovnatelných subjektů „A“ a „B“, když má obsahem správního spisu za prokázané, že u vybraných subjektů byla provedena místní šetření za účelem ověření správnosti předchozího postupu správce daně při výběru pomůcky. S ohledem na ust. § 80 odst. 1 daňového řádu je možno místní šetření provádět k získání důkazních prostředků, a to jak u daňového subjektu, tak i u dalších osob zúčastněných na řízení, pokud má takové šetření význam pro správu daně. Z ust. § 78 odst. 1 daňového řádu pak vyplývá, že místní šetření lze mimo jiná řízení provádět i po celou dobu daňového řízení, ve smyslu jeho vymezení uvedeného v § 134 daňového řádu. K závěrům, které následně žalovaný učinil ohledně srovnatelnosti vybraných subjektů (str. 7-8 napadeného rozhodnutí) nebyly zapotřebí doklady, které již mohly být teoreticky skartovány. Obsahem správního spisu má krajský soud rovněž za vyloučenou důvodnost úvah žalobce, že by snad provedené úkony správce daně mohly být podáním vysvětlení či výsledkem svědka. Tyto formy procesních úkonů s ohledem na shora uvedené bez dalšího nepřipadají v úvahu. Forma místního šetření byla obsahem správního spisu jednoznačně prokázána. Tento žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.
- IV. 2) Krajský soud rovněž nesdílí názor žalobce, že žalovaný se s odvolací námitkou nesrovnatelnosti vybraných subjektů vypořádal povrchně. Naopak má za to, že žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí zcela konkrétně uvedl kritéria, která posuzoval (podnikající fyzické osoby, čtvrtletní plátcí DPH, srovnatelný počet zaměstnanců, prodej stejného sortimentu atd.). Z uvedeného je podle názoru soudu seznatelné, že právě tato kritéria žalovaný nejen posuzoval, ale také je vzal za podstatná pro výběr subjektů. Úkolem správce daně je vybrat subjekty, které jsou srovnatelné v podstatných ohledech, což bylo v posuzované věci splněno. Žalobcův požadavek, aby byla zohledněna také kritéria doplňková či nevýznamná, jde nad rámec zákonné povinnosti správce daně. Tuto část žalobního bodu proto krajský soud důvodnou neshledal. Stejný závěr učinil, pokud jde o další část žalobního bodu, v níž žalobce namítl, že mu s odkazem na ustanovení § 52 daňového řádu byly utajeny důležité informace a že mu identita vybraných subjektů byla nezákonně zatajena. Žalobce má za to, že správní úvaha o srovnatelnosti subjektů je za takového stavu věci nepřezkoumatelná a žalobce nemá objektivní kontrolu postupu správce daně. Povinná mlčenlivost v rámci správy daní je zakotvena nejen ustanovením §

52 daňového řádu, ale také základními zásadami správy daní (§ 9 odst. 1 daňového řádu). Obecně se tím rozumí zachovávání takových pravidel jednání, která zajistí ochranu získaných informací, a to zejména osobních údajů o daňových subjektech a třetích osobách. Správce daně jakož i každý, kdo se účastní správy daní, má povinnost mlčenlivosti o poměrech jednotlivých osob a nesmí poskytovat informace, jejichž obsahem by byly konkrétní poměry těchto osob. Jestliže při výběru pomůcek formou určení srovnatelných subjektů jsou předmětem vyhodnocení správce daně v úvaze o přiměřenosti takto zvolených pomůcek právě konkrétní poměry vybraných daňových subjektů, pak zcela nepochybně je utajení identity těchto subjektů jedinou možností, jak dostát povinnosti mlčenlivosti. Způsob, jakým v posuzované věci postupoval správce daně, respektive žalovaný je proto zcela v souladu se shora uvedenou právní úpravou. Požadavek žalobce na odtajnění vybraných srovnatelných subjektů jde zcela mimo její rámec. Ani tuto část žalobního bodu krajský soud důvodnou neshledal. V této souvislosti považuje krajský soud také za zcela nepřipadný požadavek žalobce, jakým konkrétním způsobem by mělo být postupováno při výběru srovnatelných subjektů (sestava všech prodejců raketového zboží v Moravskoslezském kraji s konkrétními údaji včetně DIČ atd.). Jak krajský soud již uvedl shora, způsob výběru pomůcek je zcela a výhradně v kompetenci správce daně a daňový subjekt se na něm nijak nepodílí.

IV. 3) Další žalobní bod shledal krajský soud již v předchozím zrušujícím rozsudku sp. zn. 22Af 121/2014 opodstatněným a toto žalobní tvrzení vedlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce důvodně namítal, že žalovaný nesplnil povinnost přihlídnout ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Krajský soud na základě obsahu správních spisů shledal porušení ust. § 98 odst. 2 daňového řádu a tento svůj závěr řádně odůvodnil na str. 10-11 zrušujícího rozsudku 22Af 121/2014. V dalším řízení žalovaný odstranil nedostatky, jež mu byly krajským soudem vytknuty a dodatečně vady řízení týkající se aplikace ust. § 98 odst. 2 daňového řádu zhojil. Na jeho postup reagoval žalobce v nyní projednávané věci v žalobním bodě I. 4) a 5), s nimiž se krajský soud vypořádal argumentací na str. 9-12 tohoto rozsudku.

IV. 4) Žalobním bodem IV. 4), zabývajícím se otázkou prekluze se krajský soud zabýval již v rámci vypořádání žalobních bodů I. 2) a 3). Na tuto argumentaci plně odkazuje a má ji také tento žalobní bod za vypořádaný.

16. K obsahu repliky žalobce doručené krajskému soudu dne 28. 6. 2018 krajský soud uvádí, že se vztahuje k otázkám prekluze, prolongace lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu a k uplatnění výhod dle ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud má za to, že veškeré tyto otázky byly již vypořádány argumentací soudu ke konkrétním žalobním bodům v předchozím obsahu odůvodnění tohoto rozsudku.

17. K obsahu repliky doručené krajskému soudu dne 26. 10. 2019 platí pro otázku prekluze, a to z pohledu běhu subjektivní i objektivní lhůty totéž, když k této otázce krajský soud svůj názor vyjádřil na str. 10 tohoto rozsudku a nemá, co by k věci dalšího uvedl.
18. Další námitku, kterou žalobce vztahuje rovněž k žalobnímu bodu prekluze a která spočívá v absenci pověření oprávněné úřední osoby k zahájení daňové kontroly, krajský soud považuje za opožděně uplatněný žalobní bod po lhůtě stanovené § 72 odst. 1 s. ř. s. Žalobce sice tuto námitku vznáší jako podpůrný argument k žalobnímu bodu prekluze, když dovozuje, že absence pověření ke kontrole znamená, že kontrola nebyla formálně ani fakticky zahájena a tudíž došlo k prekluzi práva vyměřit daň, neboť zde není legitimní nástroj k prodloužení lhůty. Krajský soud však tuto právní konstrukci odmítá. Absence pověření úřední osoby k zahájení daňové kontroly je námitka zcela samostatná, která byla-li by vznesena včas, vyžadovala by především posouzení důvodnosti jejího vznesení a následně posouzení vlivu na běh lhůty pro vyměření daně. Těmito otázkami se však krajský soud nezabýval, neboť namítané tvrzení shledal ve smyslu ust. § 72 odst. 1 s. ř. s. opožděným.
19. Nově zazněla v replice doručené krajskému soudu dne 26. 10. 2019 také námitka nicotnosti rozhodnutí v důsledku nedostatku věcné příslušnosti žalovaného, jejíž důvodnost však krajský soud posoudil, neboť k otázce nicotnosti rozhodnutí je povinen přistoupit také ex officio. Žalobce důvodnost této námitky dovozuje z ust. § 20 odst. 2 zákona ZFS, když má za to, že z tohoto ustanovení nevyplývá kompetenční nástupnictví žalovaného. Označené ustanovení ZFS upravuje, že *„jsou-li v rozhodnutích nebo osvědčeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení uvedeny Ministerstvo nebo územní finanční orgány, rozumí se jimi Ministerstvo nebo orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Krajský soud má za to, že při výkladu tohoto zákonného ustanovení je třeba vycházet nejen z jeho jazykového výkladu, ale také z účelu zákonné úpravy a z logiky věci. ZFS změnil státní správu na úseku financí tak, že trojstupňová struktura finančních územních orgánů byla nahrazena novou organizační strukturou orgánů finanční správy, která je rovněž třístupňová. Vodítkem pro pochopení ust. § 20 odst. 2 ZFS je rovněž § 7 písm. a) téhož zákona a dále § 114 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud proto nemá pochybnost, že žalovaný je pravomocným orgánem finanční správy k vydání napadeného rozhodnutí. Ani toto žalobní tvrzení krajský soud důvodným neshledal.
20. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodu, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
21. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 30. října 2019

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu