



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:



bytem **XX**

zastoupen daňovou poradkyní Mgr. Jaroslavou Siebeneicherovou,
LL.M.

sídlem Na Rybníčku 387/6, 460 02 Liberec 2

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č. j. 11515/18/5200-10421-711811 a č. j. 11532/18/5200-10421-711811

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 3. 2018, č. j. 11515/18/5200-10421-711811 a č. j. 11532/18/5200-10421-711811, se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 9. 2016, č. j. 1232563/16/2604-50522-506196 a č. j. 1232688/16/2604-50522-506196, Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014. Rozhodnutími o odvolání ze dne 27. 2. 2017, č. j. 196305/17/2604-50522-506196 a č. j. 196746/17/2604-50522-506196, správce daně částečně vyhověl odvoláním žalobce a dodatečné platební výměry změnil tak, že daň stanovil dokazováním.
2. Prvně označeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí správce daně o odvolání za zdaňovací období roku 2013 tak, že žalobci doměřil daň ve výši 13 224 Kč, daňovou ztrátu 0 Kč a daňový bonus ve výši -20 211 Kč a žalobci stanovil povinnost uhradit penále ve výši 6 687 Kč, a to podle pomůcek. Druhým rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí správce daně o odvolání za zdaňovací období roku 2014 tak, že podle pomůcek žalobci doměřil daň ve výši 0 Kč, daňovou ztrátu -85 982 Kč, daňový bonus -19 485 Kč a stanovil povinnost uhradit penále 3 897 Kč a 859 Kč.
3. Dne 24. 10. 2014 bylo vůči správci daně učiněno oznámení ohledně možných nezdaněných příjmů žalobce ze zakázky na částečnou rekonstrukci bytu oznamovatele. K jeho prověření provedl správce daně u žalobce místní šetření za účelem ověření údajů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za roky 2013 a 2014. Místní šetření bylo provedeno také na místě předmětné zakázky, za přítomnosti paní [REDAKCE] – vlastníka bytu a zadavatelky zakázky na opravy bytu. A místní šetření bylo provedeno také u společnosti XX, kde měl být zakoupen žalobcem kotel na rekonstrukci bytu paní [REDAKCE]. Pochybnosti ohledně příjmů žalobce se správcem daně nepodařilo rozptýlit, vznikly mu další pochybnosti ohledně správnosti daňové evidence žalobce. Na základě výsledků místního šetření proto správce daně u žalobce dne 29. 6. 2015 zahájil daňovou kontrolu. Ze sdělení společnosti [REDAKCE], (dále jen „[REDAKCE]“), které obdržel po zahájení daňové kontroly, správce daně zjistil, že žalobce nakupoval na zákaznickou kartu pod IČ podnikatele ve velkoobchodu [REDAKCE] materiál na stavební činnosti ve velkém množství. Po vyhodnocení provedených důkazů dospěl správce daně k závěru, že nákupy provedené na zákaznickou kartu ve výši 99 957 Kč za rok 2013, resp. 189 839 Kč za rok 2014, nebyly zaevidovány v daňové evidenci žalobce a souvisely s podnikatelskou činností žalobce, proto správce daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období. Se závěrem správce daně a zvolenými pomůckami byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 28. 4. 2016. Protože na základě vyjádření žalobce ze dne 27. 5. 2016 nedošlo ke změně kontrolních výsledků, byla s žalobcem dne 17. 8. 2016 projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole a dne 20. 9. 2016 vydal správce daně dodatečné platební výměry.

4. Dodatečným platebním výměřům se žalobce bránil odvoláními, mimo jiné nesouhlasil se způsobem stanovení daně podle pomůcek. Správce daně odvoláním částečně vyhověl a autoremedurními rozhodnutími ze dne 2. 3. 2017 žalobci daň stanovil dokazováním.
5. Žalovaný naopak v rámci řízení o odvoláních proti rozhodnutím správce daně o odvolání dospěl k závěru, že žalobci nelze stanovit daň dokazováním, nýbrž podle pomůcek. Se změnou právního názoru byl žalobce seznámen před vydáním rozhodnutí písemností ze dne 2. 2. 2018 a byl vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem a způsobu stanovení daně žalovaným. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul průběh daňového řízení, uvedl důvody, na základě kterých dospěl k závěru, že správce daně nebyl povinen žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Vyšel z toho, že na základě oznámení oznamovatelky nemohl správce daně důvodně předpokládat, že daň tvrzená žalobcem má být vyšší, výpovědi žalobce a oznamovatelky se rozcházejí, shodovaly se pouze v tom, že stavební práce byly žalobcem prováděny, ale nebyly dokončeny. Žalobce popíral, že by mu skutečně dílčí práce oznamovatelka uhradila. Proto také správce daně nezvýšil zdanitelné příjmy žalobce o příjmy tvrzené oznamovatelkou, neboť nebyly podloženy žádnými důkazními prostředky. Pokud správce daně použil při výpočtu daně metodu výpočtu obchodní přírážky za jednotlivá zdaňovací období, šlo podle žalovaného o pomůcku. Zákonné podmínky pro postup podle § 98 odst. 1 daňového řádku byly splněny, žalobce nesplnil svou povinnost při dokazování, když neprokázal, že veškerý materiál nakupovaný u společnosti [redacted] kupoval pro soukromé účely, resp. že materiál pořídily jiné osoby na další vydané zákaznické karty. Žalobce prokázal, že na zákaznickou kartu nakupovali jeho známí, svědci [redacted] a [redacted] ovšem potvrdili pouze položky v malém množství, ty byly při stanovení daně podle pomůcek zohledněny. Žalovaný vyšel z toho, že materiál a nářadí pořizoval žalobce od společnosti [redacted] na základě IČ podnikatele, jednalo se o věci, které mohl využít v rámci podnikatelské činnosti. Žalobce neprokázal, na které zakázky použil materiál, nepředložil stavební deník, resp. evidenci zakázek, které prováděl. Existují proto důvodné pochybnosti o výši deklarovaných zdanitelných příjmů, přičemž jejich celkovou výši nebylo možné stanovit dokazováním, neboť nákupy na údajnou osobní potřebu u společnosti [redacted] tvořily značný objem z celkové výše nákupů u této společnosti a žalobce své povinnosti neprokázal v míře, aby správce daně byl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Protože žalobce poskytoval služby koncovým zákazníkům, nebylo možné ověřit vztah mezi příjmy a výdaji, ani skutečnou výši zdanitelných příjmů. Žalovaný zjistil, že při stanovení daně podle pomůcek správce daně v dodatečných platebních výměrech do zdanitelných příjmů zahrnul příjmy týkající se stavební činnosti duplicitně, a proto se neztotožnil s jeho postupem při stanovení daně. Naopak souhlasil s výběrem srovnatelných subjektů s přihlédnutím k předmětu i místu podnikání a rovněž k tomu, že vedle příjmů ze samostatné výdělečné činnosti vybral správce daně subjekty vykazující také příjmy podle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pro účely stanovení daně podle pomůcek žalovaný nejprve podle daňové evidence rozlišil výši zdanitelných příjmů na část týkající se stavební činnosti a část týkající se údržby zeleně. Dále vypočetl procentuální podíl příjmů ze stavební činnosti na celkových příjmech, na základě toho procentuálního podílu vypočetl výši výdajů vynaložených na stavební činnost. K výdajům za stavební činnost připočetl výdaje na nákupy u společnosti [redacted], které nebyly v daňové evidenci zaznamenány, po odečtení nákupů, u nichž bylo prokazatelně zjištěno, že je učinili známí žalobce. Z údajů o srovnatelných subjektech žalovaný vypočetl průměrnou obchodní přírážku, která byla připočtena k neevidovaným výdajům, a tímto způsobem byly

stanoveny dodatečné příjmy ze stavební činnosti. Žalovaný dále přihlédl ke skutečnostem, které měly vliv na stanovení daně, a snížil daň o slevu podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 24 840 Kč a uplatnil daňové zvýhodnění podle § 35c zákona o daních z příjmů ve výši 53 616 Kč na čtyři vyživované děti.

II. Žaloba

6. Ve včasné žalobě žalobce z důvodu vykreslení vadného postupu správce daně při získávání důkazních prostředků upozornil na to, že správce daně začal údaje uvedené v přiznání k dani z příjmů fyzických osob prověřovat formou místního šetření, tím porušil pravidla zastávané v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017. Již v průběhu místního šetření zjistil správce daně existenci nákupů od společnosti XXX a tuto společnost vyzval k zaslání sestav nákupů žalobce. Přestože správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, v průběhu místního šetření požadoval od žalobce předložení daňových, účetních a dalších dokladů.
7. Stěžejní otázkou bylo, zda měl být žalobce před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce tvrdil, že v souladu se stanoviskem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 1 Afs 183/2014, ho měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, přestože oznamovatelka nepředložila žádné doklady. Žalobce nepopřel, že stavební práce na objektu oznamovatelky prováděl, již v rámci místního šetření správce daně zjistil nákupy u společnosti XXX, ovšem na podklad od této společnosti nečekal, tím umožnil případné zatížení žalobce sankčním trestem. Podle žalobce měl být správce daně za dané situace schopen zformulovat výzvu, a to i stran právní kvalifikace případného doměrku či snížení základu daně. Teprve pokud by žalobce na výzvu nereagoval, měl správce daně přikročit k vydání dodatečného platebního výměru, správce daně i žalovaný zbavili žalobce možnosti dopřiznat příjmy. Žalobce nesouhlasil s tím, že v uvedené době neměl správce daně k dispozici důkazy nasvědčující tomu, že daň lze v daném případě doměřit, tomu svědčí úmyslné vyčkání na zaslání sestavy společnosti XXX těsně po zahájení daňové kontroly.
8. Podstatou další žalobní námitky je nesprávný průběh prováděného dokazování. Žalobce konkrétně zpochybnil způsob, jakým byly hodnoceny některé důkazy, zejména vydání zákaznických karet společnosti XXX. Správce daně dostatečně neprověřoval žalobcovo tvrzení, že uvedená společnost mu vystavila nikoli pouze jednu zákaznickou kartu s číslem XXX. Ačkoli existují dvě rozporná vyjádření, jedno žalobcovo, včetně fyzického předložení karet a souhlasného vyjádření svědků, kteří je použili, a druhé od společnosti XXX, rozdíl správce daně neřešil. Správci daně nic nebránilo v tom, aby žalobce vyzval k opětovnému předložení tvrzených zákaznických karet a tyto skutečnosti následně vyhodnotil. Požadavek správce daně na předložení ztraceného originálu, aby bylo zřejmé, že se u karet jedná o kopie, pozbývá smyslu, žalobce předkládal karty fyzicky. Pokud správce daně vycházel z tvrzení společnosti XXX, aniž vypořádal rozpor v tvrzeních, jedná se o postup rozporný s § 92 odst. 2 daňového řádu a s cílem správy daní. Správce daně vzal v úvahu pouze dílčí skutková zjištění, která jsou žalobci k tíži, nezaobíral se tvrzením, že úhrady nákupů ve společnosti XXX činěné pravděpodobně pomocí ztracené karty, jsou hrazeny bankovní platební kartou, kterou žalobce nevlastnil. Skutečnost, že v průběhu daňové kontroly správci daně předložil žalobce více zákaznických karet, neodporuje vyjádření společnosti XXX, duplikáty mohly být vystaveny později, správce daně ale nevyvrátil možnost, že mohly být vystaveny i dříve. Postup je v rozporu se zásadou volného

hodnocení důkazů. Žalobce připustil, že pracovní nástroje, které spatřil správce daně při místním šetření, byly z části nakoupeny u společnosti [XX], nesloužily ovšem k podnikání, ale k údržbě a rekonstrukci soukromé nemovitosti. Prodejem stavebního a technického náčiní se žalobce nezabývá, přesto tyto nákupy technického náčiní pravděpodobně zahrnul správce daně do své výpočtové úvahy při použití pomůcek. Charakter soukromých nákupů správce daně nezohlednil v domněnce údajného dosaženého zisku.

9. Nejméně dne 18. 1. 2017 žalobce označil jednotlivé výdaje sloužící jeho podnikatelské činnosti představované nákupy u společnosti [XX]. Žalobce tedy doložil, které nákupy od společnosti [XX] použil na zakázky, jiné nákupy ve svých podáních žalobce nezahrnul. V této souvislosti odkázal na přípis, v němž žádal správce daně o vysvětlení obsahu neurčité výzvy č. j. 1466168/16/2604-60561-506163, kterou správce daně žalobce vyzval k doložení toho, co sám netvrdil. Žalobce nabízel v rámci dokazování osobně probrat rozsáhlou složku poskytnutou společností [XX] a správci daně vysvětlit, kdy k soukromému užití nakupoval. Žalobce nemohl mít povědomí o tom, kdy nákupy učinil sám a kdy někdo z jeho známých. Již dne 21. 10. 2015 žalobce upozornil, že v sestavě absentují některé doklady, sestava nákupů společnosti [XX] je tedy nevěrohodná a nepřesná. Žalobce nemohl splnit důkazní povinnost už proto, že není v jeho reálných možnostech toto zjistit. Ze sestav nevyplýval matematický výpočet či součet údajné základny pro doměření.
10. Správci daně žalobce vytýkal, že mu při dokazování uložil povinnost, která nebyla v reálných možnostech splnitelná. Doklady, které měly souvislost s podnikáním, byly řádně a konkrétně uvedeny v daňové evidenci. Výsledkem přepisu sestavy bylo jiné tvrzení než to, které učinil žalobce v daňovém přiznání, a proto správce daně porušil zásadu přiměřenosti, když po žalobci požadoval tento nadbytečný administrativní úkon. Náklady k zakázkám byly zachyceny v kontrolované daňové evidenci. Nelze k zakázkám přiřadit nákupy, které žalobce neučinil, které jím nebyly hrazeny, ani nikým z rodiny, a prokazatelně byly hrazeny platební kartou, která žalobci ani osobám blízkým nepatří. Svědci vypovídali o zapůjčení karet pro soukromé potřeby a namátkově některé nákupy identifikovali. Žalobce dodal, že není jeho povinností mít stavební deník a že správce daně nedostatečně zohlednil specifické postavení žalobce a zařadil jej do rámce jiných nesrovnatelných podnikatelských subjektů.
11. Ke stanovení daně podle pomůcek žalobce namítal, že nebyly použity srovnatelné podnikatelské subjekty. Je sporné, zda byla provedena podrobná analýza, pokud se týká jeho výnosů a nákladů. Žalobce také poukázal na postup správce daně, který daňovou evidenci posuzoval a nevyloučil příčinnou souvislost výdajů a příjmů. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že při výběru srovnatelných subjektů nebyly hledány subjekty srovnatelně veliké, mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Žalobce znevýhodňuje, že se potýká s nemocí, ze spisu nelze dovodit poměr obou činností a příslušné zázemí. Správce daně si měl být vědom toho, že se žalobce věnuje mnoho let i dětem v pěstounské péči, tedy nemůže disponovat podobnými časovými a podnikatelskými možnostmi jako zvolení podnikatelé. S uvedenou námitkou se žalovaný v napadených rozhodnutích nevypořádal.
12. Podle žalobce nebyly vyčerpány všechny zákonné možnosti pro stanovení daně dokazováním. Těžko lze zdůvodnit přechod na stanovení daně podle pomůcek, pokud správce daně hodnotil veškeré prvotní účetní doklady a posoudil je v příčinné souvislosti s příjmy. Proto nelze posoudit podklady za natolik závažně neprůkazné, aby zdůvodnily

přechod na pomůcky. Žalobce souhlasil se zrušením přechodu z pomůcek na dokazování, do této části rozhodnutí se neodvolal.

13. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud obě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zejména odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. V bodech [17], [18] a [19] se vypořádal s otázkou, zda měl být žalobce před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Za stěžejní žalovaný považoval, že oznamovatelka nepředložila žádné důkazní prostředky a nesdělila žádné skutečnosti, na základě kterých by mohl správce daně důvodně předpokládat, že daň tvrzená má být vyšší. Nesporné bylo pouze to, že stavební práce byly prováděny a nebyly dokončeny. Na základě této informace nebylo možné automaticky předpokládat, že by mělo dojít k doměření daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný odkázal na odbornou literaturu k citovanému ustanovení a rovněž na § 143 odst. 3 daňového řádu. Zopakoval, že správce daně získal na základě provedeného místního šetření pouze obecné pochybnosti o tom, zda jsou údaje uvedené žalobcem v daňové evidenci správné, na základě těchto pochybností mohlo dojít jak ke zvýšení, tak ke snížení daňové povinnosti. Žalovaný dále citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, který navazoval na usnesení rozšířeného senátu, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval podmínkami, za nichž má správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Žalovaný trval na tom, že pokud byla poté zahájena komplexní daňová kontrola, která nebyla prováděna ve vztahu ke konkrétním zjištěním, nebyl postup správce daně v rozporu se zákonem. Správnost postupu správce daně potvrzují i závěry žalovaného v bodě [19] napadených rozhodnutí, kde uvedl, že správce daně na základě kontrolních zjištění dospěl k závěru, že tvrzení oznamovatelky nebylo podloženo žádnými věrohodnými důkazními prostředky a o neprokázané příjmy, které měl žalobce obdržet formou záloh, zdanitelné příjmy nezvýšil. Na podporu svých závěrů žalovaný dále citoval závěry rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2018, z něhož vyplývá, že institut výzvy nelze používat libovolně na základě volné úvahy správce daně, ale pouze tehdy, má-li správce daně důvodné podezření, že daň bude doměřena, přičemž výzvu je správce daně povinen řádně odůvodnit.
15. K žalobní námitce ohledně průběhu dokazování a způsobu hodnocení důkazních prostředků žalovaný odkázal na body [39] – [53] napadených rozhodnutí. Žalobce na podporu svého tvrzení, že mu byly vystaveny čtyři zákaznické karty, nikoli pouze jedna, jak uvedla společnost [XX], nepředložil žádné relevantní podklady, nepředložil originály zákaznických karet, prostou fotokopii jako důkaz osvědčit nelze. Společnost [XX] nemá na věci právní zájem, sdělila informace běžné ze své praxe. Nedošlo k užití selektivně vybraných důkazních prostředků, které potvrzují skutkovou verzi správce daně, jak o tom hovořil rozsudek označený žalobcem. Vyjádření společnosti [XX] bylo hodnoceno v souvislosti s ostatními důkazy rovnocenně, nelze přičítat k tíži žalovaného nebo správce daně, že žalobce opětovně nevyzýval k předložení karet, neboť to byl žalobce, který nesl důkazní břemeno. Nedůvodné je tvrzení, že se žalovaný skutečnostmi uvedenými žalobcem nezabýval. Žalovaný tak činil a konstatoval, že žalobce na podporu svých tvrzení nepředložil žádné důkazní prostředky, nepředložil ani slibované originály zákaznických

karet, ani nespécifikoval důvody, proč by mu měly být vystaveny právě čtyři zákaznické karty, tudíž u žalovaného vznikly zásadní pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce.

16. V bodu [51] rozhodnutí se žalovaný vyjádřil k důkaznímu břemenu žalobce. Správce daně jej vyzval k doložení tvrzení o nákupech pro soukromou potřebu a nákupech jiných osob, kterým zákaznickou kartu údajně půjčoval. Protože se jednalo o nákupy na IČ žalobce, je logické, že zakoupené věci měly sloužit především k podnikání žalobce, čemuž odpovídala i povaha zakoupených věcí. Pokud žalobce tvrdil, že tomu tak nebylo, zakoupené věci k podnikatelské činnosti nesloužily, měl toto svoje tvrzení prokázat. Pokud svoji zákaznickou kartu půjčoval dalším osobám s cílem získat nižší cenu, měl si být vědom rizika, že v případě kontroly bude muset prokázat, že předmětný nákup neuskutečnil a že nakoupený materiál či nářadí se k jeho podnikatelské činnosti nevztahují. Postup správce daně, který začal shromažďovat důkazní prostředky formou místního šetření, žalovaný nepovažoval za rozporný se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36. Obdobnou otázkou se zabýval i Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 25. 1. 2017, č. j. 10 Af 15/2016-35. I v daném případě v rámci místního šetření správce daně zjišťoval podklady, mapoval terén, na základě jeho postupu měly být buď vyvráceny pochybnosti, nebo naopak získal správce daně informace, na základě kterých bude nutné zahájit daňovou kontrolu. Dále žalovaný konstatoval, že veškeré důkazní návrhy byly řádně vypořádány, bylo uvedeno, které důkazy správce daně osvědčil a které nikoliv. Žalovaný trval na tom, že v rámci místního šetření správce daně nepřikročil k prověřování konkrétních skutečností týkajících se daňového základu nebo okolností rozhodných pro správné stanovení daně.
17. K přechodu na pomůcky žalovaný odkázal na body [27] – [38] rozhodnutí. Žalobce účelově opomenul závěr jím označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013, že nejsou-li údaje k dispozici od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se rámcově svojí činností daňovému subjektu. Tyto podmínky byly naplněny, žalovaný postupoval v souladu se zákonem.
18. K námitce, že nebyly vyčerpány všechny zákonné možnosti pro stanovení daně dokazováním, žalovaný konstatoval, že správce daně přihlédl ke všem specifikům případu a hodnotil veškeré důkazy samostatně i ve vzájemných souvislostech. Kromě tvrzení týkajícího se počtu zákaznických karet žalobce neuvedl žádný případ, ve kterém se měl správce daně, případně žalovaný dopustit namítaného pochybení spočívajícího v upřednostňování některých důkazů. Nemožnost stanovit daň dokazováním byla způsobena zejména neunesením důkazního břemene žalobcem, který nebyl schopen tvrzené skutečnosti prokázat.
19. Žalovaný navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítnul a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

21. K projednání žaloby nařídil soud ústní jednání. Právní zástupkyně žalobce i žalovaný setrvali na svých argumentech. Právní zástupkyně žalobce doplnila, že neexistoval metodický pokyn pro postup správce daně pro případ existence důvodného předpokladu doměření daně. Teprve nedávný metodický pokyn Generálního finančního ředitelství problematiku řeší, proto soudu navrhovala, aby tímto metodickým pokynem doplnil dokazování. Dále uvedla, že žalovaný, resp. správce daně dospěl k závěru, že žalobce neměl v daňové evidenci zaneseny nákupy materiál a pracovních pomůcek u společnosti XXX ve výši 99 957 Kč na základě zákaznické karty, současně dospěl správce daně k závěru o nevěrohodnosti a neprůkaznosti předložené daňové evidence, tedy žalovaný v počátku řízení disponoval zjištěním, který měl vést správce daně k postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Právní zástupkyně žalobce dále odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 46/2016 nebo sp. zn. 7 Afs 229/2018. Také setrvala na názoru, že byly nesprávně aplikovány pomůcky, nad rámec dříve uvedeného se dovolávala rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 398/2017, podle něhož neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných výdajů nevede bez dalšího k závěru o nemožnosti stanovit daň dokazováním. Právní zástupkyně žalobce zmínila, že žalobce má ve fyzické držbě zákaznické karty společnosti XXX, které správci daně předkládal, dvěma zákaznickými kartami také navrhovala doplnit dokazování před soudem. K dotazu soudu právní zástupkyně žalobce uvedla, že zákaznické karty byly správci daně fyzicky předkládány při nahlížení do spisu, jak v průběhu daňové řízení vedené správcem daně, tak v rámci odvolacího řízení.
22. Návrhům na doplnění dokazování soud nevyhověl. K posouzení toho, zda správce daně porušil povinnost dle § 145 odst. 2 daňového řádu, soud považoval za nadbytečné provádět dokazování metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství, neboť k výkladu relevantních ustanovení daňového řádu a posouzení dané právní otázky je povolán soud v právě probíhajícím řízení. Dále má soud za to, že žalobce nemůže neunesení důkazního břemene, které ve svém důsledku vedlo až ke stanovení daně podle pomůcek, napravovat až v přezkumném řízení před soudem. Ze spisového materiálu měl přitom soud ověřeno, že v průběhu celého daňového řízení byla správci daně fyzicky předložena pouze jediná zákaznická karta společnosti XXX, a to v rámci provedení výpovědi svědka S. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 8. 12. 2015), údajně mělo jít o duplikát karty. Při tomto úkonu nebyla správci daně další zákaznická karta fyzicky předložena, ač byla přítomna i žalobcova zmocněnkyně pro daňové řízení. Žalobce pak pouze zaslal správci daně fotokopii zákaznických karet na jediné listině, ze které nebylo možno existenci skutečně dvou rozdílných karet dovodit. Z žádného úředního záznamu ani protokolu o jednání nevyplývá, že by žalobce, resp. jeho zmocněnkyně, či jiná osoba správci daně skutečně fyzicky předkládala různé zákaznické karty, případně, že by se tak stalo, ale správce daně tuto skutečnost odmítl do úředního záznamu či protokolu o úkonu uvést. Soud proto neakceptoval předložení dvou zákaznických karet až při ústním jednání. Po projednání věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Nejprve se soud musí vyjádřit k pochybnostem žalobce ohledně provádění místního šetření. Oprávnění správce daně provádět místní šetření v rámci vyhledávací činnosti je zakotveno v § 78 odst. 3 písm. e), § 80 odst. 1 daňového řádu. Při místním šetření správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Jedná se o úkony, které představují shromažďování podkladů pro samotné daňové řízení. Z žalobcem zmíněného rozsudku Nejvyššího

správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, publ. ve Sb. NSS 3604/2017 (rozsudky Nejvyššího správního soudu dostupné též na www.nssoud.cz), vyplývá, že místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti nemůže správce daně obcházet institut daňové kontroly a pokud prověřuje plnění daňové povinnosti daňového subjektu v konkrétním zdaňovacím období a vyzývá jej k předložení kompletního účetnictví a evidence, je povinen zahájit daňovou kontrolu. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud řešil případ, kdy se daňový subjekt bránil provádění místního šetření žalobou na ochranu proti nezákonnému zásahu, které spatřoval ve vydání výzvy k předložení účetnictví a daňové evidence za konkrétní zdaňovací období v rámci místního šetření, ačkoli vůči daňovému subjektu nechoval žádné pochybnosti, které by jej k vydání takové výzvy.

24. Skutkové okolnosti posuzovaného případu jsou však odlišné. Ze spisového materiálu vyplývá, že k provádění místního šetření u žalobce (a následně i dalších osob zúčastněných na řízení) správce daně přistoupil, aby prověřil konkrétní tvrzení oznamovatelky ohledně zdanění příjmů žalobce za stavební úpravy jejího bytu, které od ní měl formou záloh obdržet. Je pravdou, že správci daně žalobce předložil daňovou evidenci, výdajové a příjmové doklady, vydané a přijaté faktury apod. (viz protokol o místním šetření ze dne 20. 4. 2015) a správce daně namátkově u žalobce prověřil hmotný majetek (viz protokoly o místním šetření ze dne 27. 5. 2015) a vedl se žalobcem ústní jednání. Ovšem to vše za účelem ověření, zda žalobce obdržel finanční zálohy v souvislosti se zakázkou týkající se stavebních úprav bytu paní [REDAKCE] a zda je zahrnul do daňové evidence (viz protokol o místním šetření ze dne 8. 6. 2015, 17. 6. 2015 a 29. 6. 2015). Pokud v rámci posledně uvedeného ústního jednání správce daně zjistil, že jeho pochybnosti ohledně příjmů z konkrétní stavební zakázky není možné rozptýlit, protože žalobce stále trval na tom, že platby od paní [REDAKCE] byly pouze úhradami materiálu, oproti kterým jí dával účtenky, a nejednalo se o příjmy za provedení stavebních prací, a současně správce daně získal (rovněž na základě místního šetření u společnosti VIPS gas s.r.o.) pochybnosti ohledně předložené daňové evidence, ukončil místní šetření a ihned zahájil daňovou kontrolu (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 29. 6. 2015), nejde o vybočení ze zákonného rámce § 80 a násl. daňového řádu a provádění fingovaného místního šetření namísto namátkové daňové kontroly, jak o tom hovořil Nejvyšší správní soud ve shora označeném rozsudku. Žalobce ani neuvádí, jaké závažné procesní vady, jež by žalovaný nezhojil, jej zkrátily na procesních právech a jaký vliv měl postup správce daně při místním šetření na doměření daně. Soud má naopak za to, že správce daně se snažil postupovat nejprve při využití zákonných oprávnění v rámci vyhledávací činnosti a prověřit pochybnosti, které získal ohledně jediné zakázky stavebních prací. Jakmile správce daně zjistil, že další pochybnosti, které při místní šetření vyplynuly ve vztahu k předložené daňové evidenci žalobce, bude na místě komplexně prověřit, bez prodlení zahájil daňovou kontrolu za uvedená zdaňovací období. A teprve na základě výsledků daňové kontroly, při které správce daně prováděl dokazování, při němž respektoval žalobcova procesní práva, došlo k doměření daně, což považuje soud za rozhodné.
25. Námitkou, že správce daně v rozporu se zákonem nevyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání, se žalovaný zabýval v bodech [17] – [19] napadených rozhodnutí a soud se s jeho závěry plně ztotožnil.
26. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Dle odst. 3 platí, že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li

správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.

27. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
28. Výkladem citovaných ustanovení se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. ve Sb. NSS 3566/2017, jehož se jak žalobce tak žalovaný dovolávali. Nejvyšší správní soud v označeném usnesení připomenul hierarchii postupu správce daně a zdůraznil, že daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu v daňovém tvrzení sám, proto pokud správce daně zjistí jinak než daňovou kontrolou, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má zásadně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. V navazujícím rozsudku ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-65, Nejvyšší správní soud konstatoval, že v usnesení rozšířeného senátu nevymezil povinnost postupovat před zahájením daňové kontroly podle § 145 odst. 2 daňového řádu bezvýjimečně. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě příhodně citoval bod [36] označeného rozsudku, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Opačný výklad (tj. pokud by jakákoli, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu. Při posouzení toho, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly zásadně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je proto třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, byla limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. Rozsah vědomostí, které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků tak bude teprve vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti.*“ Nejvyšší správní soud současně dodal, že pokud se jednalo o komplexní daňovou kontrolu, která nebyla prováděna ve vztahu ke konkrétním zjištěním, nebyl postup správce daně v tehdy řešené věci v rozporu se zákonem, pokud před zahájením daňové kontroly nepřistoupil k výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu.
29. V projednávané věci dospěl krajský soud k závěru, že správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval natolik konkrétními skutečnostmi, na základě kterých by mohl důvodně předpokládat, že daň tvrzená žalobcem v řádných daňových přiznáních má být skutečně vyšší. Pravdou totiž je, že oznamovatelka nepředložila správci daně žádné konkrétní důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení, že žalobce skutečně získal ze zakázky určité příjmy, které nezdánil. Jak vyplývá z protokolů o místním šetření, průběh stavební zakázky, výše peněžních prostředků, které měl žalobce od paní [REDACTED] přijmout, zůstaly sporné, sporný byl rovněž účel, na jaký peníze žalobce obdržel. Žalobce totiž zásadně popíral, že by se jednalo o jakékoliv zálohy na provedení stavebních prací, dle jeho tvrzení šlo pouze o úhradu stavebního materiálu pro paní [REDACTED], oproti které jí předával účtenky. Správce daně tedy zjistil pouze to, že žalobce na zakázce pro paní [REDACTED] pracoval, určité stavební práce provedl, ovšem nedokončil, rozsah stavebních prací stejně jako jejich úhrada nebyly objasněny. Za situace, kdy žalobce opakovaně popřel, že by ze zakázky dosáhl příjmu, který nezahrnul do daňové evidence a nezdánil, nelze dojít k závěru, že správce daně při absenci jakýchkoli důkazních prostředků ohledně úhrady stavebních prací disponoval takovými poznatky, na základě kterých by mohl důvodně předpokládat, že daň tvrzená v řádných daňových přiznáních má být skutečně vyšší. Pokud v průběhu ústního

jednání žalobce upozornil na to, že závěr, že žalobce učinil nákupy materiálu a pomůcek u společnosti [XX] ve výši 99 957 Kč na základě zákaznické karty, měl vést k důvodnému předpokladu ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, zcela pominul, že sestavu nákupů od společnosti [XX], která dokládala konkrétní výši nákupů učiněných na zákaznickou kartu žalobce, získal správce daně až po zahájení daňové kontroly. Předtím poznatkem o přesném rozsahu uskutečněných nákupů stavebního materiálu a pracovních pomůcek u uvedeného velkoobchodu nedisponoval. Nelze dále přehlédnout, že daňovou kontrolu správce daně zahájil jako komplexní ve vztahu k zdaňovacím obdobím roku 2013 a 2014, nikoli za účelem prověření konkrétních pochybností, které by byly spojeny pouze s dílčími příjmy žalobce ze stavební činnosti. Správnost postupu správce daně, který žalobce nevyzval k podání dodatečných daňových přiznání, nýbrž přistoupil k zahájení daňové kontroly, dokládá i to, že ani v rámci daňové kontroly se správcem daně nepodařilo získat důkazní prostředky v takovém rozsahu, že by byly objasněny okolnosti ohledně provedení stavebních prací na zakázce paní [XX], zdanitelné příjmy ze zakázky nebyly prokázány, a správce daně dospěl k závěru, že příjmy od paní [XX], které by měly být zdaněny, žalobce neobdržel. Ostatně opak žalobce ani netvrdí, pouze se v obecné rovině domáhá postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu, aniž by současně sdělil, jaké důvody měl k podání dodatečného daňového přiznání na daň vyšší, které mu svým postupem správce daně upřel podat. Žalobce naopak uvádí, že v předložené daňové evidenci měl veškeré příjmy a výdaje a zpochybňuje postup správce daně a žalovaného, kteří mu daň po provedení daňové kontroly doměřili. Zmiňuje-li žalobce v žalobě, že správce daně mohl formulovat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání co do výše i právního kvalifikace případného doměrku či snížení daňového základu, podporuje tak argumentaci žalovaného, že pochybnosti, které správce daně choval, byly jen obecné a mohlo dojít případně i ke snížení daňové povinnosti, resp. by daňová povinnost mohla zůstat nezměněna.

30. K hodnocení provedených důkazů a porušení zásady volného hodnocení důkazů uvádí soud následující. Podle 92 odst. 1, odst. 2 daňového řádu provádí dokazování správce daně, přitom dbá, aby rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjektu je upraveno v § 92 odst. 3 až 5 daňového řádu. Dle § 8 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
31. Žalovaný v napadených rozhodnutích velmi podrobně hodnotil důkazní prostředky, které byly získány v průběhu daňové kontroly. Podle názoru soudu správce daně ani žalovaný tvrzení žalobce ohledně toho, že vlastnil více zákaznických karet, nepominuli. Protože ale žalobce ke svému tvrzení, že mu byly společností [XX] vystaveny čtyři zákaznické karty, nepředložil žádné důkazní prostředky a neuváděl ani žádné zvláštní skutkové okolnosti (kromě ztráty jedné karty bez dalších podrobností), které by nasvědčovaly tomu, že tomu tak vskutku bylo, vycházely orgány daňové správy ze sdělení společnosti XX, že žalobce byl držitelem jediné registrační karty č. [XX]. V uvedeném postupu však nelze za dané důkazní situace spatřovat porušení zásady volného hodnocení důkazů a selektivní výběr důkazních prostředků, a tedy ani rozpor se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 210/2005, které žalobce citoval. Žalobcovo tvrzení, že fyzicky předložil tvrzený počet karet, nemá oporu ve spisu, jak již soud konstatoval shora. Fyzicky byla podle protokolu o výslechu svědka S. ze dne 8. 12. 2015 předložena pouze jedna zákaznická

karta č. [XX], o níž svědek prohlásil, že by to měl být duplikát. Dále žalobce předložil pouze fotokopii dvou karet na jediné listině, ze které nebylo zřejmé, zda se jedná o tutéž kartu pouze dvakrát okopírovanou nebo zda jde fyzicky o dvě různé zákaznické karty stejného čísla, odlišné od karty, kterou měl k dispozici svědek. Pokud by žalobce skutečně měl vystaveny čtyři zákaznické karty, neměl pro něj být problém, třeba i v součinnosti s těmi, kterým měl dle svého tvrzení karty půjčovat, tyto karty, resp. duplikáty správci daně předložit (samozřejmě s výjimkou karty, o které tvrdil, že ji ztratil), aby mohla být pravost zákaznických karet případně ověřena. Jestliže tak žalobce neučinil, zároveň ani neuvedl žádné bližší okolnosti, které by vyvracely běžnou praxi společnosti [XX], že zákazníkovi se vystavuje vždy jedna zákaznická karta, a vyjádření, že žalobci nebyl dle zákaznického systému vystaven duplikát karty (viz vyjádření společnosti [XX] ze dne 7. 7. 2015 a 18. 11. 2015), nelze správci daně, potažmo žalovanému vytýkat, že žalobce znovu k předložení zákaznických karet nevyzvali. Soud rovněž nezaznamenal, že by správce daně po žalobci požadoval předložit právě tu zákaznickou kartu, o které žalobce tvrdil, že ji ztratil, resp. mu vyčítal nepředložení ztracené karty. Pokud žalovaný v napadených rozhodnutích zmiňoval nepředložení originálu karet (srov. bod [45] rozhodnutí), vyplývá z kontextu, že žalobci vytýkal, že předložil pouze fotokopii, kdy byly ofoceny dvě karty, aniž by bylo zřejmé, že fyzicky opravdu existují rozdílné zákaznické karty. Ve vztahu ke ztracenému originálu karty žalovaný žalobci vytýkal, že neprokázal svoje tvrzení o ztrátě karty, nikoli že fyzicky nepředložil ztracenou kartu. Hodnocení důkazních prostředků tak není v rozporu se zásadami logiky, správce daně ani žalovaný neměli žádný důkaz, který by zpochybnil vyjádření společnosti [XX], že žalobci byla vystavena jedna registrační karta uvedeného čísla a dle zákaznického systému žádný originál, když tato společnost neměla na rozdíl od žalobce na věci žádný zájem. Žalovaný se také dostatečným způsobem vypořádal s návrhy žalobce na provedení dalších důkazních prostředků. Vysvětlení žalovaného, proč považuje za nadbytečné provést svědecký výslech zaměstnance společnosti [XX], obsažené v bodu [42] rozhodnutí je logické a správné. Za situace, kdy žalobce neuváděl žádné bližší okolnosti ohledně vystavování duplikátů zákaznických karet, ani nesdělil, v jakém období, kde a kým měly být tyto další karty vystaveny, žalovaný zcela logicky konstatoval, že pokud by byl zaměstnanec společnosti [XX] dotazován ohledně vystavení zákaznických karet, vycházel by ze stejných informací, na základě nichž bylo podáno sdělení společnosti ze dne 18. 11. 2015, totiž z informací v interním zákaznickém systému. Žalovaný logicky také odůvodnil, proč si nevyžádal kamerový záznam společnosti XX k prověření žalobcova tvrzení, že nenakupoval v pražské prodejně, v podrobnostech soud odkazuje na bod [44] rozhodnutí. Lze dodat, že správce daně i žalovaný při stanovení výše doměřované daně reflektovali, že některé nákupy byly prokazatelně uskutečněny za užití zákaznické karty jinými osobami (k tomu viz bod [25] a [41] rozhodnutí žalovaného), tyto výdaje nezahrnuly do výdajů – nákupů od společnosti [XX] neevidovaných v daňové evidenci. Učinili tak ale zcela správně u těch nákupů, které byly svědecky prokázány. K argumentaci žalobce, že duplikáty mohly být vystaveny i dříve, před zahájením místního šetření, lze znovu připomenout, že to byl žalobce jako daňový subjekt, kterého tíží důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením. Dílčí námitka vůči zahrnutí nákupů pracovních nástrojů s vlastním hodnocením důkazů a porušením zásady volného hodnocení důkazů a jejich selektivním upřednostněním v neprospěch žalobce nesouvisí a soud se k ní vyjádří v rámci stanovení daně za použití pomůcek. Soud tedy uzavírá, že žalobcova námitka ohledně nevypořádání rozporů mezi jeho tvrzeními a vyjádřením společnosti [XX] a hodnocení důkazů je nedůvodná.

32. Další žalobní body se již týkají naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že 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 daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
33. Základní podmínkou pro stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování svých daňových tvrzení, jejichž rámec je vymezen zejména ustanovením § 92 odst. 3, odst. 4 daňového řádu. Zásadně přitom platí, že důkazní povinnost a s tím související důkazní břemeno stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které je povinen tvrdit v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém přiznání a dalších podáních a ústních projevech, i těch skutečností, k jejichž prokázání je správcem daně vyzván. K stanovení daně za užití pomůcek správce daně přistoupí tehdy, jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti při dokazování nesplnil v takové míře, že v důsledku převažující absence důkazů nelze stanovit daň dokazováním. Nemělo by se jednat o porušení dílčích povinností při dokazování, ale nesplnění důkazních povinností daňového subjektu musí současně vést k závěru, že důkazy, které byly dosud v řízení shromážděny, ať je předložil daňový subjekt či je v průběhu daňového řízení obstaral správce daně, neumožňují daň stanovit. Teprve v takovém případě nastupuje náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek, který představuje „kvalifikovaný odhad“ daně. Kdy je v případě porušení důkazních povinností daňového subjektu vyloučeno stanovit daň dokazováním, závisí vždy na konkrétním stavu věci, neunesení důkazního břemene je třeba vždy poměřovat ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech (srov. závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. ve Sb. NSS č. 3418/2017, jinak všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu také dostupné na www.nssoud.cz).
34. Žalobce především namítal, že byl neoprávněně správcem daně vyzván k identifikaci položek nákupů uskutečněných u společnosti [REDAKCE] na zákaznickou kartu výše uvedeného čísla. K této otázce soud uvádí, že správci daně vznikly oprávněně pochybnosti ohledně správnosti a průkaznosti žalobcem předložené daňové evidence. Předně proto, že do ní žalobce nezahrnul zakázku rekonstrukce bytu paní [REDAKCE] – žalobce nebyl schopen doložit výši přijatých záloh a výčet nakoupeného materiálu, ani objasnit uvedení ceny materiálu paní [REDAKCE] bez odečtení 10 % slevy obdržené od společnosti [REDAKCE], přičemž paní [REDAKCE] správci daně dokládala výpisy ze svého účtu výběry hotovosti na zálohy ve výši 165 000 Kč, o nichž tvrdila, že je předala žalobci. Pochybnosti ohledně výše evidovaných výdajů a zdanitelných příjmů správce daně důvodně pojal také na základě společností [REDAKCE] předložené sestavy nákupů stavebního materiálu a nástrojů, které byly u tohoto velkoobchodu uskutečněny v roce 2013 a 2014 na zákaznickou kartu žalobce, pod jeho IČ, z čehož správce daně logicky dovozoval, že pořízený materiál a nástroje složily žalobci k jeho podnikatelské činnosti. Se zpochybněním evidence nákupů pak souvisí i pochybnosti ohledně zdanitelných příjmů, které lze vzhledem k velkému objemu nákupů materiálu a nástrojů souvisejících s předmětem podnikání žalobce očekávat. Výzvou č. j. 1141016/15/2604-60561-501354, ze dne 16. 9. 2015, proto správce daně žalobce oprávněně vyzval, aby prokázal, na jaké zakázky použil materiál uvedený v sestavě od společnosti [REDAKCE]. Pokud žalobce tvrdil, že veškeré nákupy materiálu jsou zaneseny do daňové evidence a ostatní nákupy u společnosti [REDAKCE] činil pro svoje soukromé účely a jednalo se také o nákupy uskutečněné jeho příbuznými a známými, případně nákupy musely uskutečnit

neznámé osoby, protože žalobce ani nikdo známý nenakupoval v Praze, svoje tvrzení (s výjimkou nepatrné části nákupů realizovaných svědky [XX] a Ing. [XX]) neprokázal. Se žalovaným se soud ztotožnil v hodnocení, že po žalobci správce daně nepožadoval prokázání skutečností, které by sám netvrdil a které by nemohl prokázat. Namítá-li žalobce, že by písemná odpověď na požadavek správce daně byla časově náročná, ne-li nemožná, nepochybně je to důsledek toho, že žalobce nevedl evidenci zásob k jednotlivým zakázkám, neměl řádnou evidenci hmotného majetku, který k provádění stavebních prací užíval, neměl k dispozici žádné věrohodné záznamy o zakázkách (žalobce deník, v němž měl mít tyto záznamy uvedeny a jehož existenci potvrdila i svědkyně [XX], správci daně nepředložil, ač tak původně přislíbil). Žalobci lze samozřejmě přisvědčit, že není jeho povinností vést stavební deník, či jiné písemné záznamy o podnikatelské činnosti. Jestliže však měl správce daně dostatečně podloženy pochybnosti vyvracející správnost žalobcovy evidence o jeho daňově účinných výdajích a zdanitelných příjmech, je to žalobce, kdo nese negativní důsledky neunesení důkazního břemene. Pokud žalobce v žalobě zdůrazňuje, že byl v rámci dokazování ochoten a schopen osobně probrat nákupy od společnosti [XX] v té části, kde soukromě nakupoval, nemělo by pro něj být nemožné nákupy učiněné nikoli pro podnikatelské účely správci daně označit v reakci na vydanou výzvu. Nikdo jiný než žalobce totiž nemohl ze sestavy nákupů označit nákupy, které žalobce učinil k soukromým účelům, a toto svoje tvrzení také prokázat. K výzvě ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1466168/16/2604-60561-506163, soud uvádí, že její obsah není neurčitý, z výzvy neplyne, že by po žalobci správce daně požadoval prokázat něco, co sám žalobce netvrdil.

35. Pokud žalobce zpochybňoval průkaznost správcem daně předložené sestavy nákupů u společnosti [XX] tím, že v ní nebyly zahrnuty některé nákupy žalobcem evidované jako daňové výdaje v jeho evidenci, žalovaný zcela logicky odkázal na vyjádření společnosti [XX], že pokud by byl nákup uskutečněn bez předložení zákaznické karty a bez prokázání se identifikačními údaji zákazníka, což samozřejmě vyloučit nelze, nákup by nebyl na zákaznické číslo registrován. Žalobcovo tvrzení tak věrohodnost a přesnost předmětné sestavy samo o sobě nevyvrací.
36. Dále soud uvádí, že v písemném vyjádření ze dne 18. 1. 2017 žalobce sice označil některé nákupy u společnosti [XX] výdajovými doklady, které měl zaneseny v daňové evidenci, ovšem to ještě neznamená, že žalobce tímto doložil, že zbývající nákupy uskutečnil pouze pro svou soukromou potřebu či tyto nákupy uskutečnily jiné osoby (opět s výjimkou jednotlivých svědecky prokázaných nákupů). Namítá-li žalobce, že nemohl určit, na které zakázky byly použity nákupy, které pro žádnou zakázku neuskutečnil nebo sám nečinil, přehlíží, že ani ty nákupy od společnosti [XX], které vedl ve své evidenci, nepřiradil ke svým zdanitelným příjmům. Na základě toho, že svědci některé nákupy namátkově identifikovali, pak nelze dovodit, že veškeré další registrované nákupy na zákaznickou kartu žalobce nezanesené do daňové evidence učinily jiné osoby než žalobce. Žalovaný rovněž nepominul žalobcovo tvrzení o možném zneužití zákaznické karty. K argumentaci žalobce, že podnikal v okolí Jablonce nad Nisou, a proto nedává smysl, že by nakupoval v Praze, soud poukazuje především na předchozí pasáž týkající se neprokázání vydání všech čtyř tvrzených zákaznických karet. A dodává, že svědkyně [XX] vypověděla, že žalobci dávala zálohy také v Praze a objednávky byly činěny i v Praze, což žalobcovo kategorické tvrzení, že nemohl nakupovat v Praze, zpochybňuje. Shora uvedené lze tedy shrnout tak, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování, prvá ze zákonných podmínek pro použití pomůcek byla splněna.

37. Soud také akceptoval závěr žalovaného, že v důsledku neunesení důkazního břemene nebylo možné stanovit daň dokazováním. Vzhledem k tomu, že nákupy u společnosti **XX**, které neměl žalobce zaneseny jako daňové uznatelné výdaje v daňové evidenci a u nichž zůstalo neprokázáno, že by je uskutečnil výhradně pro soukromé účely či je uskutečnily na jeho zákaznickou kartu jiné osoby, tvořily značný objem z uskutečněných nákupů (90 665 Kč v roce 2013 a 184 794 Kč v roce 2014), nesplnil žalobce svou důkazní povinnost ohledně správnosti údajů o výši výdajů v daňových přiznáních v rozsahu, že nelze stanovit daň dokazováním. A jak konstatoval žalovaný v napadených rozhodnutích, především nebylo možno při poskytování služeb koncovým zákazníkům ověřit (rovněž v důsledku absence jiných písemných podkladů) vztah mezi příjmy a výdaji, které byly správcem daně zjištěny ve větším rozsahu, než jak je žalobce evidoval. Nejednalo se tedy o skutkově shodný případ neprokázání faktického vynaložení některých výdajů řešený Nejvyšším správním soudem ve věci sp. zn. 2 Afs 398/2017. Přestože správce daně v autoremedurních rozhodnutích o odvolání nakonec vyhodnotil předložené prvotní doklady a daňovou evidenci jako dostačující ke stanovení daně dokazováním, musel ke stanovení daně vypočíst obchodní přírážku, kterou použil pro stanovení zdanitelných příjmů. Žalovaný v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006-157, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86) konstatoval, že správce daně použil ke stanovení daně vypočtenou obchodní přírážku, která ve své podstatě představuje pomůcku získanou na základě údajů zjištěných u daňového subjektu.
38. Namítal-li žalobce, že se zrušením přechodu na stanovení daně podle pomůcek souhlasil a do této části rozhodnutí se neodvolal, je třeba uvést, že odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí nepřezkoumává pouze z hlediska odvolacích důvodů, ale v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu není při přezkumu rozhodnutí správce daně vázán odvolatelem uplatněnými skutečnostmi a dle § 114 odst. 3 daňového řádu napadené rozhodnutí přezkoumá také z hlediska správnosti a zákonnosti odvolatelem neuplatněné. Rozsah přezkumu je postaven na kombinaci dispoziční zásady a revizního principu. Není zakotven zákaz *reformatio in peius*, k podanému odvolání lze tedy napadené rozhodnutí správce daně změnit i v neprospěch odvolatele. Z žádného ustanovení daňového řádu pak nelze dovodit zákaz přechodu na pomůcky odvolacím orgánem, pokud dospěje k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním a byly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcek. Ačkoli se usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. ve Sb. NSS 1865/2009, týkalo rozhodování o odvolání a stanovení daně dokazováním a za použití pomůcek podle předchozí právní úpravy zakotvené v zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, závěr, že v odvolacím řízení je změna způsobu stanovení daně přípustná, lze plně aplikovat i za současné právní úpravy.
39. Žalobce dále žalovanému vytýkal, že pro stanovení daně nebyly vybrány srovnatelné subjekty, protože žalovaný nehledal subjekty srovnatelně veliké a mající podobnou historii působení na trhu a tržní pozici, a že nezohlednil, že se žalobce potýkal s nemocí a věnuje se dětem v pěstounské péči.
40. Žalovaný použil údaje z daňových přiznání srovnatelných subjektů jako pomůcku pro výpočet obchodní přírážky, pomocí které stanovil dodatečně žalobcovy příjmy ze stavební činnosti. Z napadených rozhodnutí a seznámení žalovaného s přechodem na pomůcky ze dne 24. 1. 2018, č. j. 3459/18/5200-10421-711811, a předtím již z úředního záznamu správce daně o stanovení daně podle pomůcek ze 12. 4. 2016, č. j. 662698/16/2604-60561-501354, vyplývá, že jako srovnatelné subjekty byly v systému finanční správy ADIS vybrány pouze

fyzické osoby s obdobným místem podnikání (Liberecký kraj), s obdobným předmětem činnosti (kritériem byla klasifikace ekonomických činností – konkrétně zvolené základní stavební činnosti). Protože jako další kritérium pro výběr srovnatelných subjektů správce daně stanovil, že srovnatelný subjekt musí vykazovat také dílčí základ daně ze závislé činnosti dle § 6 zákona o daních z příjmů, a to cca 300 00 Kč (obdobně jako žalobce) a musí vést daňovou evidenci, bylo docíleno toho, že byly vybrány subjekty se srovnatelnými podmínkami pro realizaci podnikání. Samozřejmě snahou správce daně má být, na což poukazuje také žalobcem uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57, a rovněž v něm citovaný rozsudek ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75, nalézt co nejvíce podobné subjekty daňovému subjektu. Neznamená to ale, že by se muselo jednat o subjekty prakticky totožné, jak požaduje žalobce. Podle přesvědčení soudu žalovaný výběrem srovnatelných subjektů vyhověl nárokům stanoveným judikaturou.

41. K námitce, že se žalovaný nedostatečně vyrovnal s námitkami týkajícími se zvolených pomůcek, předesílá soud, že oprávnění daňového subjektu brojít proti kvalitě použitých pomůcek judikatura správních soudů vykládá restriktivně. Vychází se totiž z premisy, že ke stanovení daně za použití pomůcek správce daně přistoupí, bylo-li osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Správce daně má při výběru pomůcek jistou zákonem omezenou míru volné úvahy, pomůcky obstarává bez součinnosti s daňovým subjektem, a protože daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
42. V souzeném případě žalobce žádné konkrétní důvody, proč by měla být daň za použití pomůcek žalovaným stanovena nikoli dostatečně spolehlivě, ale v hrubém nepoměru, neuvedl ani ve svém vyjádření v reakci na seznámení s přechodem na pomůcky ze strany žalovaného, ani následně v žalobě. Svá tvrzení o neadekvátnosti pomůcek z důvodů rodinných, zdravotních či pracovních žalovanému neprokázal. Neuvedl ani, proč nepovažuje za dostatečné, že jako srovnatelné subjekty byly vybrány fyzické osoby, které rovněž dosahují příjmů ze závislé činnosti, tudíž mají i omezenou možnost dosahovat příjmů z podnikání. Nezdůvodnil ani, proč není dostačující, že jako výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu žalovaný zohlednil daňové zvýhodnění na čtyři vyživované děti. K uvedené problematice Nejvyšší správní soud v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 19/2013-57, uvedl: *„Jak již soud uvedl shora v obecné rovině, usiloval-li stěžovatel o zpochybnění adekvátnosti použití pomůcek, mohl napadat pouze hrubý nepoměr výsledného určení daňové povinnosti ve vztahu k daňové povinnosti, která mu měla být kvalifikovaným odhadem stanovena. Toto stěžovatel však nikde v kasační stížnosti ani v žalobě netvrdí. Je pochopitelné, že stěžovatel nesouhlasí se stanovením povinnosti, která nemusí přesně odpovídat jeho skutečné daňové realitě. Bylo však na něm aby (nehledě na povinnost dodržovat zákon při vedení a uchovávání daňové evidence), uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Neučinil-li tak a pouze setrval na obecných tvrzeních nezákonnosti, nelze toto považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost odvolání (resp. žaloby) by stěžovatel musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový*

základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky. Jinými slovy, stěžovatel neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené.“ Právě uvedené přílehuavě dopadá na žalobcův případ. Pro úplnost soud konstatuje, že neprokázal-li žalobce v průběhu daňového řízení, že stavební a technické náčiní u společnosti **XX** pořídil výhradně pro soukromé účely, nikoli k podnikání ve stavebnictví, nelze žalovanému vytýkat, že i tyto výdaje byly zohledněny při stanovení daně podle pomůcek.

V. Závěr a náklady řízení

43. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 byla žalobci doměřena v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobu proto soud jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
44. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
45. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, soud proto rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Poučení:

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

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

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

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

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

Liberec 24. duben 2019.

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu