



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: **R.M.**
sídlem [redacted]
zastoupen daňovou poradkyní Ing. J.R.
sídlem [redacted]

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16447/15/5300-21441-702127,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16447/15/5300-21441-702127, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 26. 2. 2013 bylo správci daně doručeno daňové přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013, v němž žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 468 879 Kč. Správce daně zahájil výzvou k odstranění pochybností ze dne 8. 3. 2013 postup k odstranění pochybností týkající se uvedeného daňového přiznání. Ve výzvě konstatoval, že nebylo možno provést místní šetření za účelem prověření údajů uvedených v daňovém přiznání za leden 2013, neboť žalobce byl nekontaktní, a nebylo také ukončeno řízení o odstranění pochybností za předchozí zdaňovací období (leden až květen 2012, červenec až září 2012 a prosinec 2013). Dále uvedl, že žalobce za rok 2012 nepodal přiznání k dani silniční a údaje za leden 2013 nejsou bez údajů za předchozí zdaňovací období přezkoumatelné porovnáním v časové řadě. Žalobce byl vyzván k odstranění pochybností správce daně o oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a správce daně současně požadoval předložení evidence pro daňové účely dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a důkazních prostředků, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečněným zdanitelným plněním uvedeného zdaňovacího období. Žalobce na výzvu k odstranění pochybností kromě podání žádostí o prodloužení lhůty k vyjádření nijak nereagoval. Dne 18. 11. 2013 vydal správce daně sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, v němž žalobce informoval o nevyhovění výzvě k odstranění pochybností a poučil ho o možnosti podání návrhu na pokračování v dokazování ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení sdělení. Zástupkyni žalobce bylo sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností doručeno dne 26. 11. 2013. Žalobce ani po sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností žádným způsobem nereagoval, nepředložil důkazní prostředky prokazující tvrzení uváděná v předmětných daňových přiznáních a lhůta pro podání návrhu na pokračování v dokazování marně uplynula.
2. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek a dne 11. 4. 2014 vydal platební výměr č. j. 625912/14/2607-05701-506579 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 52 188 Kč. Jako srovnatelný subjekt byla vybrána osoba provozující stejnou ekonomickou činnost (silniční nákladní dopravu) ve stejném regionu jako žalobce. Dalším kritériem pro výběr srovnatelného subjektu z pohledu daně z přidané hodnoty bylo měsíční zdaňovací období a srovnatelný vozový park. Správce daně vycházel z databáze motorových vozidel, dle které byl žalobce v roce 2013 majitelem nebo provozovatelem 34 vozidel. V odvolání proti tomuto platebnímu výměru žalobce namítal, že v uvedeném zdaňovacím období zaměstnával 20 osob a k podnikání používal pouze 3 vozidla. K odvolání přiložil písemnost „výplaty - dobírky za 1/2013“, jejíž součástí byl seznam zaměstnanců, a přiznání k dani silniční za rok 2012. Dne 6. 5. 2014 pak žalobce předložil další doklady, konkrétně žalobcem vystavené faktury a pokladní doklady za leden 2013, evidenci pro daňové účely za období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013, účetní závěrku - rekapitulaci prodeje podle druhu platby za období od 1. 1. 2013 do 31. 1. 2013 a č. a č.

3. Žalovaný jako odvolací orgán uložil správci daně doplnění spisového materiálu. Po doplnění odvolacího řízení zaslal žalovaný žalobci seznámení se zjištěnými skutečnostmi, které bylo zástupkyni žalobce doručeno dne 15. 4. 2015. Žalobce reagoval vyjádřením doručeným žalovanému dne 5. 5. 2015, k němuž připojil daňové přiznání za zdaňovací období leden 2013 a souhrnné hlášení za totéž zdaňovací období, a doložil další listiny: nájemní smlouvu uzavřenou mezi společnostmi ■■■ s.r.o. a žalobcem ohledně pronájmu chaty Milířovka, rozpis záloh za dodávku elektřiny vystavený společností ■■■, s.r.o. týkající se odběrného místa čerpací stanice ve ■■■ a nepodepsanou přílohu distribuční smlouvy, v níž se žalobce zavazuje zaplatit na účet ČEPRO, a.s. v termínu do 31. 1. 2013 jistotu ve výši 50 000 Kč. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím změnil platební výměr tak, že žalobci vyměřil daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2013 ve výši 120 296 Kč.
4. V napadeném rozhodnutí žalovaný nejprve shrnul doplnění odvolacího řízení, upozornil na zjištěné nesrovnalosti a zdůraznil, že ani po doložení daňových dokladů v průběhu odvolacího řízení nebyl správce daně schopen ověřit úplnost a správnost údajů v daňovém přiznání za leden 2013 na vstupu a na výstupu. Současně zdůraznil, že odvolací řízení má za cíl odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, a nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení. Žalovaný dále posuzoval, zda při stanovení daně podle pomůcek byly splněny kumulativně tři podmínky a to, zda daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, v důsledku této skutečnosti nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a daň byla prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Dle žalovaného první dvě podmínky splněny byly. Žalovaný však správci daně vytkl, že při výběru pomůcek zohlednil pouze jednu ekonomickou činnost žalobce - silniční motorovou dopravu nákladní. Žalovaný odkázal na doplnění odvolacího řízení, z něhož vyplývá, že v průběhu zdaňovacího období leden 2013 žalobce provozoval také dvě benzínové pumpy a jako fyzická osoba měl v majetku chatu Milířovka, kterou dále pronajímal. Vlastní stanovení daně podle pomůcek ze strany správce daně tak dle žalovaného nenaplňovalo znaky kvalifikovaného odhadu. Správce daně pochybil, pokud při výpočtu daně na vstupu a výstupu nezahrnul přijatá a uskutečněná plnění z dalších dvou činností, tj. pronájem chaty Milířovka a provozování čerpacích stanic ■■■ a ■■■. Z těchto důvodů žalovaný změnil daňovou povinnost stanovenou pomůckami. U ekonomické činnosti silniční motorová doprava v předmětných zdaňovacích obdobích využil žalovaný jako pomůcku správcem daně vybraný srovnatelný subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností a druhý vybraný v rámci doplnění odvolacího řízení a provedl jejich zprůměrování, u ekonomické činnosti provozování čerpacích stanic byly jako pomůcka použity údaje poskytnuté společností Čepro o vstupech a výstupech z tohoto provozu a u pronájmu chaty ■■■ pro výpočet ceny za pronájem dva srovnatelné subjekty poskytující pronájem chaty za obdobných podmínek.
5. Žalobcem k odvoláním přiložené soupisy zaměstnanců se rozcházejí s počtem zaměstnanců, které v posuzovaném období evidovala Okresní správa sociálního zabezpečení (39 zaměstnanců). Z těchto důvodů žalobcem předložené písemnosti nemají vypovídací hodnotu. Jedná se o žalobcem vytvořené jmenné seznamy výplat,

kde je uvedeno u jednotlivých osob výše mzdy a zda byla mzda zaslána na účet či vyplacena v hotovosti. Žalobcem uvedený počet zaměstnanců rovněž nesouhlasí s údaji uvedenými žalobcem v podaném vyúčtování k dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2013, kde žalobce uvedl k 31. 1. 2013 12 zaměstnanců a k 31. 12. 2012 16 zaměstnanců. Žalobce dále s odvoláním předložil přiznání k silniční dani za rok 2012, ve kterém uvedl pouze 3 vozidla. Dle žalovaného však počet vozidel žalobcem uvedených v přiznání k silniční dani nemusí automaticky souhlasit s počtem vozidel používaných k ekonomické činnosti žalobce. Správce daně ověřoval v databázi evidence vozidel počet vozidel žalobcem používaných k ekonomické činnosti a zjistil 29 nákladních vozidel. Žalovaný proto důkazní prostředky přiložené k odvolání nevyužil jako pomůcku pro stanovení daně. Z údajů, které správci daně poskytla Policie ČR, bylo zjištěno, že v období leden 2013 nebyly zjištěny dopravní nehody vozidel používaných k ekonomické činnosti žalobcem v silničním provozu ani nebyla zjištěna žádná krádež, zcizení či nalezení těchto nákladních vozidel.

6. Pokud jde o pronájem chaty ■■■, správce daně provedl dne 10. 12. 2014 místní šetření, při kterém bylo fyzickou prohlídkou zjištěno, že se zde nachází restaurace a v patře jsou určené pokoje pro ubytování. V restauraci byla přítomna paní ■■■, která sdělila, že se ■■■ stará o restauraci a odpovídá se panu ■■■. Na základě výzvy k poskytnutí údajů paní ■■■ později doložila dohodu o pracovní činnosti s obchodní společností ■■■ s.r.o. na rok 2014. Z obchodního rejstříku správce daně zjistil, že žalobce nebyl a není společníkem ani jednatelem společnosti ■■■ s.r.o. V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil, že ubytovací kapacita chaty ■■■ je 6 pokojů pro celkem 10 osob, s tím, že mají společné toalety a sociální zařízení. Z údajů, které lze zjistit na internetu vyplynulo, že chata Milířovka nabízí levné ubytování v Jizerských horách. Žalobce správci daně v průběhu odvolacího řízení sdělil, že chatu ■■■ v roce 2013 pronajímal společnosti ■■■ s.r.o., nájemní smlouvu však ani na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 5. 2. 2015 nepředložil. Vzhledem k tomu, že penziony s restaurací a ubytováním se sice v rámci regionu ■■■ nacházejí, ale byly provozovány majiteli, využil správce daně informace zjištěné o nájmech pro období roku 2014 u dvou společností vykonávající ekonomickou činnost spočívající v nájmu objektu s restaurací a ubytováním, a to tak, že vypočítal výši nájmu za jedno lůžko u jednotlivého subjektu, cenu obou nájmu zprůměroval a tuto částku vynásobil počtem zjištěných lůžek, kterými disponuje chata ■■■. Správce daně následně zjištěné skutečnosti konzultoval se dvěma osobami z realitních kanceláří, které mu sdělily, že nájmy nebytových komerčních prostor a prostor restaurací a penzionů se od roku 2012 nemění či spíše klesají. Nájemní smlouvu na pronájem chaty ■■■ společnosti ■■■ s.r.o. žalobce ■■■ doložil ■■■ až ■■■ v reakci na seznámení se s podklady pro vydání napadeného rozhodnutí. Nájemné v této smlouvě bylo stanoveno na 200 000 Kč za rok včetně energií a služeb. Tento důkazní prostředek žalovaný jako pomůcku neakceptoval, neboť jej žalobce předložil až po seznámení se se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení. Vzhledem k tomu, že na řádku 50 daňového přiznání, společnost ■■■ s.r.o. ani žalobce neuvedli žádná plnění, lze dle žalovaného usuzovat, že nájemné chaty ■■■ bylo sjednáno mezi žalobcem a společností XX s.r.o. včetně daně z přidané hodnoty a nejednalo se tedy o osvobozené plnění dle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

7. K provozu čerpacích stanic ■■■ a ■■■ správce daně použil daňové doklady zajištěné v rámci odvolacího řízení od společnosti ■■■. Z předložených smluv žalovaný zjistil, že žalobce měsíčně obdržel provizi z celkové měsíční tržby za prodané zboží, které bylo ve vlastnictví ■■■ (pohonné hmoty a spotřební zboží) a dále prodával zboží, které bylo v jeho vlastnictví. Správce daně vzal v úvahu skutečnosti, že výše nájemného za pronájem čerpacích stanic se odvíjela od tržeb žalobce z prodeje zboží. Žalobce byl povinen používat software společnosti ■■■ a vést skladovou evidenci tak, aby byly jeho tržby zjištěny co nejpresněji. Jako okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, zohlednil správce daně nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění u srovnatelných subjektů. Správce daně také uznal nárok na odpočet daně z nákupu vlastního zboží, které žalobce následně na čerpacích stanicích prodával.
8. Závěrem žalovaný zdůraznil, že důkazy předložené žalobcem v průběhu odvolacího řízení nelze chápat jako nové důkazy. Žalobce věrohodným způsobem nesdělil, jaké okolnosti způsobily, že tyto důkazní prostředky nepředložil již v rámci prvoinstančního řízení správci daně. V doplnění odvolání žalobce odůvodňoval nepředložení nájemní smlouvy k chatě ■■■ nemocí. Žalovaný však upozornil na to, že dle doloženého rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti byl žalobce práce neschopen od 10. 11. 2014, přičemž postup k odstranění pochybností byl zahájen výzvou doručenou již dne 22. 3. 2013. Po celou dobu byl navíc žalobce zastoupen zplnomocněnou zástupkyní.

II. Žaloba

9. Žalobce nejprve namítal, že správce daně u něj nedůvodně zahajoval od zdaňovacího období listopadu 2011 opakovaně postup k odstranění pochybností. Ve výzvách k odstranění pochybností neuváděl žádné konkrétní údaje, které by takový postup odůvodňovaly, a z nichž by bylo patrné, že výzvy nejsou pouze výrazem svévole správce daně. To se týká i výzvy ze dne 8. 3. 2013.
10. Žalobce dále tvrdil, že z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že žalovaný vedl ve skutečnosti rozsáhlé dokazování, které posléze vzal chybně za základ pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce nebyl s novými důkazními prostředky opatřenými v rámci odvolacího řízení seznámen, nebyl informován o výsledcích svědků, svědeckých výpovědí se nemohl účastnit. Konkrétně nebyl seznámen s důkazními prostředky, které správci daně poskytla společnost Čepro, s vyjádřením Policie ČR ze dne 24. 10. 2014, se sdělením zaměstnance Policie ČR, který byl jako svědek telefonicky vyslýchán, či s vyjádřením Policie ČR ze dne 18. 12. 2014. Žalobce neměl možnost účastnit se výsledku paní ■■■, ani výpovědi realitní kanceláře.
11. V dalším žalobním bodu žalobce konstatoval, že jako srovnatelné osoby byly vybrány daňové subjekty, které neměly srovnatelný počet zaměstnanců ani srovnatelný vozový park. Žalobce neměl v pracovně právním vztahu 39 zaměstnanců, jak tvrdí správce daně, ale méně než polovinu. Z výplatnice mezd předložené správci daně vyplývá, že v předmětném zdaňovacím období měl žalobce 22 zaměstnanců. Dle žalobce také není

správný závěr, že všechna vozidla, která správce daně zjistil z evidence vozidel, byla žalobcem skutečně používána k ekonomické činnosti. Správce daně ani žalovaný navíc nezohlednili výhody plynoucí pro žalobce, například stáří vozového parku, z něhož je zřejmé, že některá vozidla musela být pro stáří opravována, tudíž nemohla být po celou dobu používána k ekonomické činnosti.

12. Žalobce také namítal, že neměl možnost se vyjádřit ani k odpovědím místně příslušného finančního úřadu společnosti ■■■ s.r.o. Závěry, které správce daně ohledně pronájmu chaty Milířovka firmě ■■■ s.r.o. vyvodil, jsou podle žalobce zásadně nesprávné. Řádek č. 50 daňového přiznání firmy ■■■ s.r.o. obsahuje pouze osvobozená plnění, která uskutečňuje ■■■ s.r.o., nemůže však nikdy obsahovat plnění, která uskutečňuje jiný daňový subjekt ve prospěch ■■■ s.r.o. Převod a nájem pozemku, staveb, bytů a nebytových prostor je navíc dle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty od daně v zásadě osvobozen. Správce daně tak dle žalobce bez jakéhokoliv racionálního důvodu a důkazního prostředku založeného ve spise tvrdí, že se žalobce rozhodl nájem chaty ■■■ zatížit daní z přidané hodnoty, a proto mu následně stanovil daň dle pomůcek z tohoto nájmu v nesprávné výši. Žalobce také upozorňoval na to, že správce daně bez dalšího považoval nájem chaty ■■■ za nájem komerčního prostoru a nezabýval se tím, zda ■■■ rodinný dům v ■■■ č. p. ■■■ je k pronájmu komerčních prostor dle stavebního zákona vůbec určen. Výše nájmu za komerční objekt a rodinný dům je přitom odlišná.
13. Dle žalobce žalovaný sice deklaruje, že žalobci stanovil daň podle pomůcek, fakticky mu však byla daň stanovena kombinací pomůcek a dokazování. Pomůcky pak nebyly zohledněny správně, např. v případě provozu čerpacích stanic nebyly zohledněny žádné výdaje, které s vlastním provozem čerpacích stanic souvisely. Bez dalšího byly převzaty údaje uvedené společností ■■■, aniž by bylo zohledněno, že v průběhu měsíce několikrát dojde ke krádeži pohonných hmot, kdy je řidič natankuje, ale nezaplatí a s vozidlem odjede. Je také zřejmé, že s údržbou areálu vznikaly žalobci další náklady, a to náklady na spotřebu energií, údržbu okolní zeleně a běžnou údržbu čerpacích stanic. Žalobce proto namítal, že daň z přidané hodnoty mu nebyla stanovena dle pomůcek, ale dokazováním a to v nesprávné hodnotě.
14. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k obsahu žaloby především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že důvodem pro zahájení postupu k odstranění pochybností byly pochybnosti správce daně o splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně proto vydal předmětnou výzvu k odstranění pochybností, ve které byl žalobce poučen o možnosti stanovení daně podle pomůcek a podle názoru žalovaného tato výzva dostojí obsahovým požadavkům uvedeným v § 89 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Žalovaný dále trval na tom, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak jsou vymezeny v § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalobce

na výzvu k odstranění pochybností vůbec nereagoval (nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující tvrzení uvedená v daňovém přiznání), sdělil správce daně žalobci ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností, že neměl dostatek důkazních prostředků ke stanovení daně dokazováním, protože žalobce neposkytl požadovanou součinnost. Žalovaný dále konstatoval, že předložení evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty bylo v rámci postupu k odstranění pochybností vyžadováno k ověření oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za účelem možnosti stanovení daně dokazováním. Závěrem žalovaný zdůraznil, že hlavní ekonomickou činností žalobce je silniční motorová doprava nákladní a správce daně jako pomůcku použil údaje zjištěné z daňových přiznání u dvou daňových subjektů provozujících shodnou ekonomickou činnost ve stejném regionu, u nichž má správce daně ověřeno, že se zabývají stejnou činností, s měsíčním zdaňovacím obdobím, se srovnatelným počtem zaměstnanců a srovnatelným vozovým parkem. Správce daně vzal v úvahu komplexní údaje o daňové povinnosti těchto vybraných plátců, daň na vstupu a daň na výstupu, na výstupu zohlednil sníženou sazbu daně a provedl podrobný výpočet, tj. zprůměroval údaje o daňových přiznáních dvou srovnatelných subjektů. Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhol, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Ústní jednání před soudem a replika žalobce

16. Dne 14. 2. 2017 proběhlo ve věci ústní jednání před soudem, z něhož se zástupkyně žalobce v den nařízeného ústního jednání ze zdravotních důvodů omluvila a uvedla, že žalobce nežádá o odročení jednání. Současně zaslala soudu repliku k vyjádření žalovaného, v níž žalobce zopakoval, že správce daně u něj zahajoval od zdaňovacího období listopadu 2011 takřka každý měsíc šikanózní postup k odstranění pochybností, aniž by měl nějakou konkrétní pochybnost, kterou by do výzev uvedl. Tvrzení, která výzvy obsahovaly, byla dle žalobce buď obecná, nebo vysloveně nepravdivá. Dle žalobce rozsah a nekonkrétnost jednotlivých výzev odpovídal víc daňové kontrole než postupu k odstranění pochybností. Žalobce odkazoval na judikaturu Nejvyššího správního soudu k dané problematice. Žalobce navrhl provést důkaz čestným prohlášením své zástupkyně o tom, že ji nikdo z úředních osob Finančního úřadu v Hustopečích nekontaktoval, že by měl u žalobce zájem provést místní šetření. Soud návrh na provedení tohoto důkazu zamítl, neboť ho pro posouzení důvodnosti žaloby považoval za nadbytečný. Dále žalobce navrhol provést důkaz výzvami k odstranění pochybností, a to Finančního úřadu v Hustopečích ze dne 24. 1. 2012, 22. 2. 2012, 23. 3. 2012, 20. 4. 2012, 20. 6. 2012 a 11. 7. 2012, Finančního úřadu v Semilech ze dne 7. 9. 2012 a 15. 10. 2012 a Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 22. 2. 2013. Tomuto návrhu soud vyhověl a důkaz předloženými výzvami provedl. Žalovaný setrval na právní argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě. K prováděným důkazům se nevyjádřil, pouze konstatoval, že tvrzení o šikanózním postupu správce daně je účelové a subjektivní hodnocení žalobce.

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí 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 žalobních námitek, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
18. K obsahu výzvy k odstranění pochybností ze dne 8. 3. 2014 se vyčerpávajícím způsobem vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 97/2017 - 38, jímž je krajský soud vázán, a dovoluje si proto na něj v plném rozsahu odkázat. Tímto rozsudkem Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu ze dne 20. 2. 2017, č. j. 59 Af 24/2015 - 84, ve vztahu k napadenému rozhodnutí. Dle Nejvyššího správního soudu byl postup k odstranění pochybností za zdaňovací období leden 2013 řádně zahájen a je proto třeba vypořádat i ostatní žalobní námítky.
19. Podle § 98 odst. 1 a 2 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. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
20. Podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.
21. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.
22. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci - k provedení dokazování či k určení pomůcek, není-li pro nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu možné daň stanovit dokazováním. Základem nalézání skutkového stavu, a tedy i určení způsobu stanovení daně, je vždy řízení před orgánem prvého stupně. Je to také daňový subjekt, jehož aktivita a předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena. Řízení před odvolacím orgánem je pak řízením jen odstraňujícím vady, jichž se správce daně prvního stupně dopustil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněný pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Je tak vyloučeno, aby uspěl v odvolacím řízení daňový subjekt, který před správcem daně prvního stupně zůstal nečinným s tím, že s důkazy vyčká řízení odvolacího (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, zveřejněný pod č. 1302/2007 Sb. NSS). Odvolací řízení je cestou k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně prvního stupně, nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, zveřejněné pod č. 1865/2009 Sb. NSS).

23. Finanční orgány vyšly v daném případě z toho, že ačkoli byl žalobce v průběhu daňového řízení vyzván k předložení veškerých daňových dokladů a evidencí pro daňové účely, které byl povinen vést, žalobce správci daně I. stupně žádné doklady a evidence nepředložil a ani jinak neprokázal svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání.
24. Pokud žalobce namítá, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek, je třeba konstatovat, že ve chvíli, kdy správce oznámil žalobci přechod na stanovení daně pomocí pomůcek, měl žalobce povinnost sám tvrdit a především aktivně prokázat, že lze daň stanovit dokazováním. Žalobce však ani v této fázi řízení žádné důkazní prostředky nepředložil. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu nedošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. *Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.* Podle odst. 3 téhož ustanovení pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu. *Neshledá-li správce daně důvody k pokračování v dokazování, vydá do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt podal návrh na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.*
25. Další důkazní prostředky předložil žalobce až spolu s odvoláním. K těmto důkazním prostředkům se žalovaný podrobně vyjádřil v bodě 16 napadeného rozhodnutí. Pokud byl však daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností nečinný, nereagoval na výzvy správce daně a teprve v rámci odvolacího řízení předložil nebo navrhoval důkazní prostředky k prokázání skutečností, které uváděl v řádném daňovém tvrzení, nemůže touto aktivitou až v průběhu odvolacího řízení zvrátit rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek (srov. Daňový řád, Komentář I. díl, autorů Baxa a spol., Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 709). Žalobce proto nemůže být úspěšný s námitkami, že nesrovnalosti v dokladech předložených spolu s odvoláním nebyly takového charakteru, aby odůvodnily přechod na stanovení daně pomocí pomůcek.
26. Odmítnout je nutné i argumentaci žalobce, že správce daně nepřípustným způsobem kombinoval stanovení daně dokazováním a podle pomůcek. Pokud nebylo možno uložit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Skutečnost, že jako pomůcky byly využity poznatky získané v průběhu odvolacího řízení na základě vyhledávací činnosti správce tak není nijak překvapující. Zmíněný postup je logický a nevykazuje znaky libovůle. Žalovaný své úvahy v tomto směru přesvědčivě popsal a vysvětlil. Námitka nepřípustné kombinace různých postupů pro stanovení daně je proto nepřiléhavá.
27. Správce daně má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Daňový řád v § 98 odst. 3 uvádí demonstrativní výčet pomůcek. Správci daně však není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje zde tak určitá míra správní úvahy správce daně. Lze však konstatovat, že daňový řád klade požadavek

na výsledné stanovení daně dle pomůcek tak, aby byla daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 daňového řádu).

28. Jako pomůcku často použije správce daně část dokladů, část účetnictví či dílčí důkaz o daňové povinnosti, které získal od samotného daňového subjektu. Může si však pomůcky, tak jako i v projednávaném případě, získat sám, i bez součinnosti daňového subjektu (zejména např. dožádáním od jiných správců daně, vyhledávací činností či z místních šetření), když daňový subjekt na součinnost se správcem daně (přes řádnou výzvu) rezignuje. Žalobce tak nemůže být úspěšný s námitkami, že při vyhledávací činnosti správce daně nemohl participovat. Za zásadní soud považuje fakt, že se všemi zjištěními finančních orgánů byl žalobce posléze prokazatelně seznámen, konkrétně dne 15. 4. 2015, kdy byly do datové schránky zástupkyně žalobce doručeny písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ týkající se předmětných zdaňovacích období.
29. Zbývajícimi žalobními námitkami žalobce brojil proti nedostatečné spolehlivosti stanovení daně.
30. Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovené daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu. Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci.
31. U dalších námitkách, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybněna dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze opět odkázat na stávající judikaturu. V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, Nejvyšší správní soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. *„Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a 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).

32. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojít proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu), a daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).
33. Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).
34. Žalobcem k odvolání přiložený seznam zaměstnanců nesouhlasil s počtem zaměstnanců evidovaných Okresní zprávou sociálního zabezpečení v Jablonci nad Nisou. Finančním orgánům proto nelze vyčítat, že vycházely z evidence Okresní správy sociálního zabezpečení vedené na základě údajů, které jí poskytuje zaměstnavatel, tj. žalobce. Pokud by chtěl žalobce tuto evidenci zpochybnit, musel by tvrdit a prokázat, že u některých zaměstnanců pracovní poměr v daných zdaňovacích obdobích již netrval. Žalobcem vytvořený jmenný seznam výplat sám o sobě takovým důkazem není. Žalovaný navíc v napadeném rozhodnutí upozornil na to, že tento seznam nesouhlasí ani s počtem zaměstnanců, který žalobce uvedl ve vyúčtování k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků. Stejně tak nelze mít za nesprávný postup správce daně, který při hodnocení srovnatelného vozového parku vycházel z počtu vozidel evidovaných pod žalobcovým IČO, tj. používaných k ekonomické činnosti žalobce. Seznam těchto vozidel je součástí spisu prvostupňového správce daně. Pokud žalobce namítá, že ne všechna vozidla mohla být k ekonomické činnosti používána s ohledem na stáří vozového parku, bylo opět na žalobci, aby toto své tvrzení prokázal.

35. K námitkám ohledně pronájmu chaty XX je třeba opět zdůraznit, že v průběhu řízení před správcem daně I. stupně zůstal žalobce zcela nečinný. V průběhu odvolacího řízení sice telefonicky sdělil, že chatu ■■■ pronajímal firmě ■■■ s.r.o., nájemní smlouvu však ani na výzvu správce daně nepředložil a připojil ji až k vyjádření, které zaslal jako reakci na seznámení se s podklady před vydáním napadeného rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dle krajského soudu dostatečně zdůvodnil, proč předloženou nájemní smlouvu neosvědčil jako důkaz. Krajský soud neshledal žádné pochybení správce daně ani při výběru pomůcek ohledně této ekonomické aktivity žalobce. S žalobcem ale lze souhlasit v tom, že zdůvodnění žalovaného, proč má za to, že nájemné bylo sjednáno včetně daně z přidané hodnoty a nejednalo se o osvobozené plnění dle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, nepůsobí přesvědčivě. Sama tato skutečnost však dle krajského soudu nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Dle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je sice nájem pozemku, staveb, bytů a nebytových prostor od daně zpravidla osvobozen, plátce daně se však může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností se uplatňuje daň. Sjednání nájemného včetně daně z přidané hodnoty tak není a priori vyloučeno. Jak bylo vysvětleno výše, stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně, který představuje toliko kvalifikovaný odhad a nelze očekávat stejný výsledek jako při stanovení daně dokazováním. Krajský soud znovu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, z něhož plyne, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Vzhledem ke shora uvedeným závěrům nelze použité pomůcky považovat za exces vedoucí ke stanovení nepřiměřené daňové povinnosti. Namítá-li žalobce, že se měl správce daně zabývat tím, zda je rodinný dům v ■■■ č. p. ■■■ k pronájmu komerčních prostor dle stavebního zákona vůbec určen, nelze mu přisvědčit. Tato skutečnost totiž nemůže nic změnit na zjištění správce daně, že takto byl objekt v rozhodném období pronajímán.
36. Ohledně provozu čerpacích stanic ■■■ a ■■■ žalobce namítal, že správce daně nezohlednil náklady, které žalobce s provozem čerpacích stanic nutně vznikaly, ani fakt, že v průběhu měsíce několikrát dojde ke krádeži pohonných hmot, kdy je řidič natankuje, ale nezaplatí a s vozidlem odjede. Ani tato námitka není důvodná. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 - 33, „za dané situace není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, ani provádět dokazování“. To odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které je sice správce daně povinen zohlednit výhody plynoucí ze zjištěných skutečností pro daňový subjekt, což žalovaný v daném případě učinil, není však jeho povinností aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou (viz rozsudky ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, č. 1223/2007 Sb. NSS, ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 94/2007 - 69, či ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74).

VI. Závěr a náklady řízení

37. Ze shora uvedených důvodů vyhodnotil soud žalobní námitky jako nedůvodné a žalobu zamítl postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
38. O žalobě rozhodl soud po zrušení předchozího rozhodnutí ve věci Nejvyšším správním soudem v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil a žalobce nevyjádřil ve stanovené lhůtě svůj nesouhlas.
39. Do nákladů, o jejichž náhradě krajský soud rozhoduje v novém meritorním rozhodnutí poté,
co jeho předchozí rozhodnutí bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno a věc mu vrácena
k dalšímu řízení, patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem, a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek a krajský soud o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98, www.nssoud.cz).
40. Podanou žalobou žalobce brojil proti dvěma rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2015, č. j. 16448/15/5300-21441-702127 a č. j. 16447/15/5300-21441-702127. Krajský soud rozsudkem ze dne 20. 2. 2017, č. j. 59 Af 24/2015 - 84, výrokem I. obě napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení. Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 14. 2. 2018, č. j. 1 Afs 97/2017 - 38, výrok I. rozsudku krajského soudu zrušil ve vztahu k rozhodnutí žalovaného č. j. 16447/15/5300-21441-702127, výrok II. téhož rozsudku zrušil v plném rozsahu a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím.
Ve zbývající části kasační stížnost zamítl. Krajský soud tedy musí nyní rozhodnout i o nákladech soudního řízení proti rozhodnutí žalovaného č. j. 16448/15/5300-21441-702127. Ve vztahu k posledně uvedenému rozhodnutí byl žalobce se svou žalobou úspěšný, ve vztahu k rozhodnutí č. j. 16447/15/5300-21441-702127 měl naopak úspěch žalovaný. To znamená, že byl žalobce úspěšný přesně z jedné poloviny a poměr úspěchů žalobce i žalovaného činil shodně $\frac{1}{2}$. Protože se poměr úspěchů obou stran započte, nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

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 dne 19. září 2018

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu