



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **M. P.**

proti

žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. prosince 2016, č.j. 57491/16/5200–10422–708855,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011.

1) Obsah žalobních bodů

2. Žalobce předně zdůraznil, že zpochybňuje samo zahájení daňové kontroly, při němž byla dle jeho názoru porušena jeho základní práva a napadené rozhodnutí neuvádí o zahájení

této kontroly pravdivé údaje. Žalobce totiž namítal jak v prvostupňovém řízení, tak i v řízení odvolacím nezákonnost zahájení daňové kontroly, s čímž se řádně nevypořádal ani správce daně ani žalovaný. Žalobce předložil v průběhu kontroly prvotní účetní doklady, inventury a všechny listiny, které po něm správce daně ve výzvě k odstranění pochybností požadoval. Správce daně přesto přistoupil k doměření daně podle pomůcek. Jako pomůcku použil výsledky místního šetření provedeného u jiného subjektu, se kterými však žalobce nebyl seznámen, stejně tak jako s obsahem protokolů č.j. 89439/11/238931603032 a č.j. 115131/11/238931603032. Žalobce tak byl přesvědčen, že mu bylo odepřeno právo na spravedlivé a zákonné projednání věci. Zdůraznil při tom, že není jeho povinností zjišťovat si sám podklady, na které správce daně odkazuje. Uvedené protokoly byly sepsány s druhým partnerem sdružení, se kterým žalobce společně podniká, u kterého však daňová kontrola zahájena nebyla. Absence tohoto zahájení má za následek poškození práv žalobce.

3. Dále žalobce uvedl, že se i přes toto zásadní pochybení správce daně vyjadřoval k výši marže zjištěné u paní S. a odůvodňoval nižší celoroční marži, než ke které dospěl správce daně. Ten však zcela rezignoval na svoji povinnost správně zjistit a vyměřit daň. Žalobce přitom odkázal na soudní judikaturu ve věci použití pomůcek v případech místních šetření týkajících se rabatu, tedy zjištění marže prodávaného zboží, aby mohla být srovnávacím hodnověrným podkladem pro získání roční marže v obchodech. Ve světle této judikatury dvě šetření za kalendářní rok nejsou dostatečně zjištěným podkladem pro pomůcky a nemohou věrně zobrazit vývoj marže po celý kalendářní rok. Žalobce upozornil, že v období letních prázdnin je marže dozajista vyšší než v období prvního pololetí roku. Dle názoru žalobce tedy správcem daně použité pomůcky nerevokují skutečný stav prodejny a ani průměrnou výši marže. Žalobce přitom odkázal na ústavně garantovanou ochranu vlastnictví a čl. 11 odst. 1 a čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Dále na požadavek určitosti a smysluplnosti zákonné daňové úpravy a dále na závěr Ústavního soudu, z něhož vyplývá, že stěžejním pro závěr stran ústavní konformity právní úpravy je test proporcionality (přiměřenosti) - test vhodnosti, test potřebnosti a test poměřování. Požadavkem, který musí být splněn, je respektování ustanovení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod spočívající v šetření podstaty a smyslu omezovaného základního práva, respektive svobody. Zmíněný článek Listiny je významný i z metodologického hlediska, protože stanoví požadavek na aplikaci a restriktivní (zužující) interpretace norem, které svými účinky omezují základní práva.
4. Žalobce odkázal rovněž na judikát Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, který se zabýval způsobem zahájení daňové kontroly a výběrem daňových subjektů, u nichž bude daňová kontrola provedena. Za zásadní označil skutečnost, že podle tohoto judikátu správce daně nemůže libovolně volit daňové subjekty, u kterých daňovou kontrolu provede, ale musí mít pro její uskutečnění nějaký jasný důvod. Žalobce upozornil, že podle názoru Ústavního soudu, by každý zásah do osobní sféry jednotlivce měl být ospravedlněn konkrétní skutečností, respektive důvodem takového omezení. Správce daně je tedy dle názoru žalobce povinen daňovému subjektu sdělit důvody pro zahájení daňové kontroly. Pokud tak neučiní, je takové zahájení pouze formální a prováděním této kontroly správce daně porušuje dle názoru žalobce čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce rovněž vzpomenul názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v jeho rozsudku ze dne 22. 7. 2011, sp. zn. 5 Afs 61/2010, v němž bylo konstatováno, že k zahájení daňové kontroly není nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně

jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. Takovou kontrolu je podle tohoto rozhodnutí možno považovat za nezákonnou jen tehdy, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení nebo provádění je výsledkem svévole (kterou však Nejvyšší správní soud rozhodně nespatřuje v pouhém zahájení daňové kontroly bez podezření na krácení daně), respektive šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. K tomu žalobce uvedl, že šikanózní výkon práva lze dovozovat i z výše popsaných skutečností, a to místního šetření u jiného daňového subjektu, u kterého naopak kontrola zahájena nebyla, bez zdůvodnění zahájení kontroly a nezahájení kontroly u ostatních účastníků sdružení. Dále žalobce uvedl, že se Nejvyšší správní soud mylí ve svém tvrzení, že v České republice platí precedenční právo. Tento precedenční princip je výsadou amerického právního řádu. V České republice platí kontinentální právo, takže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nemá váhu ani dopad do jiných soudních sporů a nelze na něj odkazovat. Ovšem i Nejvyšší správní soud má právo na odlišný názor od nálezu Ústavního soudu, poté je však jeho povinností předložit tento svůj názor k rozhodnutí Ústavnímu soudu. To však Nejvyšší správní soud neučinil. Nález Ústavního soudu je tedy dle názoru žalobce závazný pro všechny a jeho rozhodnutí nebylo dosud překonáno.

5. Dále žalobce uvedl, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatuje, že ústavní nález sp. zn. 1835/07 byl překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl.ÚS 33/11, v němž je zdůvodněna ústavnost daňové kontroly zahájené bez uvedení konkrétních skutečností podložených podezřeními řádného neplnění povinností daňového subjektu. K tomu žalobce uvedl, že setrvává na svém názoru, že žalovaným předestřené stanovisko pléna Ústavního soudu lze pojmout tak, že správce daně je povinen jednat v souladu s právními předpisy a zahajovat kontrolu adresně s uvedením důvodů. V případě, že správce daně měl podezření, že jsou tržby kráceny, nic mu nebránilo v tom, aby toto své podezření zapsal do protokolu o zahájení daňové kontroly. V tomto kontextu žalobce nechápe, jak je možné, že místní šetření bylo provedeno u druhého subjektu ze sdružení fyzických osob a kontrola byla zahájena jen u žalobce. Lze tedy důvodně předpokládat, že při podezření z krácení daně se nekrátila daň jen u jednoho účastníka sdružení. Osobou pověřenou vedením účetnictví byl žalobce a v jeho přiznání se tedy sčítaly tržby a v rámci daně z příjmů fyzických osob se rozdělovaly na poloviny. Tvrzení žalovaného tedy ve světle těchto skutečností neobstojí před nálezem Ústavního soudu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že měl podezření a že jej nemusel žalobci sdělit. Nijak se však nevypořádal s námitkou zahájení kontroly jen u žalobce a nikoliv u obou účastníků sdružení. Žalobce tak má za to, že snaha správce daně doměřit daň podle pomůcek zasáhla do jeho ústavních práv, a to zejména z důvodu, že byl účastníkem dvou spolků (dříve občanských sdružení) a jako takový byl jedinou kontrolovanou osobou. O kontrolách dalších členů musel být informován, protože on byl v obou spolcích osobou odpovědnou za vedení účetní evidence. Tedy pokud správce daně tvrdí, že u dalšího účastníka sdružení, pana S., byla provedena kontrola za inkriminované období, je toto tvrzení nepravdivé. Jedná se tak dle názoru žalobce pouze o tvrzení účelové, které má zakrýt pochybení správce daně při zahájení kontroly.
6. Dále žalobce uvedl, že pokud jde o výši doměřené daně podle pomůcek, lze důvodně předpokládat, že je navýšena právě z důvodu nemožnosti zahájit kontrolu u dalších členů sdružení. V daném případě je výše daně nepřezkoumatelná a pro dané místo a čas zcela nereálná, což žalobce vysvětloval a dokládal ke svému tvrzení důkazy, které však správce daně neosvědčil jako důkazy. Pokud by je uznal a vyhodnotil, nemohl by pak doměřit

nesmyslnou marži na obchod v obci, v níž žije asi 1,2 tisíc obyvatel, s přihlédnutím k tomu, že v sousedství jsou další 3 obchody s potravinami.

7. Žalobce napadl samotný přechod na pomůcky, který dle jeho názoru nesplňoval zákonné předpoklady. Vyslovil přesvědčení, že nebyl seznámen s použitými pomůckami, neboť došlo k pouhému seznámení s tvrzeními místních šetření u daňového subjektu. Žalobce poukázal na skutečnost, že místní šetření byla provedena u paní D. S., druhé účastnici sdružení. Žalobce přitom ani u jednoho z místních šetření nebyl účasten a tím došlo k omezení jeho práv.

2) Vyjádření žalovaného

8. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se s odvolací námitkou týkající se zahájení daňové kontroly v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal a to na jeho straně 8 a 9. Podotkl, že daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 byla u žalobce fakticky zahájena dne 4. 12. 2014 zcela v souladu s ust. § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), o čemž svědčí protokol č.j. 1660034/14/2707– 60562– 601994. Nadto uvedl, že žalobce nepodal ve věci daňové kontroly žalobu na nezákonný zásah, proto by ani případná soudem zjištěná vada řízení nebyla vadou takové intenzity, jež by mohla způsobit nezákonnost rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti žalobce. Žalovaným dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 1Afs 183/2014 – 55, v němž tento senát dospěl k obecnému závěru, že v žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně lze namítat nezákonnost daňové kontroly, která předcházela jeho vydání, i pokud žalobce nenapadl její nezákonnost, zároveň však, se současným připomenutím vzájemných přesahů, odlišil předměty řízení u těchto žalobních typů. Uvedl, že předmětem řízení o zásahové žalobě ve věci daňové kontroly není „výsledek kontroly, tedy samotný obsah zjištění při kontrole získaných, nýbrž naopak samotné jednání správce daně v kontrole. Soudní ochrana proti daňové kontrole směřuje k tomu, aby zajistila, je správce daně uplatnil své pravomoci v souladu se zákonem. Naopak neposkytuje ochranu před výsledkem kontroly, tedy před kontrolními zjištěními.“ Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je proto nutno „důsledně rozlišovat mezi dvěma typy předmětu řízení ve správním soudnictví – na jedné straně daňovou kontrolu jako s typovým předmětem řízení o zásahové žalobě podle § 82 a následujících zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále i jen „s.ř.s.“) na straně druhé samotnou daňovou povinnost jako typovým předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a následujících této právní úpravy, což ovšem neznamená, že by daňová kontrola nemohla být v určitých ohledech zkoumána i v řízení podle § 65 a následujících s.ř.s.“ Žalovaný upozornil, že Nejvyšší správní soud uzavřel, že „oba prostředky soudní ochrany jsou žalobci k dispozici vedle sebe, neboť každý z nich slouží poněkud jinému účelu a zabývá se daňovou kontrolou z odlišných úhlů pohledu.“ Ve vazbě na vyslovené závěry pak žalovaný uzavřel, že námitku nezákonného zahájení daňové kontroly považuje za nedůvodnou.
9. Dále žalovaný s odkazem na shora uvedené považoval za nedůvodnou i námitku, dle níž měla být kontrola zahájena adresně s uvedením důvodu zahájení. Odkázal přitom na stranu 9 a 10 napadeného rozhodnutí. Doplnil, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena za platnosti a účinnosti daňového řádu, který v ust. § 87 stanoví, že daňová

kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začíná zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Správce daně zcela v souladu s tímto ustanovením daňového řádu u žalobce daňovou kontrolu zahájil dne 4. 12. 2014. Daňový řád v tomto případě nestanoví správci daně povinnost uvést důvody pro zahájení daňové kontroly.

10. K další žalobní námitce, dle níž žalobce v průběhu daňové kontroly předložil všechny účetní doklady, inventury a všechny listiny, které po něm správce daně ve výzvě k odstranění pochybností požadoval, žalovaný uvedl, že i s touto námitkou se v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal. Dále konstatoval, že v průběhu daňové kontroly žalobce ani na výzvu k prokázání skutečností nepředložil důkazní prostředky, ze kterých by byl zřejmý evidenční stav zásob, který daňový subjekt v souladu s ust. § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) porovnal se stavem zjištěným dne 31. 12. 2011, nebylo tedy prokázáno, že k poslednímu dni zdaňovacího období postupoval dle ustanovení § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dále žalobce neprokázal skutečně zjištěný stav zásob ke dni 31. 12. 2010 (respektive 1. 1. 2011), neprokázal rozdíly ve správce daně zjištěné průměrné obchodní přírážce a neprokázal stav zaevidovaných příjmů a výdajů uplatněných v daňové evidenci sdružení. Břemeno tvrzení a zároveň i břemeno důkazní přitom tížilo žalobce. Bez jeho součinnosti nebylo možno stanovit předmětnou daň dokazováním, proto správce daně stanovil daň podle pomůcek. K přiměřenosti pomůcek se žalovaný taktéž vyjádřil v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na straně 6 a 7, správce daně zvýšil zdanitelné příjmy žalobce o 50 % podíl připadající na něho jako člena sdružení, tedy o částku 284 162,98 Kč.
11. K námitce provedení místních šetření na rabaty žalovaný uvedl, že postup správce daně, kterým ověřoval průměrnou obchodní přírážku vyplývající z daňové evidencie sdružení s průměrnou obchodní přírážkou zjištěnou při dvou místních šetřeních, nelze považovat za nezákonný. Místní šetření byla správce daně provedena v rámci vyhledávací činnosti dle ust. § 78 daňového řádu dne 18. 7. 2011 dne 23. 11. 2011 v provozovně sdružení na ulici náměstí Svobody v Libáni. Dle ust. § 78 odst. 2 daňového řádu je vyhledávací činnost prováděna správce daně i bez součinnosti s daňovým subjektem. V daném případě byl místnímu šetření přítomen druhý účastník sdružení – paní D. S., která stejnopis protokolu o místním šetření prokazatelně obdržela, o čemž svědčí potvrzení na obou protokolech. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce dle svého vyjádření obdržel stejnopisy předmětných protokolů od druhého účastníka sdružení, není námitka „že místní šetření bylo provedeno u jiného subjektu, se kterým nebyl daňový subjekt seznámen“ důvodná. Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce byl prokazatelně s obsahem protokolu seznámen a nebyl tak zkrácen na svých právech.
12. K námitce žalobce, že nebyla zahájena kontrola u druhého účastníka sdružení, žalovaný uvedl, že zahájení daňové kontroly u žalobce nebylo podmíněno předchozím zahájením daňové kontroly u druhého účastníka sdružení, navíc to byl právě žalobce, kdo vedl za sdružení daňovou evidenci. V souladu s ust. § 12 zákona o daních z příjmů byly také příjmy a výdaje stanoveny dle podílu, kterým žalobce v roce 2011 ve sdružení disponoval.

3) Jednání před krajským soudem

13. Při nařízeném jednání zástupkyně žalobce upozornila, že k vyměření daně na základě pomůcek došlo na základě zjištění získaných při místním šetření v obou sdruženích, jichž byl žalobce členem. Při vyměření daně však dle názoru žalobce měly být použity i pomůcky, které by byly získány na základě posouzení podnikatelské činnosti alespoň dvou nebo tří daňových subjektů srovnatelných s poplatníkem. K dané námitce pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že byla vznesena až při jednání, tudíž po lhůtě pro podání žaloby. Upozornila, že zákon použití takových pomůcek nikterak nevylučuje, jedná se totiž o konkrétní informace získané přímo ze zdroje, které lze následně nepochybně jako pomůcku použít. Místní šetření proběhlo u žalobce u obchodního sdružení v Libáni a při tomto šetření bylo zjištěno rozpětí obchodní marže 22,99 % a 26,59 %, přitom žalobce ve své daňové evidenci uváděl výši obchodní přírážky 11,06 %, tedy o 12,9 % nižší. K tomu zástupkyně žalobce uvedla, že nerozporuje ani místní šetření, ani výši marže, ale uvádí, že v sortimentu, který žalobce prodával, byly stovky výrobků, avšak výše marže, kterou správce daně zjišťoval, se dotýkala pouze malého vzorku zboží a nezahrnovala zboží, u něhož naopak byla marže mizivá. Připomněla rovněž, že zvykem bývalo provést u daňových subjektů čtyři místní šetření, což by zajišťovalo větší objektivitu. Pověřená pracovnice žalovaného závěrem zdůraznila, že hlavním důvodem přechodu správce daně na pomůcky při vyměření daňové povinnosti byla skutečnost, že žalobce nevedl daňovou evidenci řádně, tedy v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů. Správce daně u žalobce zpochybňoval nejenom výdaje, ale i příjmy, když žalobce nebyl schopen v průběhu daňové kontroly doložit skutečný stav zásob dle § 7b odst. 4 uvedené právní úpravy a předložil pouze sumář těchto zásob, přitom správce daně očekával zápis o zjištění skutečného stavu zásob a hmotného majetku. Z předloženého soupisu není patrný sortiment, množství a hodnota jednotlivých zásob sdružení. V soupisu je uvedena pouze celková suma zboží podléhající 15% DPH, suma zboží podléhající 21% DPH a hodnota obalů. Předložený soupis tedy nelze považovat za zápis ve smyslu ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Nebylo možné tedy ověřit stav zásob k 1. 1. 2011 a tedy zdanitelné příjmy plynoucí v r. 2011 z jejich prodeje. Navíc tento soupis obsahoval sazby DPH, které se nepoužívaly ve zdaňovacím období 2011, ale byly platné až v r. 2013. Z tohoto důvodu považoval správce daně tento důkazní prostředek za nevěrohodný. Dále pověřená pracovnice upozornila, že přesný výpočet daně z příjmu na základě pomůcek žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí a nelze přehlédnout, že přesně uvedl částky, z kterých vycházel, vzpomněl odčitatelné položky a tento postup musel zvolit právě proto, že žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost, když nevedl řádně daňovou evidenci.

4) Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.r.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
15. Z daňového řízení vyplynulo, že dne 4. 12. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. V jejím průběhu bylo zjištěno, že žalobce byl členem dvou sdružení fyzických osob dle ust. § 829 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, a to sdružení provozujícího maloobchod s potravinami a se smíšeným zbožím v Libáni a dále sdružení provozujícího maloobchod

LOGO Úlibice, přičemž posledně jmenované sdružení ukončilo svoji činnost dne 31. 3. 2011. V obou sdruženích byl žalobce osobou pověřenou vedením daňové evidence. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyzval žalobce k prokázání a doložení uplatněných výdajů ve výši 2 460 360 Kč, dále k prokázání, že příjmy z prodeje drobného majetku jsou zahrnuty do zdanitelných příjmů a k předložení zápisu o zjištění skutečného stavu zásob ke dni 31. 12. 2010 dle ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. K této výzvě žalobce předložil písemnost nazvanou „sumář – inventura k 31. 12. 2010“. Posouzením tohoto důkazu dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že výdaje ve shora uvedené výši jsou výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dále že příjmy ve výši 43 027,50 Kč jsou zaevidovány v příjmech dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a dále že žalobce nepředložil průkaznou daňovou evidenci sdružení. Správce daně tak dospěl k závěru, že daňovou povinnost stanoví žalobci na základě pomůcek a s tímto zjištěním žalobce seznámil.

16. Krajský soud se prvotně zabýval žalobní námitkou zdůrazňující nezákonnost zahájení daňové kontroly u žalobce s odkazem na judikát Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nemohl přisvědčit názoru žalobce, že výklad judikátu Ústavního soudu není ovlivněn názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v jeho rozsudku ze dne 22. 7. 2011, sp. zn. 5 Afs 61/2010. Naopak názor tohoto Nejvyššího správního soudu, dle něhož k zahájení daňové kontroly není nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu, považuje krajský soud za závazný a zaručující splnění jejího předpokládaného účelu. Nelze se tak přiklonit k názoru, že správce daně je povinen zahajovat daňovou kontrolu adresně s uvedením konkrétních důvodů vzbuzujících podezření o zákonnosti postupů daňových poplatníků. Z průběhu daňového řízení krajský soud v případě žalobce shledal, že daňová kontrola byla u něho zahájena dne 4. 12. 2014 v souladu s ust. § 87 daňového řádu, v protokolu o jejím zahájení byl vymezen předmět i rozsah kontroly. Správce daně postupoval v souladu s ust. § 12 zákona o daních z příjmů, když příjmy a výdaje stanovil podle podílu, kterým žalobce v roce 2011 v uvedeném sdružení disponoval. Nelze rovněž přehlédnout, že ani žalobce v postupu správce daně zprvu neshledal jakoukoliv nezákonnost, pokud by taková situace dle jeho názoru nastala, žalobci nic nebránilo využít v tomto případě institut žaloby na nezákonný zásah dle příslušných ustanovení s.ř.s. To však ve stanovené lhůtě neučinil. Dále lze konstatovat, že žalobce byl s použitými pomůckami v předložené zprávě o daňové kontrole dostatečně seznámen.
17. Za důvodnou nelze považovat ani námitku, dle níž žalobce označil za nesprávný postup správce daně, který následně nezahájil daňovou kontrolu i u druhého člena sdružení. Takový postup totiž daňový řád na správci daně nevyžaduje. Daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob je u každého člena sdružení, jakožto samostatného poplatníka, vyměřována odděleně bez požadavku zohlednění daňové povinnosti u dalšího člena sdružení. Bylo tedy pouze na zvážení správce daně, u kterého z poplatníků daňovou kontrolu zahájí a provede, když mu daňový řád v tomto ohledu nevymezuje žádné podmínky či povinnosti. V souladu s ust. § 12 zákona o daních z příjmů byly příjmy a výdaje stanoveny dle podílu, kterým žalobce v předmětném zdaňovacím období ve sdružení disponoval.
18. Další žalobní námitka směřovala proti samotnému postupu správce daně při vyměření daně na základě pomůcek. K této otázce se žalovaný vyjádřil na str. 3 až 7 napadeného

rozhodnutí. Krajský soud se s hodnocením a se závěry zde obsaženými shoduje a v plném rozsahu na ně odkazuje.

19. Při posouzení otázky týkající se důvodnosti vyměření daně na základě pomůcek v daném případě vycházel krajský soud z judikatury Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 25. 2. 2016 č. j. 4 Afs 87/2015-35 uvedl, „že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo a záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, respektive neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. V této souvislosti lze odkázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, podle něhož „intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“.
20. Krajský soud k věci připomíná, že stanovení daně za použití pomůcek je postupem náhradním, který nastupuje, pokud daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti, jak lze dovodit z § 98 a § 145 daňového řádu. Při použití pomůcek musí správce daně usilovat o to, aby se výsledná daň přiblížila co nejvíce realitě, nicméně již z povahy věci je zřejmé, že její výši není možné vyčíslit zcela přesně. Tomuto pojetí odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Z ust. § 98 daňového řádu pak lze dovodit, že k vyměření daně na základě pomůcek může správce daně přistoupit za předpokladu, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, takže daň nelze stanovit na základě dokazování a přitom daň musí být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.
21. Optikou těchto podmínek pak přistoupil krajský soud k hodnocení postupu správce daně v daňovém řízení. Vyplynulo z něho, že žalobce předložil na výzvu správce daně soupis zásob zjištěných 31. 12. 2010 v provozovně sdružení v Libáni. Předmětný soupis správce daně nepovažoval za dostatečný a konstatoval, že jej nelze považovat za zápis o zjištění skutečného stavu zásob hmotného majetku ve smyslu ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmu, neboť z něho není patrný sortiment, množství a hodnota jednotlivých zásob sdružení. Správce daně tak došel k závěru, že nemůže ověřit stav zásob k 1. 1. 2011 a zdanitelné příjmy plynoucí v roce z 2011 jejich prodeje. Předložený důkazní prostředek navíc označil za nevěrohodný, neboť obsahoval sazby daně z přidané hodnoty platné až od 1. 1. 2013. Správce daně měl rovněž za to, že žalobce neprokázal, že k datu 31. 12. 2010 a k 31. 12. 2011 postupoval v souladu s ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, tedy, že by porovnal stav zjištěný se stavem evidenčním a o případné rozdíly upravil základ daně dle ust. § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Správce daně tak měl za to, že žalobce ani na výzvu neprokázal vztah výdajů a dosažených příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že v průběhu daňové kontroly nezpochybnil skutečně zjištěné stavy zásob k 31. 12. 2011, ale zpochybnil výši zdanitelných příjmů zaevidovaných dle ust. § 7b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

22. Hodnocením postupu žalovaného a potažmo správce daně dospěl krajský soud k závěru, že první podmínka pro stanovení daně na základě pomůcek byla splněna. Z daňového řízení totiž nepochybně vyplynulo, že žalobce byl ke splnění své důkazní povinnosti vyzván, avšak svoji povinnost při dokazování řádně nesplnil.
23. Dále krajský soud zvažoval, zda za této situace bylo možno stanovit daň dokazováním. Dospěl k závěru, že nikoliv. Ze skutkových okolností projednávané věci vyplývá, že žalobce v daném případě vedl daňovou evidenci dle ust. § 7b zákona o daních z příjmů za obě sdružení v souladu s ust. § 7 odst. 13 uvedené právní úpravy. Povinnost daňového subjektu evidovat svůj majetek vyplývá z ust. § 7b odst. 1 uvedeného zákona, dle něhož daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně a dále o majetku a závazcích. Dále uvádí, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Zvláštními předpisy o účetnictví se pak rozumí vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dle těchto předpisů se za majetek podle ustanovení § 9 zmiňované vyhlášky označují zásoby. Je pouze na úvaze daňového subjektu, jakou formu evidence majetku zvolí, musí však postupovat s vědomím, že jeho povinností je unést důkazní břemeno a prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Musí prokázat, že svůj majetek evidoval.
24. Vlivem oslabené důkazní pozice žalobce neměl správce daně dostatek důkazů pro to, aby daň mohl vyměřit dokazováním. Žalobce totiž nedostal povinností uloženým mu zákonem o daních z příjmů a tato okolnost nutně musela zapříčinit nedostatek důkazních prostředků. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že v případě, že neexistuje daňová evidence vedená v souladu se zákonem, musel by daňový subjekt v rámci důkazního řízení předložit takové důkazy, které by tuto evidenci nahradily a nezpochybnitelným způsobem doložit veškeré příjmy a daňově uznatelné výdaje. Jinými slovy musel by jinak hodnověrně prokázat, zda zboží bylo prodáno, či zůstalo zaevidováno ve skladě a zda výdaje na pořízení zásob lze považovat za výdaje ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce svým postupem zapříčinil, že i druhá podmínka pro vyměření daně podle pomůcek byla naplněna.
25. Krajský soud tak dále hodnotil, zda daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Dospěl přitom k nepochybnému zjištění, že pomůcky, které správce daně použil, akceptují vlastní údaje žalobce. Výpočet daně na základě pomůcek pak správce daně podrobně popsal na str. 9 až 13 zprávy o daňové kontrole, krajský soud tento postup akceptuje a v plné rozsahu na údaje zde uvedené odkazuje. Považuje rovněž za zřejmé, že správce daně nebyl schopen bez pochybností stanovit, které konkrétní zboží žalobce prodal a získal tak daňové příjmy, jaká byla výše těchto příjmů a současně i jaká výše výdajů ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů k jejich dosažení, zajištění a udržení sloužila. Správce daně přitom při výpočtu daňové povinnosti prioritně vycházel z údajů získaných z daňové evidence a ostatních písemností žalobcem předložených a současně využil i zjištění získaná při místním šetření provedeném u žalobce ve dne 18. 7. 2011 a 23. 11. 2011. Tento postup odpovídá požadavků daňového řádu a je současně zárukou pro to, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě tak, jak vyžaduje ust. § 98 odst. 4 uvedené právní úpravy.
26. Z průběhu daňového řízení tak vyplynulo, že správce daně nejprve stanovil celkové tržby sdružení, když výdaje na pořízení jednotlivého druhu zboží upravil o stavy zásob k 1. 1.

2011 a 31. 12. 2011. Bral přitom v úvahu, že účastníci sdružení v předmětném zdaňovacím období prodali i zboží, které měli dne 1. 1. 2011 v obchodním majetku a zároveň skutečnost, že ne všechno zboží pořízené v předmětném zdaňovacím období bylo prodáno. Správce daně následně takto zjištěné stavy zboží zvýšil o zjištěné obchodní rozpětí u jednotlivých druhů zboží, jako je pečivo, ovoce, zelenina, mražené výrobky, uzeniny, mléčné výrobky a lahůdky, ostatní potraviny, nealkoholické nápoje, cigarety, alkoholické nápoje, pivo, drogistické zboží, kupony, noviny a časopisy. Mezi zdanitelné příjmy žalobce správce daně dále zařadil i příjmy z prodeje drobného majetku ve výši 43 027,50 Kč, u nichž žalobce ani na výzvu správce daně neprokázal, že byly po ukončení sdružení provozovaného s panem J. S. zahrnuty do zaevidování zdanitelných příjmů. Celkové zdanitelné příjmy žalobce dle ust. § 7 zákona o daních z příjmu tak činily 9 525 765,50 Kč. Výdaje k těmto příjmům stanovil správce daně na základě důkazů předložených žalobcem, které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny, a to ve výši 5 316 019,- Kč. Položky snižující a zvyšující základ daně dle ust. § 5 a ust. § 23 zákona o daních z příjmů stanovil správce daně dle ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu ve výši deklarované žalobcem v řádném daňovém přiznání. Dále z daňového řízení vyplynulo, že pro stanovení dílčího základu daně dle ust. § 6, § 8, § 9 a § 10 zákona o daních z příjmů zvolil správce daně pomůcku dle ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu a stanovil jej ve výši deklarované žalobcem v předmětném přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Dílčí základ daně dle ust. § 6 zákona o daních z příjmů stanovil správce daně ve výši 194 181 Kč a dílčí základ daně dle ust. § 8, § 9 a § 10 zákona o daních z příjmů stanovil ve výši 0, neboť v průběhu daňové kontroly nebylo prokázáno, že by žalobce dle těchto ustanovení dosáhl v předmětném zdaňovacím období jakýchkoliv zdanitelných příjmů. Další postup pak odpovídal požadavkům § 98 odst. 2 daňového řádu, neboť správce daně uplatnil žalobci nezdanitelné části základu daně dle ust. § 15 odst. 5 a 6 zákona o daních z příjmu v celkové výši 24 000 Kč a dále snížil daň vypočtenou podle ust. § 16 zákona o daních z příjmů ve výši 578 280 Kč o slevu dle ust. § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 23 640 Kč.

27. Krajský soud konstatuje, že postupu správce daně i žalovaného nelze vytýkat nedodržení zákonných podmínek stanovených v jednotlivých odstavcích ust. § 98 daňového řádu. Žalobní námitku, dle níž správce daně rezignoval na svoji povinnost správně zjistit a vyměřit daň nemůže krajský soud považovat za důvodnou. Jak vyplývá ze shora uvedeného, správce daně v předstihu před zahájením daňové kontroly provedl u žalobce dvě místní šetření, na jejichž základě provedl průměrný výpočet marže zboží prodávaného žalobcem. Jedno místní šetření bylo provedeno v červenci a druhé v listopadu roku 2011. Pokud žalobce namítá, že v období letních prázdnin je marže stanovená žalobcem vyšší než v období mimo hlavní sezónu, pak nelze než uvést, že druhé místní šetření se uskutečnilo právě v tomto období, což zajistilo větší objektivitu při zprůměrování zjištěných skutečností. Provedení dvou místních šetření považuje krajský soud pro získání potřebného náhledu za dostačující. Navíc ze zprávy o daňové kontrole – z její strany 11 – vyplývá, že obchodní rozpětí bylo správcem daně stanoveno u každého zboží jednotlivě s ohledem na jeho specifikaci.
28. Z uvedeného krajský soud dovodil, že podkladem pro výpočet daňové povinnosti žalobce byly v daném daňovém řízení jako pomůcky použity především důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a rovněž i podaná vysvětlení žalobce. Pokud správce daně neshledal potřebu provádět porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, nelze mu za dané situace přičítat tento postoj k tíži.

29. Krajský soud tak neshledal žalobu důvodnou, a proto ji s odkazem na ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

5) Náklady řízení

30. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, nemá proto na náhradu nákladů řízení právo. Žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejblíže 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.

V Hradci Králové dne 27. listopadu 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu