



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, v právní věci **žalobce: Ing. D. Ř., zastoupeného JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem**, se sídlem Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.4.2014, č.j. 9776/14/5000-14103-705778,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 19.8.2013, č.j. 1198397/13/2809-24801-605280 (dodatečný platební výměr), kterým byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2009 ve výši 112.230 Kč a penále ve výši 22.446 Kč. Žalobci byla tato daň doměřena jako jednomu ze dvou společníků veřejné obchodní společnosti Řehák & Řehák, v.o.s., se sídlem Chorinova 2013, Česká Třebová. Dodatečným platebním výměrem byla daň doměřena podle pomůcek podle § 98 zákona č. 289/2008 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“), na základě

provedené daňové kontroly, když bylo učiněno zjištění o nejasnosti účetnictví společnosti Řehák & Řehák, v.o.s.

Žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobce tvrdí, že postupem správce daně a žalovaného byl **zkrácen** na svých právech, a to **na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady**, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu. Současně byl zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly. Žalobce tvrdí porušení ustanovení § 85 odst. 1, § 87 odst. 1, § 88 odst. 1 písm. d), e), f), odst. 2, odst. 3, ustanovení § 102 odst. 3, odst. 4, a ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu. Tvrdí, že rozhodnutí vycházejí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a jsou proto včetně zprávy o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Žalobce má za to, že není zřejmé, jaká konkrétní skutková zjištění byla z jednotlivých provedených důkazů učiněna, jak byla vyhodnocena a po právní stránce posouzena. Žalobce tvrdí, že nebylo uvedeno, z jakých důvodů nebyly provedeny důkazy jím navrhované, nebylo mu sděleno, jaké skutečnosti a proč má žalovaný za prokázané, nebylo mu umožněno navrhnout další důkazy, čímž byla porušena práva žalobce zakotvená v § 88 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce tvrdí, že ve zprávě o daňové kontrole nebyly sděleny závěry daňové kontroly, neboť nebyly vyčísleny žádné částky vztahující se k dodatečně stanovené daňové povinnosti. Závěrem zprávy z daňové kontroly bylo pouze konstatování, že se bude postupovat dle § 98 odst. 1 daňového řádu, tj. daň bude stanovena podle pomůcek. Žalobce je přesvědčen, že závěr daňové kontroly měl obsahovat zjištění, v jaké výši bude daňová povinnost stanovena. Při tomto tvrzení vychází žalobce z právní úpravy obsažené v § 88 odst. 1 písm. d) a odst. 2 daňového řádu. Má za to, že v závěru daňové kontroly měly být rovněž uvedeny konkrétní zjištění a konkrétní pomůcky. Žalobce tvrdí, že uvedením těchto skutečností až v následném dodatečném platebním výměru došlo k popření dvojinstančnosti řízení. To proto, že jednak zprávou o daňové kontrole je ukončena daňová kontrola a pouze v rámci daňové kontroly lze zjistit daňové povinnosti a pouze na základě daňové kontroly daň doměřit, jak stanoví § 85 odst. 1 a § 143 odst. 3 daňového řádu, a dále proto, že žalobci byla odňata možnost uplatnit námitky.

Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.12.2013, č. j. 7Afs 96/2013 - 34, dle kterého: „*Stěžovatelka byla sice při projednání zprávy o kontrole seznámena se závěrem správce daně o tom, že jí nelze stanovit daň dokazováním, avšak současně nebyl vůbec sdělen výsledek kontroly správce daně a způsob jejího zjištění, což znamená, že jí při projednání zprávy před ukončením kontroly nebyly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které jí měly být posléze na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně dospěl.*“ Dle žalobce tak nelze připustit, aby se první zmínka o výši doměřené daňové povinnosti a způsobu jejího stanovení objevila až v samotném dodatečném platebním výměru, aniž by ve vlastní zprávě o daňové kontrole byla popsána zjištění správce daně, tedy to, jak k této částce a za použití jakých podkladů došel.

Žalobce dále namítl, že mu bylo upřeno právo být přítomen k výslechu svědků a klást jim otázky a rovněž upřeno právo na řádnou protokolaci, když se jednalo o svědky v celé republice a výslechy byly realizovány prostřednictvím dožádaných finančních úřadů, aniž by se jednání překrývala. Jednání byla nařizována nevhodně na brzkou ranní hodinu, nebylo možné se k nim dostavit, např. v případě výslechu svědka P. Z. na Finančním úřadě

v Blansku, který se měl konat 23.1.2012, žádala zástupkyně žalobce o odklad, a to na jakýkoliv termín po 14.2.2012, bylo dohodnuto s finančním úřadem provedení výsledku na den 27.2.2013 v 9:30 hod., přesto výslech tohoto svědka byl proveden dne 6.2.2012. Žalobci nikdy nebylo vyhověno, kdy na tento stav několikrát poukazoval. Bylo mu rovněž odepřeno vyjádřit se do protokolu k výsledku svědka, v rámci otázek na svědka nemohl dotazy podrobněji formulovat. Dále žalobce namítl, že „z *dodatečného platebního výměru (strana 5) – důkaz č. 1 – je zřejmé, že tržby za prodané zboží pro rok 2009 byly oproti stavu prokázanému účetními doklady navýšeny koeficientem 1,29 na celkovou částku 13.638.283 Kč a to za použití pomůcek – tedy obdobné marže porovnávaných společností MULTIAGRO v.o.s. se sídlem Slatina a ZELENÝ SPORT s.r.o. se sídlem ve Vysokém Mýtě. Takto byly stanoveny celkové tržby právě s poukazem na neprůkaznost účetnictví. Současně však byly takto za použití těchto pomůcek stanovené tržby zvýšeny o částku 561.006 Kč (strana 7) a částka 562.294 Kč (strana 12) získané z peněžních poukázek České pošty, s.p. jako částky za prodané zboží. Použití těchto dvou pomůcek v sobě nese vnitřní rozpor, protože žalobci jsou de facto tržby přičítány dvakrát. Nejprve byla správcem daně **celková** výše tržeb upravena podle konkurenčních firem a pak mu byla přičtena ještě další tržba. Budťo tedy měl správce daně vycházet ze skutečně zjištěných tržeb z důkazů, které provedl, nebo z porovnání konkurenčních firem. Nelze tento postup takto zkombinovat, protože použití pomůcky porovnáním s konkurenčními firmami v sobě **zahrnuje** již veškeré příjmy a tržby za prodané zboží. Jde v zásadě o paušální stanovení tržeb jako celku. Jde o nesprávnost v použití pomůcek a nesprávnost ve stanovení vlastní daňové povinnosti k tíži žalobce.“*

Žalobce namítl, že mu byla výše tržeb započtena za shodné zboží v různé výši dvakrát, a to jednou navýšením koeficientu konkurenčních srovnatelných firem a následně přičtením tržeb dle údajů České pošty, s.p., dle žalobce nebylo možné tento postup kombinovat, protože použití pomůcky porovnání s konkurenčními firmami v sobě zahrnuje již veškeré příjmy a tržby za prodané zboží, jde tak o paušální stanovení tržeb jako celku. Tedy jde o stanovení daňové povinnosti k tíži žalobce.

Žalobce dále namítá, že mu bylo upřeno právo být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky a rovněž upřeno právo na řádnou protokolaci, když se jednalo o svědky v celé České republice a výsledky byly realizovány prostřednictvím dožádaných finančních úřadů a někdy se jednání překrývala. V jednom případě bylo dokonce dohodnuto s finančním úřadem provedení výsledku na 27.2.2012, avšak výslech byl proveden 6.2.2012. Žalobce si na tento stav několikrát stěžoval, avšak bez výsledku. Tržby za prodané zboží za rok 2008 byly oproti stavu prokázanému účetními doklady vypočteny navýšením nákladů koeficientem 1,219 na částku 14.050.691 Kč za použití pomůcek - obdobné marže srovnatelných obchodních společností MULTIAGRO v.o.s. se sídlem Slatina a ZELENÝ SPORT s.r.o. se sídlem ve Vysokém Mýtě. Současně však byly tyto tržby zvýšeny o 740.790 Kč a o částku 609.074 Kč na základě údajů peněžních poukázek České pošty, s.p. jako částek za prodané zboží. Žalobce namítá, že mu byla výše tržeb započtena za shodné zboží v různé výši 2x, a to jednou navýšením koeficientu konkurenčních srovnatelných firem a následně přičtením tržeb dle údajů České pošty, s.p. Dle žalobce nebylo možné tento postup kombinovat, protože použití pomůcky porovnáním s konkurenčními firmami v sobě zahrnuje již veškeré příjmy a tržby za prodané zboží, jde tak o paušální stanovení tržeb jako celku. Tedy jde o stanovení daňové povinnosti k tíži žalobce.

Žalobce přitom namítá, že součástí poštovní přepravy bylo zboží, které nebylo v sortimentu společnosti, přičemž jednotlivé objednávky byly vydávány vždy po zajištění

celého objednaného zboží, což si vyžádalo delší dobu, tudíž neodpovídala doba objednávky zboží datům expedice a odesílání, šlo o časové rozdíly v řádech měsíců. Protože některé dodávané zboží společnost neprodávala, nebyly některé příjmy zahrnuty do účetnictví společnosti. Jednalo se o cyklistické zboží, součástky do jízdních kol, protože bratr žalobce vlastní obchod s cyklistickými potřebami či jiné zboží, týkající se myslivosti a střeleckého sportu, které daná společnost neprodávala, nýbrž žalobce ve snaze vyhovět svým zákazníkům takové zboží sám sehnal a z vlastních finančních prostředků zakoupil jako soukromá osoba a se zbožím prodaným ze sortimentu společnosti zaslal na dobírku poštou zákazníkovi. S tím koresponduje kontrolní zjištění, že takové zboží nikdy nebylo ve skladové evidenci.

Žalobce tvrdí, že žalovaný po něm požadoval prokázání negativních skutečností, totiž, že dané zboží nebylo v evidenci skladu a že nebylo prodáno společností, ale žalobcem. Tím správce daně zatížil řízení vadou, když nevzal za průkaznou skladovou evidenci, ve které tyto položky vedeny nebyly, neboť společnost nebyla jejích vlastníkem. Žalobce se přitom odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, když nelze daňový subjekt zatěžovat nepřiměřenými požadavky na rozptýlení dále nespecifikovaných pochybností správce daně. Žalobce posílal poštou na dobírku nezaevidované zboží se zbožím, které společnost prodávala, protože společnost chtěla vyhovět zákazníkům a ušetřit peníze za poštovné.

Pokud jde o výsledky svědků, kteří byli zákazníky společnosti, ty probíhaly v roce 2012 a týkaly se roku 2008 a 2009, když se správce dotazoval na částku, za níž bylo zboží zakoupeno. 30 svědků uvedlo jinou, avšak přibližnou částku v porovnání s evidencí společnosti, 29 svědků uvedlo, že si již nevzpomínají a 24 potvrdilo shodné částky jako v účetnictví společnosti. Z uvedeného správce daně dovodil, že účetnictví společnosti je neprůkazné. Žalobce zdůraznil, že účetními doklady jsou paragony - prodejní doklady, kde jsou kupující podepsáni v době uskutečnění koupě zboží. Správce daně však vyhodnotil pro rozpor svědeckých výpovědí s podepsanými prodejními paragony tyto doklady jako neprůkazné, přičemž nikdy nebyly zpochybněny podpisy zákazníků na paragonech.

Zpráva z daňové kontroly a napadené rozhodnutí postrádá hodnocení důkazů. Žalobce neví, jak jinak by měl dokazovat vyšší kupní ceny zboží než písemnou kupní smlouvou. Žalobce tvrdí, že je velmi časté, že si zákazník žádá slevu z prezentované ceny na internetu, přičemž za cenu nižší marže byl dosahován vysoký obrat. Žalobce má za to, že nebyly splněny podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, odkázal na ně a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je

třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18.11.2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11.3.2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.12.2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6.6.2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3.7.2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu 28.5.2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na

okolností každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na náleze Ústavního soudu ze dne 21.12.2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 6.4.2016, č.j. 6 Afs 3/2016-45, bod 19:

„Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že jde o rozhodnutí zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Je pravda, že krajský soud podrobně a výslovně nereagoval na každou jednotlivost, kterou stěžovatelka v žalobě namítla. Sám však na úvod rozhodnutí avizoval, že s ohledem na obsáhlou žalobu zvolí jinou cestu vypořádání žaloby, a to sice že zformuluje právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Takový přístup je zcela legitimní a aproboval ho i Ústavní soud....“: „Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ [náleze Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), bod 68]. Také Nejvyšší správní soud v minulosti uvedl, že „pokud si tedy stěžovatelka myslí, že na její košatou a obsáhlou žalobu musel reagovat krajský soud stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mylí se. Opačný závěr by směřoval k tomu, že u podání mimořádně rozsáhlých, jako je i podání stěžovatelky, by bylo velmi obtížné sepsat „přezkoumatelný“ rozsudek.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. června 2014 č. j. 10 Afs 18/2015-48, bod 13).

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20.10.2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2.7.2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29.5.2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Předně je třeba uvést, že zcela totožnou žalobu podal žalobce v obdobné věci, kdy se jednalo pouze o jiné zdaňovací období týkající se daně z příjmů fyzických osob (rok 2008), vedené u zdejšího soudu pod sp.zn. 52Af 33/2014. V této jiné obdobné věci zdejší soud

nejprve rozhodl rozsudkem ze dne 17.12.2014, č.j. 52Af 33/2014-89, když uznal argumentaci žalobce za důvodnou, avšak tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 23.11.2015, č.j. 6 Afs 18/2015-32 a věc byla vrácena k dalšímu řízení. Následně zdejší soud opětovně v dané věci rozhodl rozsudkem ze dne 23.3.2016, č.j. 52Af 33/2014-140, když jsa závazným právním názorem, vysloveným ve zmíněném zrušujícím rozsudku NSS, žalobu zamítl, přičemž tento rozsudek napadl žalobce kasační stížností a NSS rozsudkem ze dne 22.3.2017, č.j. 6 Afs 102/2016-26 tuto kasační stížnost zamítl. Vzhledem k tomu, že se jedná o obdobnou věc a argumentace v obou případech je shodná, přičemž krajský soud nenalezl rozumný důvod k tomu, aby vybočil i v této projednávané věci ze závazného právního názoru, daného v obou výše zmíněných rozsudcích NSS ve věci sp.zn. 52Af 33/2014, dospěl v této projednávané věci ke stejnému závěru jako ve zmíněném rozsudku ze dne 23.3.2016, č.j. 52Af 33/2014-140, když kasační stížnost proti tomuto rozsudku NSS zamítl. Krajský soud proto dospěl k těmto závěrům:

Podmínky stanovení daně podle pomůcek jsou stanoveny v § 98 odst. 1 daňového řádu: § 98

*(1) 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.*

*(2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají **výhody** pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*

(3) Pomůckami jsou zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
- b) podaná vysvětlení,*
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*

Z uvedeného vyplývá, že správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek bez součinnosti daňového subjektu v důsledku porušení povinnosti při dokazování, tedy porušení jeho povinnosti vážící se k důkaznímu břemenu podle § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daň podle pomůcek přitom může stanovit toliko tehdy, nelze-li daň i bez součinnosti stanovit na základě dokazování, tedy přesně. Při stanovení daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Vedle těchto zákonných kritérií je dovozen princip proporcionality, který vylučuje stanovení daně podle pomůcek v důsledku bagatelních „prohřešků“ daňového subjektu. Tento princip vyplývá jednak z ústavněprávní roviny práva a jednak z § 114 daňového řádu, podle kterého daň musí být stanovena přiměřeně.

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.***

Na tomto místě je vhodné poukázat na rozšíření rozsahu přezkumu správcem daně druhého stupně v porovnání s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, což má vliv na posouzení jedné z žalobních námitek, jak je vyloženo níže.

Podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platilo: *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.*

Názor žalobce o tom, že při stanovení daně dle pomůcek došlo ze strany správce daně při určení výše tržeb k jejich započtení dvakrát, pročež nebyla daň stanovena spolehlivě, je nesprávný. Uvedený závěr by byl správný za předpokladu, že by správce daně shledal výši nákladů na dosažení výnosů, kterou společnost evidovala v účetnictví na účtu 504, za správnou. Tak tomu však nebylo, což správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích uvedli, a to včetně konkrétních skutečností, z nichž to dovozují (některé prodané zboží nebylo nalezeno v evidenci skladových zásob společnosti nebo zde nebyl záznam o výdeji předmětného zboží v určitý den, společnost nebyla schopna dohledat a spárovat jednotlivé prodeje účetnictví s konkrétními zákazníky). V takovém případě nebylo možno jednotlivě identifikovat, jaké náklady vynaložila společnost na konkrétní zboží, které prodala svým zákazníkům a k těmto nákladům stáhnout konkrétní tržby (výnosy). Proto nebylo možno ani učinit závěr, že tržby byly započteny za stejné zboží dvakrát. Nebylo-li možno konkrétní zboží (z hlediska nákladů na jeho pořízení) podle záznamu v evidencích společnosti dohledat, pak nebylo možno ani určit, jaká konkrétní tržba z jeho prodeje byla dosažena a že byla při stanovení základu daně opakovaně započtena (srov. bod 44 rozsudku NSS ze dne 23.11.2015, č.j. 6 Afs 18/2015-32, který se týkal zmíněné obdobné věci ve vztahu ke stejné argumentaci žalobce, dále i jen jako „rozsudek NSS ze dne 23.11.2015“).

Obdobně jako NSS v rozsudku ze dne 23.11.2015, tak ani krajský soud v dané projednávané věci neshledal pochybení správce daně ve způsobu stanovení výše tržeb při stanovení daně podle pomůcek, když žalovaný se otázkou spolehlivého stanovení daně podle pomůcek detailně zabýval na stranách 12 až 18 žalovaného rozhodnutí a za tímto účelem posuzoval nejen správnost stanovení tržeb za prodané zboží (strany 12 a 13 žalovaného rozhodnutí), ale také způsob a správnost postupu při stanovení nákladů, a to na stranách 13 a 14 žalovaného rozhodnutí. Nedůvodná je námitka dvojího započtení. Jak vyplývá ze správního spisu, konkrétně z úředního záznamu č.j. 1197104/13/2809-05402-601412 a z odůvodnění žalovaného rozhodnutí (zejména str. 12 a násl. žalovaného rozhodnutí) konstrukce pomůcek a postupu stanovení daně byly srozumitelným způsobem stanoveny správcem daně. Tento postup byl i podrobně popsán v odůvodnění dodatečného platebního výměru a v žalovaném rozhodnutí. Nejprve správce daně stanovil tržby společnosti, a to postupně ve třech krocích, kdy nejprve došlo ke stanovení dílčí výše tržeb z nákladů vykázaných společností účetnictví na účtu 504 – prodané zboží ve výši 10.572.313,80 Kč, které byly násobeny marží zjištěnou u srovnatelných subjektů (29 %). Takto byly stanoveny tržby na částku ve výši 13.638.283 Kč. Další část tržeb byla stanovena z rozdílu mezi tržbami zjištěnými z plateb hrazených odběrateli za zboží prostřednictvím České pošty, s.p., jejichž výši tato sdělila, a tržbami vykazovanými v účetnictví společnosti. Uvedený (kladný) rozdíl byl ponížen o daň z přidané hodnoty, jejíž byla společnost plátcem, a takto došlo ke stanovení další části tržeb ve výši 561.006 Kč (tzv. druhý krok). Nakonec byla další částka tržeb stanovena z plateb, které hradili zákazníci společnosti prostřednictvím České pošty, s.p., které však vůbec nebyly v účetnictví společnosti dohledány, tedy nebyly zaúčtovány. I v tomto případě došlo k ponížení zjištěné částky o výši daně z přidané hodnoty a třetí část tržeb po

těchto úpravách byla vyčíslena ve výši 562.294 Kč. Celková výše tržeb tedy byla správcem daně stanovena jako součet dílčích částek zjištěných v jednotlivých krocích. Správce daně a i žalovaný v žalovaném rozhodnutí se však dále zabývali i výší nákladů. Tento postup je důležitý i z hlediska posouzení otázky, zda daň byla stanovena spolehlivě. Příjmy a výdaje jsou totiž spojité nádoby, které nelze pro účely stanovení daně (byť podle pomůcek) oddělovat a hodnotit izolovaně (srov. bod 36 rozsudku NSS ze dne 23.11.2015, č.j. 6 Afs 18/2015-32). Výše nákladů byla správcem daně stanovena v návaznosti na postup, který aplikoval i při stanovení výše tržeb (srov. str. 13 a 14 žalovaného rozhodnutí). I v tomto případě došlo k postupnému stanovení výše nákladů, a to jednak korespondujícím tržbám vyčísleným v prvním kroku a dále odpovídajícím tržbám, jejichž výše byla stanovena ve druhém a třetím kroku. Správce daně však pro dané zboží uvedené svědky nenalezl ve skladové evidenci zásob či nenalezl žádný záznam o výdeji předmětného zboží v příslušný den, tj. den prodeje, v souvislosti s platbami uvedenými v tabulce č. 2, nebylo v průběhu daňové kontroly prokázáno, o jaké zboží se jednalo, a tudíž nebylo ani prokázáno, jaké náklady byly společností vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží (část 1.2 odůvodnění dodatečného platebního výměru, str. 69 – 92 a str. 92 – 95 zprávy o daňové kontrole). Žalobce tedy neprokázal, že náklady související s prodejem konkrétního zboží byly vykázány v účetnictví na účtu 504 (prodané zboží), žalobce neprokázal, jaké náklady byly společností Řehák & Řehák, v.o.s. vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží, které bylo uhrazeno odběrateli (tabulka na str. 69 – 95 zprávy o daňové kontrole). Správce daně tak v prvním kroku při výpočtu dílčích nákladů zohlednil skutečnost, že výše nákladů pro dané zboží stanovené dle pomůcek musí být v relaci s výší tržeb za zboží stanovené dle pomůcek. S ohledem na první část výpočtu výše tržeb za prodané zboží stanovil správce daně výši těchto nákladů na prodané zboží ve výši 10.572.313,80 Kč. V druhém kroku správce daně zohlednil skutečnost, že v některých případech se částky hrazené odběrateli prostřednictvím České pošty, s.p. neshodovaly s částkami, které byly uvedeny na daňových dokladech vystavených zmíněnou společností, a že v některých případech celková hodnota prodávaného zboží jednotlivým odběratelům (dle dokladů vystavených společností Řehák & Řehák, v.o.s.) neodpovídala celkové částce uhrazené za předmětné zdaňovací období jednotlivými odběrateli a dále, že některé platby nebyly nalezeny zaúčtované v účetnictví zmíněné společnosti. Při stanovení výše dílčích nákladů vztahující se k platbám hrazených odběrateli prostřednictvím České pošty, s.p. vycházel správce daně z relace stanovených dílčích tržeb v souvislosti s platbami hrazenými odběrateli prostřednictvím České pošty, s.p. Dílčí náklady vynaložené na takto prodané zboží odpovídají při marži 29 % srovnatelného daňového subjektu částce 870.775,20 Kč. Správce daně stanovil dle pomůcek hodnotu nákladů na prodej zboží zmíněné společnosti za předmětné zdaňovací období na částku 11.443.089 Kč (10.572.313,80 + 870.775,20 Kč). Správce daně a žalovaný tak výslovně ve svých rozhodnutích uvedli, že výši nákladů na dosažení výnosů zachycenou v účetnictví nelze považovat pro zmíněné pochybnosti za správnou, a proto byla také stanovena (stejně jako tržby) pomocí pomůcek. Tento postup považuje krajský soud za jediný, který umožňuje stanovit daň tak, aby se co nejvíce blížila reálnému stavu za situace, kdy ji není možno dokazováním stanovit přesně. Naopak „*odlišný přístup by založil disproporce mezi příjmy a výdaji, tedy požadavek na to, aby daň byla podle pomůcek stanovena spolehlivě, by nemohl být dodržen*“ (srov. bod 39 rozsudku NSS ze dne 23.11.2015). Podstatné je též to, že správce daně v dodatečném platebním výměru uvedl, že výše nákladů na prodané zboží stanovené podle pomůcek, musí být v relaci s výší tržeb za zboží stanovené dle pomůcek, což následně bylo potvrzeno i v žalovaném rozhodnutí, přičemž tímto způsobem byla i výše nákladů stanovena. Správce daně náklady vztahující se k tržbám, jejichž výše byla vymezena v prvním kroku, stanovil v rozsahu vykázaném v účetnictví, což koresponduje se skutečností, že i

v prvním kroku při stanovení dílčí části tržeb vzal tuto výši za základ (částka 10.572.313,80 Kč). Správce daně i žalovaný tak respektovali korelaci výnosů a nákladů v tomto dílčím kroku. Další část nákladů stanovil správce daně ve stavu k tržbám, které byly vyčísleny ve druhém a třetím kroku. Znovu poukázal na možnost zjistit přesnou výši nákladů na prodané zboží, které se vztahují k jednotlivým platbám za ně od zákazníků prostřednictvím České pošty, s.p. Přistoupil tedy k tomu, že náklady na jejich pořízení vypočetl z výše tržeb stanovených podle pomůcek ve druhém a třetím dílčím kroku tak, že součet těchto tržeb (1.123.300 Kč) ponížil o marži, kterou jako pomůcku použil i v případě stanovení tržeb v prvním kroku (marže srovnatelného subjektu ve výši 29 %). Náklady odpovídající tržbám stanoveným ve druhém a třetím kroku tedy činily částku 870.775,20 Kč.

Krajský soud považuje tento postup správních orgánů obou stupňů za správný, korespondující logickým úvahám a respektující zásady, které jsou vyžadovány i dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007, dále ze dne 30.5.2011, č.j. 8 Afs 69/2010-103). Zároveň je třeba poukázat na shodný závěr NSS v jeho zmíněném rozsudku ze dne 23.11.2015, č.j. 6 Afs 18/2015-32, kdy se jednalo v podstatě o shodný postup správce daně a NSS považoval rovněž postup správních orgánů obou stupňů za správný (srov. bod 43 rozsudku NSS ze dne 23.11.2015). Žalovaný tak postupoval správně, když stanovil daň podle pomůcek a tuto daň stanovil dostatečně spolehlivě. K ostatním námitkám žalobce uvádí krajský soud následující argumentaci:

Krajský soud nesdílí názor žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v důsledku toho, že ve zprávě o daňové kontrole absentuje konkrétní vymezení pomůcek a konkrétní stanovení částky doměřované daně. Rozsudek NSS ze dne 12.12.2013, č. j. 7Afs 96/2013 – 34, na který se žalobce odkazoval, se vztahuje k předchozí právní úpravě, když v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků došlo k posílení rozsahu přezkumu odvolacího orgánu ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek, když vedle zkoumání zákonných důvodů je třeba zkoumat i přiměřenost stanovené daně. Za daného právního stavu již odkazovaný judikát neobstojí, neboť je založen právě na výlučnosti zkoumání zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Tvrdí-li žalobce, že konkretizace pomůcek a vyčíslení daně, tj. postup stanovení a cílová částka, byly správcem daně prvně zmíněny v dodatečném platebním výměru, pak takové tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu, neboť uvedené je obsaženo v úředním záznamu, č.j. 1197104/13/2809-05402-601412 ze dne 12.8.2013. Takovou praxi připouští i NSS – viz rozsudek ze dne 2.4.2014, č.j. 1 Afs 20/2014 – 40, bod 31: „*Ve všech napadených dodatečných platebních výměrech přitom správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na úřední záznam o použitých pomůckách ze dne 7.9.2012, č.j. 112782/12/086930304431, z něž plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Ostatně tuto námitku stěžovatelka v daňovém řízení vůbec nezminila, přesto ji žalovaný vysvětlil svůj postup a závěr svědčící zvolenému způsobu stanovení daně.*“

Námitku, že žalobce byl zvoleným způsobem stanovení daně podle pomůcek zkrácen na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu, považuje krajský soud za nedůvodnou, neboť má obsahem správního spisu, v souladu s žalovaným a s názorem NSS (zejména body 38, 39 odůvodnění rozsudku) za prokázané, že byly splněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu, ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možno přesně stanovit daň, tedy stanovit daň dokazováním.

Pochyby vznikly tím, že žalobce neuváděl na fakturách ceny, následně byly dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů, přičemž celkem ve 158 případech, kdy se jednalo o částku 669.158,- Kč, nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti, přičemž námitka žalobce, že v tomto rozsahu zasílal zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se jednalo nikoliv o zboží společnosti, se jeví ryze účelovou, žalobce nijak neprokázal tato svá tvrzení. Hodnocení žalobce, že by se ze strany správce daně jednalo o požadavek na prokázání tvrzení negativních skutečností, není případné, neboť žalobce měl prokázat tvrzení, že se jednalo o zboží v jeho vlastnictví, které on kupoval a následně bez zisku prodával dál. Pochybnosti vzniklé v důsledku výsledků vyhledávací činnosti u České pošty, s.p. jsou natolik významné, že je nelze hodnotit jako marginální a pokud je žalobce nebyl schopen rozptýlit, tj. racionálně objasnit, pak bylo již na základě těchto pochybností vztahující se celkem ke 158 případům a k částce 669.158,-Kč na místě přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.

Rovněž tak dílí žalobní námitku o tom, že byl žalobce zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly ve vztahu k výběru pomůcek, nelze shledat za případnou, neboť daňový subjekt nemá právo podílet se na výběru pomůcek (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 2. 2007, č.j. 11 Ca 60/2005-32), tedy ani na výběru srovnatelných subjektů, jejich výběr však musí být řádně odůvodněn, když tento požadavek byl v daném případě splněn, jak je jednoznačné z odůvodnění žalovaného rozhodnutí (str. 16, 17). Nelze přisvědčit žalobci ani v námitce, že šlo o kombinaci stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, (což je nepřipustné - viz např. rozsudek NSS ze dne 25.5.2004, č.j. 2 Afs 25/2003-88), jak již vyplynulo ze shora citovaného rozsudku NSS, který stanovení daně podle pomůcek shledal plně zákonným. Krajský soud dodává, že správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybněných částí účetnictví žalobce jako pomůcek při stanovení daně podle pomůcek v souladu s judikaturou správních soudů (viz např. rozsudek NSS ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004, č. 675/2005 Sb. NSS).

Pokud žalobce namítal, že se neúčastnil některých svědeckých výpovědí, pak je třeba poukázat na to, že později měl žalobce možnost se ke svědeckým výpovědím vyjádřit a dále na to, že zejména v žalobě neuvedl, jakým konkrétním způsobem měla mít tato vada řízení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak známo, nikoliv každá procesní vada může mít vliv na zákonnost rozhodnutí (k posuzování závažnosti vady řízení viz např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25.9.2013, čj. 57 A 16/2013-80, rozsudek NSS ze dne 28.4.2004, čj. 7 A 125/2001-39, rozsudek NSS ze dne 16.3.2005, čj. 3 As 46/2004-60). Je přitom třeba podtrhnout, že pochybnosti správce daně vznikly nikoliv pouze na základě podaných vysvětlení a provedených výsledků, ale zejména na základě předložených paragonů těmito osobami a rovněž na základě nesrovnalostí v účetnictví, které podpořila výpověď a další vyjádření samotného zástupce daňového subjektu, R. Ř. (rozpory mezi paragony a údaji evidovanými v účetnictví společnosti - str. 8 žalovaného rozhodnutí) a především na základě zjištění celkem 110 jiných nezaúčtovaných případů, přičemž k těmto zjištěním dospěl správce daně a potažmo žalovaný na základě údajů získaných od České pošty, s.p. Tedy tvrzená nemožnost žalobce účastnit se na výsledcích stejně jako další žalobcem tvrzená údajná procesní pochybení (neúplná skutková zjištění) nemohla mít na takto vzniklé pochybnosti správce daně o úplnosti a věrohodnosti účetnictví vliv. Jinými slovy řečeno, přinejmenším pochybnosti vzniklé na základě 110 nezaúčtovaných případů ve spojení s vyjádřením zástupce daňového subjektu o vydávání celkem tří rozporných účetních dokladů (faktura za hotové, paragon, účetní doklad založený v účetnictví daňového subjektu), když tyto pochybnosti žalobce věrohodně neodstranil, byly dostatečné k tomu,

aby mu v daném případě byla stanovena daň z příjmů podle pomůcek. Bylo totiž prokázáno, že účetnictví neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním, neboť nebylo dostatečně spolehlivé. Jestliže nemohla být daň stanovena dokazováním přesně, pak musela být stanovena náhradním způsobem, tedy podle pomůcek. Pak se již pochopitelně nemůže jednat o přesné stanovení daně, nýbrž o kvalifikovaný odhad.

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, přičemž daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady podle obsahu spisu nevznikly.

P o u č e n í :

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 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 Pardubicích dne 15. června 2017

JUDr. Jan Dvořák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: