



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **G. D., s. r. o. v likvidaci, IČO X**
sídlem n. J. Z. 3196/1, Š.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2015, č. j. 10977/15/5200-11432-701175,
ve věci daně z příjmů právnických osob

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 4. 2015, č. j. 10977/15/5200-11432-701175, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Žalobkyně v letech 2006 a 2007 provozovala velkoobchod mj. nápoji a tabákovými výrobky.
2. Po provedené daňové kontrole, zahájené u žalobkyně dne 9. 6. 2009 a zakončené zprávou o daňové kontrole ze dne 10. 6. 2010, doměřil Finanční úřad v Šumperku (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 6. 2010, č. j. 66966/10/398912800412 a č. j. 66986/10/398912800412 daň z příjmů právnických osob podle pomůcek, a to za zdaňovací období rok 2006 ve výši 138 960 Kč a za zdaňovací období roku 2007 ve výši 86 880 Kč, a dále v obou dodatečných platebních výměrech stanovil penále.
3. Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutími ze dne 9. 3. 2011 č. j. 8525/10-1202-807675 a č. j. 8580/10-1202-807675 zamítlo odvolání žalobkyně proti předmětným dodatečným platebním výměrům. Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2015, č. j. 22 Af 85/2011-48 však byla tato rozhodnutí zrušena a věc byla vrácena k dalšímu řízení žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, na nějž s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Ostravě přešla podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
4. Krajský soud v Ostravě v kasačním rozsudku popsal, jakým způsobem žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích účtovala o stavu svých zásob, potvrdil správnost závěrů správce daně o neprůkaznosti účetnictví žalobkyně a v důsledku toho nemožnosti stanovení daně dokazováním a důvodnosti stanovení daně podle pomůcek. Dále krajský soud uvedl, že správce daně sice pochybil, když žalobkyni před vydáním dodatečných platebních výměrů neseznámil s úředním záznam ze dne 11. 6. 2010, v němž popsal pomůcky, avšak žalobkyně se s předmětným úředním záznamem zřetelně následně seznámila a proti jeho obsahu brojila v podaném odvolání, proto konstatovaná vada neměla za následek porušení práv žalobkyně. Dále krajský soud uvedl, že správce daně nepochybil, když nezpochybněné části účetnictví žalobkyně použil jako pomůcku, a že žalobkyně se nijak nemohlo dotknout ani nedefinování v rozhodnutích užívaného pojmu marže.
5. Důvodnou shledal krajský soud pouze námitku nepřezkoumatelnosti pomůcek. Krajský soud vytkl Finančnímu ředitelství v Ostravě, že úřední záznam ze dne 11. 6. 2010 je velmi kusý (1 list) a zcela nedostatečně charakterizuje srovnávaný daňový subjekt R. M., k němuž uvádí pouze povšechné nekonkrétní informace. Krajský soud v Ostravě uvedl, že údaje o vybraném subjektu jsou naprosto obecné, takže nedávají soudu prostor k tomu, aby přezkoumal úvahu správních orgánů, kdy na takto kusých základech nelze založit jakoukoli, natož pak důkladnou analýzu, která by vedla k příležitostným závěrům a k přiměřenosti použitých pomůcek.
6. Po vrácení věci žalovaný pokračoval v odvolacím řízení, v němž shromáždil nové podklady, s nimiž žalobkyni seznámil, a poté vydal dne 21. 4. 2015 žalobou napadené rozhodnutí, jímž dodatečný platební výměr č. j. 66966/10/398912800412 ze dne 14. 6. 2010, změnil tak, že nově podle pomůcek dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ve výši 72 240 Kč a penále ve výši 14 448 Kč, a dále dodatečný platební výměr č. j. 66986/10/398912800412 ze dne 14. 6. 2010 změnil tak, že nově podle pomůcek dodatečně vyměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 63 600 Kč a penále ve výši 12 720 Kč. Jako pomůcku tentokrát žalovaný nepoužil metodu srovnatelného daňového subjektu, resp. srovnatelné marže.

7. Žalobkyně žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě požadovala zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Namítala, že:

- a) daň nebyla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, jak bylo v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Af 85/2011 – 48 požadováno. Pokud žalovaný zvolil vlastní metodu stanovení daně podle pomůcek, měl ji popsat, tj. uvést a zdůvodnit: jaké jednotlivé kroky při stanovení daně podle pomůcek použije, k jakým výsledkům tyto jednotlivé kroky povedou a jak budou použity v následujícím postupu, tedy zda a jak výsledek z jednoho kroku bude použit pro výpočet v kroku následujícím, jak tyto jednotlivé kroky na sebe logicky navazují a jak se doplňují tak, aby ve svém celku dosáhly toho, co je na výsledek kladeno a uvést kontrolní body, zda skutečně stanovená daň podle pomůcek zvolenou metodou je stanovena dostatečně spolehlivě. Metoda doměření daně podle pomůcek, kterou žalovaný použil, není dle žalobkyně žádnou metodou, žalovaný zcela libovolně vybral z řady různých čísel, které se týkaly skladové evidence, jedno náhodné číslo, které dosadil do veličiny „náklady na prodané zboží“. Paradoxem je, že v předchozích řízeních byla právě tato čísla týkající se skladové evidence označena za neprůkazné a na základě toho bylo stanoveno, že daň nelze doměřit dokazováním. Žalovaný měl dle svého tvrzení provést analýzu nákupů, avšak nezdůvodnil, o čem má vypovídat a k čemu má být dále použita. Analýza byla provedena bez jakékoli další návaznosti, bez jakéhokoli dalšího použití, bez jakékoli logické úvahy, jen tak, aby se uvedlo, že žalovaný něco počítal, k čemu a proč a jak logicky zapadá do stanovení daně podle pomůcek není zřejmé. Využití výsledků z této analýzy se nikde neobjevuje. Žalovaný stanovil daň bez jakékoli správní úvahy, bez ekonomického opodstatnění, logické úvahy a nezabýval se, zda stanovený základ daně a stanovená daň odpovídá ekonomickým možnostem žalobce, tj. zda se doměřená daň maximálně přiblížila realitě. Stanovená daň odporuje logickému uvažování a matematickým propočtům, kdy má-li jeden sortiment obchodní přírážku 6 % a druhý 2 % nelze docílit konečné průměrné obchodní přírážky 9 %. Vyměřená daň je zjevně nespravedlivá a její vyměření je založeno na libovůli žalovaného;
- b) žalovaný postupoval v rozporu s § 98 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), kdy jako pomůcku použil výdaje ze skladu uvedené ve skladové evidenci. Skladová evidence jako celek se skládá z příjmů na sklad a výdejů ze skladu, na základě kterého se stanoví stav zásob k 31.12. příslušného roku (tj. počáteční stav skladu plus příjem na sklad mínus výdeje ze skladu). Neprůkaznost vedení skladové evidence a nemožnost tak stanovit stav zásob k 31.12. příslušného roku však byly důvodem stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný v rozporu se spisem označil výdeje ze skladu (část skladové evidence) za prostředek, který nebyl zpochybněn;
- c) žalovaný porušil zásadu materiální pravdy, neboť stanovená daň má pouze jednostranný charakter, a to zájem státu vybrat maximální daň. Zároveň došlo k porušení § 2 odst. 2 d. ř., kdy cíl daňového řízení není dosaženo nejvyššího možného daňového příjmu;
- d) žalovaný nezdůvodnil, proč jako pomůcku využil právě třetí variantu žalobkyní předložené skladové evidence vycházel výhradně z pohybů výdejů ze skladu a nepoužil další údaje z účetnictví, tedy nákupy a prodeje zboží, ze kterých je zcela zřejmé, jaká obchodní přírážka, v jakém období a na jaké zboží byla použita;

- e) žalovaný nepřihlédl k ekonomickému prostředí, ve kterém se žalobkyně nacházela, tedy že byla podrobena nelítostnému konkurenčnímu boji, kterému v polovině roku 2006 podlehla a musela zcela změnit své podnikání - zboží prodala svému konkurentu R. M. s nulovou obchodní přírážkou, rozprodala hmotný majetek a propustila zaměstnance. Uvedené plyne jak z ekonomických výsledků, tak i ze samotné analýzy nákupů zboží a poměrného zastoupení sortimentu v roce 2006 a 2007, kdy např. podle výpočtu žalovaného cigarety činily 17,72 % z celkového vyskladněného zboží v roce 2006, ovšem v roce 2007 už to bylo 71,36 %. Tento výsledek však žalovaný nikde nekomentoval ani nepoužil;
 - f) žalovaný neprovedl výslech navržených svědků (R. M. a bývalých zaměstnanců žalobkyně, kteří k R. M. přešli) a neuvedl proč;
 - g) žalovaný porušil zásadu součinnosti dle § 2 a § 6 odst. 4 d.ř., kdy má podle svých možností vycházet osobám zúčastněným na správě daní vstříc a postupovat tak, aby jim nevznikaly zbytečné náklady – např. nevyhověl žádosti o poskytnutí spisu v el. podobě;
 - h) žalovaný nikdy neprodloužil žalobkyni lhůtu a neuvedl důvod;
 - i) žalovaný porušil princip proporcionality tím, že nevzal v úvahu podstatné okolnosti na trhu a výši obvyklých obchodních přírážek u zboží jednotlivě dle svého druhu a procentního zastoupení.
8. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. K žalobním bodům uvedl:
- ad a) výběr pomůcek a metodu stanovení daně dle pomůcek popsal především na str. 10 až 13 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž s námitkami žalobkyně ke zvoleným pomůckám a samotnému procesu výběru pomůcek se vyčerpávajícím způsobem vypořádal na str. 23 až 30 rozhodnutí o odvolání, a to včetně odkazů na relevantní judikaturu správních soudů. Krajský soud v Ostravě zrušil předchozí rozhodnutí o odvolání nikoliv proto, že by daň nebyla stanovena dle pomůcek dostatečně spolehlivě, ale proto, že dospěl k závěru, že tato rozhodnutí byla ve vztahu k přiměřenosti použitých pomůcek nepřezkoumatelná. Pomůcky užitě pro stanovení daně prvně byly založeny na údajích o hospodaření jiného daňového subjektu, kterého správní orgány považovaly za v podstatných ohledech srovnatelného s žalobkyní. Po vrácení věci však žalovaný dospěl k závěru, že metodu srovnatelné marže s využitím údajů srovnatelného daňového subjektu v daném případě není možné využít jako pomůcku. Žalovaný proto přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek, přičemž vycházel výhradně z údajů získaných v rámci daňového řízení, a to převážně z podkladů doložených samotnou žalobkyní, což je pro ni výhodou vzhledem k předpokládané realitě údajů o vlastním podnikání. Metoda stanovení daně i přiměřenost vybraných pomůcek jsou v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem popsány;
 - ad b) žalovaný nikdy netvrdil, že využil údaje ze skladované evidence předložené žalobkyní jako pomůcku při stanovení daně proto, že se jedná o důkazní prostředek nezpochybněný ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) d. ř. Je nesporné, že žalobkyně v letech 2006 a 2007 nevedla skladovou evidenci v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, přičemž neprůkaznost skladové evidence žalobkyně znemožnila v posuzovaném období ověřit výši účetního stavu zásob a případných inventarizačních rozdílů, protože nebylo možné ověřit správnost základu daně ve smyslu

§ 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, a stanovit tak daň dokazováním;

ad d) žalovaný dospěl k závěru, že účetní sestava o pohybu zásob zboží na skladě v nákupních cenách, kterou žalobkyně předložila správci daně v rámci daňové kontroly jako třetí variantu, obsahuje nejucelenější evidenci o pohybu zboží v členění dle jednotlivých druhů zboží, proto tuto účetní sestavu využil jako pomůcku při stanovení daně;

ad e a f) žalobkyně navrhovala výslech svědka R. M., který však s ohledem na změnu metody stanovení daně podle pomůcek pozbyl význam. Pokud žalobkyně tvrdí, že výslechem uvedených svědků mohl žalovaný zjistit, v jaké ekonomickém prostředí se žalobkyně pohybovala a jakých marží na prodeji zboží v uvedeném období průměrně dosahovala, je třeba uvést, že žalovaný nevyužil metodu srovnatelných průměrných marží. Prostor pro námitky daňových subjektů v případě stanovení daně podle pomůcek je velmi úzký a jedná se pouze o nápravu jednoznačných excesů správce daně. Nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který neplanil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje;

ad g) ve sděleních ze dne 5. 3. a 13. 4. 2015 uvedl žalobkyni podrobně důvody, proč žádosti o poskytnutí elektronické podoby spisu nelze vyhovět. Žalovaný dospěl k závěru, že žádost žalobkyně přesahovala rozsah zákonných podmínek za kterých lze realizovat právo nahlížení do spisu ve smyslu § 66 a násl. d. ř. Nadto žalovaný nemá povinnost vést spisy v elektronické podobě. Uvádí-li žalobkyně, že byly Ing. V. při nahlížení do spisu předloženy k nahlédnutí pouze písemnosti v listinné podobě, nic to nemění na skutečnosti, že mu byl k nahlédnutí předložen kompletní spisový materiál. Žalobkyně v průběhu odvolacího řízení nepodala proti rozsahu, v jakém jí bylo umožněno nahlédnout do spisu, stížnost;

ad h) žalovaný v odvolacím řízení vždy na základě první žádosti žalobkyni prodloužil lhůtu k vyjádření v souladu s § 36 odst. 2 d. ř. minimálně o zákonem požadovanou dobu, tedy o dobu, která v den podání žádosti ještě zbývala ze lhůty, o jejíž prodloužení bylo žádáno (viz rozhodnutí o prodloužení lhůty ze dne 7. 10. 2014 a ze dne 5. 3. 2015). V rozhodnutí ze dne 13. 4. 2015, kterým žalovaný zamítl opakovanou žádost žalobkyně o prodloužení lhůty stanovené výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, pak žalovaný uvedl chronologický sled úkonů, které opakované žádosti o prodloužení lhůty předcházely, a odůvodnil tak, že časový prostor pro vyjádření žalobkyně byl dostatečný.

9. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O věci rozhodl soud při jednání, které se konalo za souhlasu žalobkyně v její nepřítomnosti.
10. Krajský soud předně uvádí, že shledává nedůvodnými žalobní body, jimiž žalobkyně namítala porušení svých procesních práv – body g) a h), přičemž se ztotožňuje se závěrem žalovaného, podloženým konkrétními odkazy na listiny prokazující průběh daňového řízení, nacházející se v předloženém správním spisu, že správce daně a posléze i žalovaný postupovali v řízení v součinnosti s žalobkyní a poskytli jí vždy dostatek času a prostoru

k uplatnění jejích procesních práv, příležitost seznámit se s podklady rozhodnutí a učinění skutkových tvrzení.

11. Krajský soud dále uvádí, že rozhodnutí žalovaného je velmi obsáhlé (31 stran), přičemž však tato obsáhlost nijak nepřispívá přezkoumatelnosti závěrů v něm uvedených. Žalovaný totiž podstatnou část odůvodnění rozhodnutí cituje právní předpisy a uvádí obecná teoretická a judikатурní východiska, aniž by však tyto citace a obecné závěry následně aplikoval na zjištěný skutkový stav. Dále krajský soud žalovanému vytýká, že ačkoli si byl tento vědom skutečnosti, že námitky směřující proti způsobu stanovení daně za použití pomůcek posoudil Krajský soud v Ostravě v rozsudku č. j. 22 Af 85/2011 – 48 ze dne 29. 8. 2013 jako nedůvodné, znovu se zcela nadbytečně věnoval obhajobě dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. V tomto rozsahu však již žádný prostor pro další přezkum nebyl otevřen.
12. Poté se krajský soud zabýval důvodností žalobních bodů a), b) a d), jimiž žalobkyně namítala opětovnou nepřezkoumatelnost zvolených pomůcek, kterou souhrnně nazývá jejich nespolehlivostí.
13. Podle § 98 odst. 1 d. ř. *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.*
Podle odst. 2 téhož ustanovení *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
Podle odst. 3 téhož ustanovení *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.
Podle odst. 4 téhož ustanovení *neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.*
14. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalovaný po vrácení věci Krajským soudem v Ostravě uložil dne 14. 2. 2014 správci daně ve smyslu § 115 d. ř., aby doplnil odvolací řízení v souladu s požadavky soudu a odstranit zjištěné procesní vady. Správce daně dne 8. 7. 2014 předal žalovanému písemnost nazvanou „Doplnění stanoviska k odvolání daňového subjektu“, jejíž součástí byl i úřední záznam dle § 63 d. ř. ze dne 13. 6. 2014, č. j. 756650/14/3109-05402-801729, v němž uvedl nové odůvodnění ve vztahu ke stanovení pomůcek dle vybraného srovnatelného subjektu. S výsledkem doplňovacího řízení byla žalobkyně dle § 115 odst. 2 d. ř. seznámena dne 15. 9. 2014 a dne 19. 10. 2014 se k němu písemně vyjádřila a uvedla konkrétní námitky ke každému srovnatelnému ukazateli, který byl správcem daně hodnocen.

15. Žalovaný v reakci na toto podání vydal dne 19. 2. 2015 pod č. j. 5296/15/5200-11432-701175 písemnost nazvanou „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, v níž konstatoval, že se v rámci doplňovacího řízení správci daně nepodařilo zajistit takový srovnatelný subjekt, který by odpovídal požadavkům kasačního rozsudku a judikatury Nejvyššího správního soudu. Dle žalovaného tak nebylo možné akceptovat postup správce daně, který na základě kontrolního zjištění uvedeného ve zprávě o daňové kontrole v rámci stanovení daně podle pomůcek za použití průměrné obchodní přírážky ke zboží ve výši 10 % (dle srovnatelného daňového subjektu) zvýšil základ daně žalobkyně za zdaňovací období 2006 a 2007. Dále uvedl, že za situace, kdy správce daně disponoval s reálnými doklady daňového subjektu, by bylo nelogické a v rozporu s požadavkem maximálního přiblížení se realitě, tyto prostředky, které nebyly zpochybněny, jako pomůcku nevyužít, jelikož tento postup přispívá ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Připomněl, že nedostatky ve výběru pomůcek jsou odstranitelné v odvolacím řízení, a proto tak činí sám. Jelikož po přezkoumání veškerých souvisejících podkladů dospěl k závěru, že původní pomůcku, tzn. metodu srovnatelné marže s využitím údajů srovnatelného subjektu nelze podložit věrohodnými důkazy a s ohledem na nesrovnalosti vyplývající z neúplného a neprůkazně vedeného účetnictví neumožňující potvrdit výši základu daně přiznaného daňovým subjektem, přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně dle pomůcek prostřednictvím stanovení hodnoty vyskladněných zásob na základě účetních sestav o pohybu zásob zboží na skladě v nákupních cenách, které žalobkyně v průběhu daňové kontroly předložila správci daně jako 3. variantu v rámci jednání dne 5. 11., resp. 10. 11. 2009 (jde o data v elektronické podobě obsahující pohyby zásob zboží na skladě v nákupních cenách za rok 2006 a 2007). Dále žalovaný uvedl, že zajistil provedení podrobné analýzy dat, které měl k dispozici správce daně s tím, že dle požadavku žalobkyně provedl doplnění struktury nákupu zboží podle jeho sortimentu a podle jednotlivých skladů žalobkyně (sklad 1, sklad 20 a sklad 93). Z uvedených údajů pak vyčíslil celkovou hodnotu zboží v nákupních cenách vydaného ze skladu v roce 2006 a v roce 2007, která co možná nejvěrněji odpovídá hodnotě nákladu vzniklých v souvislosti s uskutečněnými výnosy. Z tabulky nazvané „Analýza nákupu zboží a poměrné zastoupení sortimentu 2006“ dovodil, že v roce 2006 měla žalobkyně ve skladové evidenci vydáno ze skladu zboží v celkové hodnotě 19 913 286 Kč, avšak žalobkyně vykazala pod písmenem A. – „Náklady vynaložené na prodané zboží“ na 2. řádku Výkazu zisku a ztráty částku ve výši 20 213 tis. Kč, tj. hodnotu cca o 300 tis. Kč vyšší, než byla fakticky doložena účetní sestavou o pohybu zboží na skladě. Obdobně postupoval i v roce 2007. Dále uvedl, že jako pomůcku použil skutečně doloženou výši zásob zboží, kterou podložil výše uvedeným výpočtem z účetních sestav o pohybech zásob zboží na skladě a tuto hodnotu účtu 504 – Prodané zboží potom použil při výpočtu základu daně žalobkyně stanoveného podle pomůcek. Závěrem uvedl, že převzal veškeré ostatní ekonomické údaje (vyjma nákladu vynaložených na prodané zboží) z účetnictví žalobkyně, tj. tržby za prodej zboží, výkony, výkonovou spotřebu, osobní náklady, odpisy majetku, tržby z prodeje majetku, ostatní provozní výnosy a náklady, finanční výnosy a náklady
16. Žalobkyně se k těmto novým pomůckám vyjádřila podáními ze dne 18. 3. a 22. 3. 2015, v nichž obdobně jako v žalobě namítala, že jí použitá „metodika“ není jasná a rozporovala některá vstupní data, která žalovaný pro své výpočty použil.

17. Žalovaný poté vydal žalobou napadené rozhodnutí, v němž však nad rámec skutečností uvedených ve sdělení popsaném výše v odst. 14 neuvedl žádné další skutečnosti, jimiž by použité pomůcky více objasnil, zejména pokud jde o vstupní data použitá ve výpočtech.
18. Zdůvodnění použité „metody“, resp. pomůcek samotných, je však dle názoru krajského soudu nesrozumitelné. Krajský soud shodně s žalobkyní nerozumí tomu, jaký byl logický sled kroků, které žalovaný při stanovení daně podle pomůcek provedl. Žalovaným provedená a do tabulek zpracovaná analýza nákupů dle jednotlivých sortimentů s vyčíslením jejich procentního zastoupení vzhledem k celku, je sice přehledná, avšak žalovaný nezdůvodnil, o čem má tato analýza vypovídat a k čemu má být dále použita. Analýza byla tedy skutečně provedena bez jakékoli další návaznosti, bez jakéhokoli dalšího použití, bez jakékoli logické úvahy. Využití výsledků z této analýzy se nikde neobjevuje. Žalovaný přesvědčivě nezdůvodnil, proč za základ svých úvah měl vzít tzv. 3. verzi předložených sestav, když se jednalo o data, která byla předtím označena za neúplná a neprůkazná. Dále schází zdůvodnění toho, z čeho žalovaný dospěl, že se má tímto způsobem doměřená daň maximálně přiblížit realitě.
19. Pokud se snažil žalovaný v napadeném rozhodnutí použité pomůcky nějak objasňovat, činil tak toliko formou zdůrazňování povahy stanovení daně podle pomůcek jakožto formy kvalifikovaného odhadu, jemuž lze vytýkat toliko zjevné excesy.
20. Odůvodnění zvolených pomůcek je tedy dle závěru krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a současně vnitřně rozporné, neboť žalovaný na straně jedné setrvale zdůrazňuje, že účetnictví bylo žalobkyní vedeno zcela neprůkazně a neúplně, pročez nebylo možné stanovit daň dokazováním, na druhé straně z něj nyní jako z celku vychází a paradoxně jeho části prohlašuje za nezpochybněné.
21. Dle konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví je stanovení daně podle pomůcek na místě pouze tehdy, pokud z důvodu absence vedení řádných evidencí je obraz o hospodaření daňového subjektu prakticky zatemněn. Jen výjimečně a stěžejně si pak lze při stanovení daně podle pomůcek vystačit toliko s podklady doloženými da
22. S ohledem na výše uvedené závěry krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající ve výše popsaných nedostatcích jeho odůvodnění dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
23. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni však žádné náklady řízení dle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 30. května 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.