



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobkyně E.V.**, bytem ..., *zastoupené Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov* proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, **v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29.11.2016, čj. 51225/16/5200-10422-708855 a čj. 51226/16/5200-10422-708855**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2016, č.j. 51225/16/5200-10422-708855 a č.j. 51226/16/5200-10422-708855 se z r u š u j í a věci se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 21.771 Kč, do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Ing. Ladislava Kubici, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyně se žalobou vedenou u krajského soudu pod sp.zn. 57 Af 4/2017 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2016 čj. 51225/16/5200-10422-708855 (dále též jen „napadené rozhodnutí – rok 2008“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 22.1.2013 pod čj. 55928/13/2401-400747 (dále jen „dodatečný platební výměr – rok 2008“), jímž byla

žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 91.050 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 18.210 Kč.

Žalobou vedenou pod sp.zn. 57 Af 5/2017 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29.11.2016, čj. 51226/16/5200-10422-708855 (dále též jen „napadené rozhodnutí – rok 2009“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 22.1.2013, čj. 56056/13/2401-24801-400747 (*dále jen „dodatečný platební výměr – rok 2009“*), jímž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 244.860 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 48.972 Kč.

Usnesením zdejšího krajského soudu ze dne 16.3.2017, čj. 57 Af 5/2017-41, byly žaloby spojeny ke společnému projednání pod sp.zn. 57 Af 4/2017.

O odvolání žalobkyně proti oběma dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Karlovarský kraj (*dále jen „správce daně“*) bylo žalovaným poprvé rozhodnuto rozhodnutími ze dne 23.4.2014, čj. 10917/14-5000-14102-707678 a čj. 10918/14-5000-14102-707678, jimiž bylo odvolání žalobkyně zamítnuto a oba dodatečné platební výměry potvrzeny. Rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 4.8.2015, čj. 57Af 25/2014-53, byla obě rozhodnutí žalovaného zrušena a věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. Řízení o kasační stížnosti podané žalovaným bylo usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 18.11.2015, čj. 3 Afs 218/2015–22, zastaveno pro zpětvzetí kasační stížnosti. Dle tohoto usnesení vzal žalovaný kasační stížnost zpět po té, co se seznámil s obsahem správního spisu a odůvodněním napadeného rozsudku.

O odvolání žalobkyně bylo žalovaným znovu rozhodnuto touto žalobou napadenými rozhodnutími.

II. Důvody žaloby

Na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 4.8.2015 žalovaný rozhodl, že bude pokračováno v kontrole a budou požadovány další důkazní prostředky, které odmítl nebo neshromáždil v dosavadním daňovém řízení. Žalovaný proto uložil dílčí povinnosti správci daně. Na základě posouzení dalšího důkazního materiálu pak ještě vyzval žalobkyni, aby doložila skutečnosti ohledně nákupu zboží. Vzhledem k tomu, že daňové řízení bylo vedeno velmi zdlouhavě a od uvedeného zdaňovacího období uplynul poměrně dlouhý čas, navíc byly posuzovány příjmy dle § 10, nebylo v silách žalobkyně dostatečným způsobem dokládat podrobné a detailní přehledy ohledně nákupů. Přesto byly žalobkyní základní údaje pro vyměření správné daně předány (viz spisový materiál vedený žalovaným). Žalovaný došel k názoru, že je oprávněn překlasifikovat vyměření daně z dosavadního postupu dokazováním přechodem na pomůcky.

Dle žalobkyně žalovaný porušil zákon když:

a) V rozporu s dosavadním průběhem dokazování svévolně změnil způsob stanovení daně a vyloučil tak možnost dvoustupňového posuzování správního řízení ve věci vyměření daně,

jestliže zcela odlišný způsob hodnocení všech důkazů a princip stanovení daně uskutečnil odvolací orgán, jehož rozhodnutí nemá v řádném oprávněném prostředku kdo přezkoumat.

b) V rozporu s vyjádřením žalobkyně ke sdělení tohoto způsobu a výše daně, správní orgán nezohlednil a nijak se nevypořádal s věcnými námitkami ohledně uplatnění všech okolností k vybraným pomůckám žalovaného. Nebyly zohledněny nákladové položky, které jistě musely být vynaloženy a dle zákona k nim žalovaný měl přihlédnout a dospět i sám. Obecně zákon pro takovou činnost stanoví paušální výdaje ve výši 60 % a tedy sám předpokládá, že jen ve velmi ojedinělém případě by mohly být náklady k příjmům nižší. Pokud žalovaný dospěl svými pomůckami k nižšímu procentu výdajů než 60 %, je jeho úvaha nezákonná, protože nepřihlédl ke všemu, co svědčí ve prospěch žalobkyně. Dle žalobkyně bylo jedním ze základních výdajů poštovné za doručování zásilek. Žalobkyně tuto položku několikrát specifikovala ve svém vyjádření v průběhu daňového řízení. Dohledala účtenky od dopravy z USA, které dokumentují, že přepravní náklady jsou významnou položkou na jednotlivý obchodní případ. V příloze dokládá průřez z vybraných položek. Přihlédneme-li k množství balíčků, kterými mělo být zboží dopraveno, je zřejmé, že výdaje ve výši méně než 50 % deklarovaných žalovaných, jsou zcela nereálné a neblíží se správnému stanovení daně.

c) Stanovení daně dle pomůcek neobsahuje srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, které provozují v obdobném místě obdobnou činnost, a bylo by tak možné vzájemným srovnáním dojít ke správnému stanovení daně s ohledem na obvyklou výši zisku. Tento postup je výslovně uveden v § 98 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“*).

d) Celková výše daně byla vyměřena podobně neodborně a nepřesně jako v počátečních napadených platebních výměrech a je tedy zřejmé, že žalovaný postupoval systémem ne správného stanovení daně, ale zvolil takový princip, kterým se maximalizoval doměrek daně. Dochází tak k tomu, že pomůcky jsou voleny jako trest a nikoliv stanovení daně dostatečně správným způsobem, jak je uvedeno v judikatuře Nejvyššího správního soudu.

e) Žalovaný se nevypořádal s námitkou stanovit daň sjednáním, ačkoliv je tento způsob v případě nemožnosti (neschopnosti) stanovit daň dostatečně správně upřednostněn a nikoliv, jak žalovaný uvádí, jako prostředek zvláštní a nepoužitelný.

f) Dle žalobkyně nejde stanovit daň v rozporu s prvotním náhledem správního orgánu, kdy došlo k podřazení příjmů pod § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „zákon o dani z příjmů“*) a následně aplikovat na tento příjem stanovení daně dle pomůcek.

g) Daň za uvedené období je po všech úkonech žalovaného a době věnované řízení prekludovaná.

h) Dle žalobkyně došlo k doměření daně a následnému zamítnutí odvolání způsobem, který odporuje zákonu, daň nebyla vyměřena správně a ve správné výši. Napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná a odporují zákonem uložené pravomoci k postupu správce daně ve věci daňového řízení a zásahu do práv žalobkyně. V závěrech je rozhodování žalovaného

nepřezkoumatelné, protože nejsou uvedena fakta, která by vedla ke zpochybnění nebo vyvrácení důkazních prostředků předložených žalobkyní.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně a s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí navrhoval zamítnutí žaloby.

ad a) S odkazem na § 115 odst. 1 daňového řádu a rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007, uvedl, že v daném případě spočívala vada řízení v tom, že správce daně stanovil daň dokazováním, přestože pro tento postup nebyly splněny podmínky, proto tuto vadu žalovaný odstranil v odvolacím řízení. Zmínil dále, že je to také daňový subjekt, jehož aktivita, součinnost a jím předložené doklady určují, jakým způsobem bude daň stanovena.

ad b) Žalovaný měl za to, že se v odůvodnění napadených rozhodnutí vypořádal se všemi námitkami, které žalobkyně uvedla ve vyjádření ze dne 27.10.2016. Obdobně jako v odůvodnění napadených rozhodnutí zopakoval s odkazem na § 98 odst. 2 daňového řádu, z čeho vycházel při stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek.

Námítka týkající se paušálních výdajů ve výši 60 %, které dle tvrzení žalobkyně obecně zákon pro takovou činnost stanoví, označil za zcela irelevantní. K tomu uvedl, že dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, pokud neuplatní poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1 200 000 Kč. Vzhledem k tomu, že v daném případě jsou předmětem příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů, tedy ostatní příjmy, nelze uvažovat o použití výše zmíněného ustanovení, které se vztahuje na příjmy ze samostatné činnosti, konkrétně na živnostenské podnikání.

Ohledně výdajů uvádí Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 63/2011 (všechny rozsudky zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz – poznámka soudu): „Výdaje daňového subjektu by tedy bylo možné považovat za výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu pouze v případě, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek před zohledněním „jiných výhod“ vycházel pouze z příjmů a nezohlednil žádné výdaje. Tento závěr nepřímě vyplývá i ze samotného nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01....“ Žalovaný při stanovení daně zohlednil výdaje žalobkyně na pořízení předmětného zboží, které vypočetl pomocí průměrné obchodní přírážky. V souladu s judikaturou se proto nelze ztotožnit s námitkou žalobkyně, že výhodou, ke které mělo být v jejím případě přihlédnuto, je uznání dalších výdajů. Co se týče zohlednění i dalších okolností, které se týkají předmětného druhu podnikatelské činnosti (v žalobě uvedené poštovné a ve vyjádření č. j. 48034/16 uvedené praní, žehlení, balící materiál) považuje žalovaný za nutné uvést, že v souladu s výše uvedeným rozhodnutím není správce daně povinen tyto okolnosti sám vyhledávat. Ze spisového materiálu (a ani přiloženého ceníku) navíc nevyplynulo, že by žalobkyně předmětné výdaje realizovala a že by správce daně takové okolnosti v průběhu daňové kontroly nebo odvolacího řízení v součinnosti s žalobkyní zjistil.

ad c) Žalovaný v průběhu odvolacího řízení ověřoval subjekty podnikající podobným způsobem jako žalobkyně. Ve většině případů se jednalo o právnické osoby, osoby vedoucí účetnictví nebo plátce DPH. Obchodování fyzické osoby zjistil žalovaný pouze ojediněle, navíc s více předměty podnikání v kontrolovaných obdobích, nebo zjistil fyzické osoby, které deklarují menší obrat než žalobkyně, činnost provozují jako podnikání, nebo neuplatňují u příjmů dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů výdaje. Srovnání s takovými subjekty by nemohlo vést k dostatečně spolehlivému stanovení daně, které vyžaduje dikce zákona. Žalovaný upozornil, že § 98 odst. 3 daňového řádu má demonstrativní charakter (srov. „zejména“). Pomůckou tedy může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem, jenž umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). Správce daně tedy není povinen jako pomůcku pro stanovení daně použít srovnání s jinými daňovými subjekty, pokud by tomu tak bylo, mohlo by to vést v mnoha situacích až k absurdním závěrům, kdy by správce daně kvůli tomuto pravidlu nemohl pomůcky použít vůbec. Je tedy na úvaze správce daně, zda použije jako pomůcku (či některou z pomůcek) srovnání s jinými daňovými subjekty. Při této úvaze je však správce daně vázán tím, že musí daň alespoň dostatečně spolehlivě stanovit pomocí zvolených pomůcek, což se v daném případě, i bez použití srovnání, stalo.

ad d) Žalovaný se neztotožnil s názorem žalobkyně, že daň byla vyměřena neodborně a nepřesně za účelem maximalizovat doměrek. Odkázal na napadená rozhodnutí a spisový materiál s tím, že provedl rozsáhlé šetření za účelem stanovit daňovou povinnost tak, aby se co nejvíce blížila realitě (tj. takové daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Při výpočtu průměrné obchodní přírážky použil ve prospěch žalobkyně nejvyšší zjištěnou nákupní cenu zboží a další skutečnosti. Nesouhlasil s tím, že jsou pomůcky voleny jako trest a nikoliv pro stanovení daně dostatečně správným způsobem. Pokud by žalovaný za daného skutkového stavu nepřistoupil v souladu s konstantní judikaturou ke stanovení daně podle pomůcek a stanovil daňovou povinnost dokazováním s tím, že by neuznal žádné výdaje související s dosaženými zdanitelnými příjmy, postupoval by nejen v rozporu s § 92 daňového řádu, ale také v rozporu s § 5 odst. 1 a § 1 odst. 2 daňového řádu. Nelze totiž připustit, aby daňovým subjektem uplatněné výdaje, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pominuty. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela nutně vynaloženy. Z uvedeného tedy vyplývá, že pomůcky nemohly být voleny jako trest, jelikož k volbě tohoto způsobu došlo v souladu se zákonem a konstantní judikaturou.

ad e) Sjednání daně dle § 98 odst. 4 daňového řádu je poslední náhradní způsob, nelze-li daň stanovit dokazováním a nelze ji ani dostatečně spolehlivě stanovit za použití pomůcek. Zákonnou podmínkou jeho užití je vyloučení možnosti užití předchozích způsobů (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). Sjednání daně je možno považovat za poslední a výjimečný prostředek stanovení daně, který je využíván okrajově. V daném případě byly splněny všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 4 daňového řádu, s jejichž naplněním se žalovaný detailně vypořádal v odůvodnění napadeného

rozhodnutí. Nejsou zde dány okolnosti, které by vylučovaly možnost stanovit daň dostatečně spolehlivě za použití pomůcek.

ad f) Zařazení příjmu pod § 10 zákona o daních z příjmů nebrání tomu, aby byla daň stanovena dle pomůcek. Tímto způsobem lze stanovit daň při naplnění předpokladů stanovených zákonem, a to bez ohledu na typ daně. Tím spíše lze tento způsob stanovení daně použít bez ohledu na podřazení příjmu podle zákona o dani z příjmů (např. příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku atd.).

g) Dle žalovaného daň není prekludována a v odůvodnění napadených rozhodnutí detailně rozebral všechny skutečnosti, které měly vliv na běh lhůty. Tuto argumentaci ve vyjádření k žalobě zopakoval.

h) Napadená rozhodnutí jsou zcela přezkoumatelná. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, vypořádal se s důvody, pro které nelze předložené důkazní prostředky osvědčit za důkaz prokazující výši prokazatelně vynaložených výdajů vztahujících se k příjmům dle § 10 zákona o daních z příjmů.

IV. Replika žalobkyně

Žalovaný se nedostatečně vypořádal s námitkou ohledně nákladů s ohledem na výši doměřovaných příjmů. Žalobkyně doložila a tvrdila, že podstatnou složkou výdajů na prodej jsou distribuční náklady na poštovné a balné. S tímto argumentem se žalovaný nezabýval a pouze uvádí, proč tak činit nemusí. Pojem zákona „zejména“ znamená ultimativní příkaz použít především tato kritéria. Pokud se nepoužijí, musí to být řádně zdůvodněno. Demonstrativní výčet se v zákonech uvádí slovy „například“, „a podobně“, „obvykle“. Přestože pojem „zejména“ není chápán jako ryzí taxativní výčet, neznamená ani libovůli k použití či výběru a opomenutí vyjmenovaných položek. Užití zákonem předestřené postupu musí žalovaný řádně odůvodnit a to především v situaci, kdy se od tohoto postupu odchyluje podstatným způsobem. Pokud tak nečiní, je jeho postup nepřezkoumatelný, nezákonný, zatížený neodůvodněnou libovůlí při interpretaci a užití zákona.

Sdělení, že je sjednání daně zcela okrajovým a výjimečným způsobem, je pouze prohlášením žalovaného, jestliže je to naopak žalovaný, kdo je nadán pravomocí takový postup užít. Pokud žalovaný poukazuje, že jej sám nepoužívá, není to argument, ale přiznání, že tak o své libovůli nepostupuje. Je v rozporu se smyslem zákona nepoužít ke správnému stanovení výše daně tento postup, zvláště ve velmi sporných případech. Že jde v daném případě o sporné posuzování způsobu stanovení daně, je doloženo především samotným žalovaným. V jednom stupni žalovaný dlouhou dobu postupuje způsobem dokazování a stanovování daně dle důkazů. Dokonce tak obhájí svůj postup i v prvním kole soudního jednání. Teprve po zrušujícím rozsudku tohoto postupu volí zcela opačné řešení. Dle žalobkyně tak postupuje právě s ohledem na nižší práva žalobkyně při nápravě nezákonně doměřené daně. O pouhé snaze zkrátit možnosti obrany svědčí i to, že se stanovená daň podle pomůcek téměř shoduje s daní stanovenou chybným dokazováním. Stanovení daně sjednáním přitom umožňuje dojít ke konsensu ve výši daně a zakotvuje konečné a neměnné řešení sporu o výši daně v úrovni vlastního daňového řízení. Toto je racionální s ohledem na správu daně, zatěžování orgánů

odvoláními nebo žalobami. To, že žalovaný tvrdí, že tento způsob se nepoužívá, je však jeho vlastním pochybením, zvláště, přihlédne-li se k počtu žalob a jejich konečný výsledek s dopadem na zrušení rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný k námitce prekluze lhůty k doměření daně argumentuje ustanovením § 148 odst. 2 daňového řádu. Ústavní soud v nálezu ze dne 15.9.2015, sp.zn. Pl.ÚS 18/14, uveřejněném pod č. 299/2015 Sb., v bodě 46 označuje prodloužení lhůty o jeden rok pouhým doručením sdělení o nové výši daně za diskutabilní ohledně ústavnosti. Je tedy na zvážení soudu, zda se přikloní i k této myšlence, s ohledem na možné shledání neústavnosti tohoto ustanovení zákona. V takovém případě by došlo k prekludování lhůty pro vyměření daně za uvedené období a napadené rozhodnutí žalovaného by bylo nezákonné včetně vlastního platebního výměru.

V. Vyjádření účastníků při jednání soudu

O věci samé rozhodl soud k návrhu žalobkyně po provedeném jednání, kterého se zúčastnil zástupce žalobkyně a pověřený zaměstnanec žalované. Účastníci při jednání soudu setrvali na svých dosavadních argumentacích.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Žalobu soud shledal důvodnou.

Právní hodnocení

Ad a)

Námitka, že žalovaný v rozporu s dosavadním průběhem dokazování svévolně změnil způsob stanovení daně a vyloučil tak možnost dvoustupňového posuzování vyměření daně, je nedůvodná.

Podle § 115 odst. 1 daňového řádu: „*V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*“

V daňovém řízení platí primárně princip apelace, který umožní odvolateli docílit řešení přímo před orgánem druhého stupně bez nutnosti vracet se zpět k orgánu prvního stupně. Tento

princip odpovídá charakteru daňového řízení, které se na rozdíl od řízení soudního nevěnuje primárně právnímu posouzení věci, nýbrž skutkovému posouzení, které je dokládáno často značnou kvantitou důkazních prostředků, které je možné v průběhu řízení doplňovat. Odvolací orgán je podle § 115 odst. 1 daňového řádu oprávněn vlastním dokazováním doplnit (a to často výrazným způsobem) proces započatý u správního orgánu prvního stupně. Zachována je mu možnost v určitých případech, kdy to bude v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomii řízení (především z kapacitních důvodů), požádat správce daně prvního stupně o provedení jednotlivých úkonů v dokazování, zejména pokud půjde o odstranění vad v předchozím dokazování (*viz důvodová zpráva k § 115 odst. 1 daňového řádu*).

Specifikem daňového odvolacího řízení je, že odvolací orgán nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Možnost zrušení rozhodnutí je omezena pouze na situaci, kdy napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, a současně se zrušením rozhodnutí odvolací orgán rozhoduje o zastavení řízení. Je proto vyloučeno, aby správce daně prvního stupně pokračoval po zrušení daňového rozhodnutí v daňovém řízení a ve věci znovu rozhodl. K těmto závěrům dospěla soudní judikatura již při výkladu předmětných ustanovení zákona o správě daní a poplatků (*viz žalovaným citované usnesení rozšířeného senátu ze dne 14.4.2009, čj. 8 Afs 15/2007-75*). Rozhodnutím odvolacího orgánu dílčí daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí nebo postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraňovány v rámci odvolacího řízení. Je-li rozhodnutí napadeno odvoláním, může vady řízení nebo vady rozhodnutí odstranit především sám správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, a může vydat rozhodnutí, kterým odvolání plně či částečně vyhoví. Podmínky pro vydání autoremedurního rozhodnutí jsou stanoveny v § 113 daňového řádu. Odstraňuje-li vady prvostupňového řízení a rozhodnutí odvolací orgán, je nadán stejným okruhem oprávnění, které má správce daně v řízení v prvním stupni. Je oprávněn provádět dokazování, a to jak k návrhu odvolatele obsaženému v odvolání, tak i z vlastní iniciativy, vyjdou-li v odvolacím řízení najevo nové skutečnosti, které odvolatel neuplatnil. Odstraňovat vady řízení a rozhodnutí může odvolací orgán bez ohledu na to, jaké rozhodnutí přezkoumává, tedy může tak činit jak v případě, kdy byla daň stanovena dokazováním, tak i tehdy, byla-li daň stanovena podle pomůcek. Pokud se v odvolacím řízení ukáže, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, je na odvolacím orgánu, aby doplnil dokazování o potřebné důkazy a změnou rozhodnutí stanovil daň na základě výsledků dokazování. Pokud se naopak v rámci odvolacího řízení ukáže, že daň nebylo možno stanovit dostatečně spolehlivě dokazováním, je na odvolacím orgánu, aby si opatřil potřebné pomůcky a stanovil daň i bez součinnosti s daňovým subjektem za pomoci pomůcek. Provádět doplnění dokazování nebo odstraňovat vady řízení může odvolací orgán podle svého uvážení sám anebo tuto povinnost může uložit správci daně. Bude-li doplnění dokazování provádět správce daně, pak by měl odvolací orgán v rámci uložení této povinnosti správci daně jednoznačně specifikovat, jaké vady řízení je třeba napravit a jaké důkazy je třeba provést, aby poté, kdy správce daně toto provede, měl shromážděny potřebné podklady pro své rozhodnutí (*viz systém ASPI, komentář k KO280-2009CZ, Dokazování v odvolacím řízení, Marie Žišková*).

V daném případě se u žalobkyně jednalo o zdanění příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to o ostatních příjmech, při kterých dochází ke zvýšení majetku, kterými byly příjmy z příležitostných činností – z prodeje zboží prostřednictvím internetového portálu Aukro.cz.

Podle § 10 odst. 4 věta první a druhá zákona o daních z příjmů: *Základem daně (dílním základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu uvedeným v odstavci 1 vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.*

Předchozí zrušující rozsudek zdejšího krajského soudu ze dne 4.8.2015, čj. 57Af 25/2014-53, byl odůvodněn tím, že žalobkyně dokládala určité výdaje související s jejími příjmy a pokud vykazovala příjem z prodaného zboží a prokázala, že zboží prodávala prostřednictvím internetového portálu Aukro, splnila svoji důkazní povinnost ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu v návaznosti na § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, když předložila správci daně kopie dokladů, jimiž prokazovala v daňových přiznáních uplatněné výdaje jako výdaje daňově uznatelné. Žalovaný však v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu za tohoto stavu dokazování nesprávně konstatoval, že žalobkyně v daňovém řízení dostatečně neprokázala faktické vynaložení deklarovaných výdajů a jejich uplatnění v souladu s § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Pokud měl žalovaný nadále pochybnosti o výši žalobkyní uplatněných výdajů jako výdajů daňově uznatelných, měl žalobkyni předložené důkazy relevantním způsobem zpochybnit a vyvrátit obranu žalobkyně. Důkazní břemeno se tak ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přesunulo na stranu žalovaného, kterému se však nepodařilo relevantním způsobem věrohodnost žalobkyní předložených dokladů o nákupu zboží vyvrátit. Krajský soud proto dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, porušili zásadu volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu) a dospěli k nesprávnému závěru, že žalobkyně neprokázala, že výdaje vykázané v daňových přiznáních za rok 2008 a 2009 prokazatelně vynaložila v souvislosti s dosaženými příjmy, na základě předložených dokladů za nákup textilního zboží tak, jak deklarovala. Toto procesní pochybení mohlo mít a mělo vliv na zákonitost obou tehdy žalobou napadených rozhodnutí.

Z obsahu správního spisu a z odůvodnění nyní žalobou napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný po zrušení obou předcházejících rozhodnutí soudem pokračoval v odvolacím řízení. V souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu žalovaný požadoval, aby správce daně žalobkyni vyzval k přiřazení výdajů doložených v průběhu daňové kontroly k jednotlivým dosaženým příjmům dle § 10 zákona o daních z příjmů (v daném případě za zdaňovací období roků 2008 a 2009).

Správce daně postupoval podle § 92 odst. 3 daňového řádu, který stanoví: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“ A dále podle odst. 4 tohoto ustanovení, podle něhož: „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“ Postupoval také podle § 113 odst. 2 daňového řádu, kde je stanoveno: „*Nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním*

napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony.“

Na základě uvedených ustanovení daňového řádu správce daně žalobkyni vyzval k prokázání přímé souvislosti výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů z prodeje zboží (výzva ze dne 13.6.2016, čj. 588117/16/2401-60561-402689). Žalobkyně předložila vytištěné e-maily obsahující komunikaci mezi ní a paní J.P. v letech 2008 – 2010 (odpověď ze dne 27.7.2016 a 5.8.2016). Následně žalobkyně sdělila, že se jednalo o nákupy a prodeje podřazené pod § 10 zákona o daních z příjmů, tudíž výdaje nebyly vedeny jako např. u daňové evidence nebo účetnictví podnikající osoby. Uvedla, že k předmětným nákupům byla dohledána elektronická korespondence, kde jsou zmiňovány nákupy, případně i položky o dodávkách a nákupu a částky, které odpovídají následně prodávanému zboží, je zde sdělení o druhu zboží a částce, která odpovídá předloženým dokladům. Druh zboží je možné ztotožnit s evidencí prodeje, jak je správci daně už známo z výstupů portálu AUKRO. Předmětná korespondence tak dokládá vztahy mezi prodejem a nabývací cenou uplatněnou v rámci nákupu zboží. V uvedeném nákupu je různý sortiment, ale je zřejmé, že bylo nakupováno a prodáváno v krátkém časovém období a část zboží zůstávalo jako zásoba pro prodej v dalším roce.

Na jednotlivých e-mailech je vždy uveden přílohou dokument ve tvaru PDF s číslem, který ve všech případech odpovídá číslu dokladu předloženému žalobkyní v průběhu daňové kontroly [dokladům vystaveným dodavatelem Becker Surfoards Malibu, Gear For Surf, Beach & Skate, 23755 W. Malibu Rd. Malibu, CA 90265, 310-456-7155 (dále jen „Becker“) a dodavatelem T.J.Maxx, 24 Peninsula Ctr, Roling Hills Estates, CA90274 (dále jen „T.J.Maxx“)]. Správcem daně k tomu bylo zjištěno, že množství nakoupeného zboží deklarovaného na těchto dokladech neodpovídá prodanému množství zboží dle příjmů zjištěných na bankovních účtech žalobkyně. Obsahem e-mailové korespondence jsou informace zasílané žalobkyni paní J.P. o zboží, které nakoupila. Někde jsou uvedeny částky, které zaplatila. V některých je uvedeno, že již peníze utratila a potřebuje poslat další. V některých jsou uvedeny druhy nakoupeného zboží a v některých informace o tom, kdo by mohl zboží přivést. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že tato korespondence sama o sobě neprokazuje skutečnou výši výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení příjmů, které byly zjištěny na bankovních účtech žalobkyně, ani skutečnost, že se jedná o výdaje prokazatelně vynaložené za nákup zboží prodaného žalobkyní následně na portálu Aukro.cz.

Podstatné rovněž je, že správce daně vycházel z příjmů na bankovních účtech žalobkyně, na které byly připisovány příjmy z prodeje na portálu Aukro a nikoliv z evidencí portálu Aukro, a to jednak z důvodu možnosti obchodování žalobkyně pod více „nicks“ a jednak z důvodu, že při registraci na portálu Aukro tento zprostředkovatel prodeje neověřuje registrační údaje prodejce pro jednotlivé „nicks“ (jedna osoba může vystupovat na portálu Aukro pod jiným jménem). Tvzení žalobkyně, že bylo nakupováno a prodáváno v krátkém časovém období a část zboží zůstávala jako zásoba pro prodej v dalším roce, shledal správce daně v rozporu se zjištěními, že dle předložených dokladů žalobkyně v letech 2008-2010 vykázala příjmy z prodeje 3.644 ks zboží, avšak jako výdaj za tyto roky předložila doklady o nákupu 5.715 ks zboží od dodavatele T.J.Maxx a 143 kartonů zboží od dodavatele Becker a přesto k 31.12.2010 vykázala nulový stav zásob. Na dosažení příjmů proto nemohly být uplatněny

výdaje ze všech dokladů, které žalobkyně předložila, neboť v takové výši nemohly být vynaloženy k dosažení příjmů ve zdaňovacích obdobích roků 2008 – 2010. Z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně neprokázala skutečnou výši výdajů vynaložených na dosažení příjmů zjištěných na jejích bankovních účtech. Neprokázala, že se jedná o výdaje vynaložené na nákup zboží následně prodaného na portálu Aukro.cz. a že množství nakoupeného zboží odpovídá množství prodaného zboží. Žalovaný proto dospěl ke zcela správnému závěru, že žalobkyně nesplnila svoji důkazní povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť nepředložila důkazní prostředky, kterými by ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o dani z příjmů prokázala výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení příjmu podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roků 2008 a 2009.

Na základě doplněného odvolacího řízení dospěl správce daně k závěru, že v daném případě nelze stanovit daňovou povinnost za předmětná zdaňovací období dokazováním. Proto zajistil pomůcky ke stanovení daně pomůckami postupem podle § 98 daňového řádu. Žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně a konstatoval, že žalobkyní v rámci pokračování odvolacího řízení předložené důkazní prostředky nelze osvědčit za důkazy prokazující výši prokazatelně vynaložených výdajů vztahujících se k příjmům dle § 10 zákona o daních z příjmů ve zdaňovacích obdobích roků 2008 a 2009. Žalovaný proto v rámci odvolacího řízení učinil závěr, že je nutno stanovit daňovou povinnost postupem podle § 98 daňového řádu za použití pomůcek.

Se závěrem žalovaného se krajský soud ztotožňuje, neboť má za to, že žalobkyní předložené vytištěné e-maily obsahující komunikaci mezi ní a paní J.P. nebyly těmi důkazy, které by doplnily důkazy shromážděné v předchozím daňovém řízení (jež byly soudem posouzené jako nedostatečné) a ve svém souhrnu v souladu s § 10 odst. 4 věta první a druhá zákona o daních z příjmů prokazovaly, který konkrétní příjem lze snížit o který konkrétní výdaj prokazatelně vynaložený na jeho dosažení. Není proto správné tvrzení žalobkyně v žalobě, že žalovaný „v rozporu s dosavadním průběhem dokazování svévolně změnil způsob stanovení daně“.

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

Vzhledem k tomu, že po dokazování, které proběhne před odvolacím orgánem, bude vydáno rozhodnutí konečné (pravomocné), a subjekt nespokojený s jeho výsledkem bude nucen proti výsledku brojit u soudu, eventuálně se pokusí o využití mimořádných opravných prostředků, je v § 115 odst. 2 daňového řádu poskytnut oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Odvolateli tak bude umožněno, aby se vyjádřil k provedenému dokazování (ke zjištěným skutečnostem a důkazům, které je prokazují), případně navrhl jeho doplnění. Obdobně musí odvolací orgán postupovat i v případě, že dospěje k jinému právnímu názoru v dané věci, nežli měl správce daně prvního stupně, a tato změna by měla za následek zhoršení postavení odvolatele. Odvolatel je tak při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími

tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum. Prostor pro dialog vytýčený v § 115 odst. 2 daňového řádu však nemůže být zneužit pro obstrukce v odvolacím řízení, proto je v § 115 odst. 3 daňového řádu stanovena maximální možná délka, kterou lze odvolateli stanovit pro jeho vyjádření, a to bez možnosti žádat její prodloužení. K tomuto vyjádření bude odvolatel povolan buďto písemnou výzvou, nebo přímo na jednání se správcem daně (*viz důvodová zpráva k § 115 odst. 2 daňového řádu*).

Daňový řád stanoví postup odvolacího orgánu i pro případ, kdy se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, bude-li výsledek pro daňový subjekt nepříznivý. Pokud by odvolací orgán povinnosti seznámit odvolatele nedostál, zatížil by odvolací řízení vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o odvolání, a bylo-li by rozhodnutí napadeno žalobou, soud ve správním soudnictví by musel rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Pokud jde o doplňované dokazování, má odvolací správní orgán povinnost, dříve než vydá rozhodnutí, daňový subjekt seznámit s právním názorem odlišným od právního názoru správce daně prvního stupně, který ovlivní rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele. Toto seznámení je jakýmsi „předběžným odůvodněním“ rozhodnutí, které odvolací orgán hodlá následně vydat. V seznámení odvolatele s odchýlným právním názorem musí odvolací orgán jasně a srozumitelně uvést, v čem a z jakých důvodů se jeho právní hodnocení skutkového stavu liší od právního názoru prvostupňového správce daně a jaké konkrétní důsledky tento změněný právní názor bude mít na výrok rozhodnutí. Tato povinnost má zabránit vydání pro odvolatele překvapivého rozhodnutí, které bude pro něho nepříznivé, a je tak reakcí na to, že odvolací řízení je ovládáno zásadou reformace in peius, tj. neomezuje odvolací orgán při přezkumu na odvolací námitky a návrhy odvolatele i v jeho neprospěch (§ 114 odst. 2 a 3 daňového řádu). V této souvislosti je třeba si položit otázku, jaké rozhodnutí je třeba považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Bude to takové rozhodnutí, kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil). Povinnost seznámit odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy stíhá odvolací orgán bez ohledu na to, zda doplnění dokazování prováděl odvolací orgán sám anebo jím dožádaný správce daně. Tak je tomu proto, že činnost správce daně se v rámci jím prováděných úkonů omezuje pouze na provádění dokazování v intencích pokynů odvolacího orgánu a jen odvolacímu orgánu náleží provedené důkazní prostředky hodnotit a na jejich základě činit závěry o skutkových zjištěních. Daňový řád nestanoví, jakým způsobem má odvolací orgán realizovat seznámení odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy či odlišným právním názorem. Odvolací orgán tak bude moci učinit písemně nebo předvolat odvolatele k ústnímu jednání a v protokolu o ústním jednání zachytit obsah seznámení. Z daňového řádu však nevyplývá pro odvolatele povinnost se k ústnímu jednání dostavit, jeho účast nelze vynutit a neúčast odvolatele na ústním jednání nezabavuje odvolací orgán povinnosti seznámení provést. Bude proto vhodnější, aby odvolací orgán volil písemnou formu seznámení odvolatele. Písemná forma seznámení se jeví vhodnější i z toho důvodu, že obsahem seznámení musí být veškerá nová skutková zjištění a hodnocení všech provedených důkazů, a odvolací orgán tak má možnost větší kontroly toho, že některá zjištění či nové důkazy při seznámení nepomine (*viz systém ASPI, komentář k KO280-2009CZ, Dokazování v odvolacím řízení, Marie Žišková*).

Se svým závěrem o stanovení daně podle pomůcek seznámil žalovaný zástupce žalobkyně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu písemně (písemnost ze dne 19.10.2016, čj. 46134/16/5200-10422-708855) a žalobkyni vyzval k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Zástupce žalobkyně uplatnil námitky (podané dne 27.10.2016, zaevidované pod čj. 48034/16), se kterými se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal (viz strana 12 napadeného rozhodnutí).

Žalovaný postupoval v rámci pokračujícího odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Není proto správné tvrzení žalobkyně v žalobě, že žalovaný svým postupem „vyloučil možnost dvoustupňového posuzování správního řízení ve věci vyměření daně, jestliže zcela odlišný způsob hodnocení všech důkazů a princip stanovení daně uskutečnil odvolací orgán, jehož rozhodnutí nemá v řádném oprávněném prostředku kdo přezkoumat“. V daňovém řízení byla žalovaným přezkoumávána zákonnost rozhodnutí o stanovení daně dokazováním. V průběhu pokračujícího odvolacího řízení žalovaný dospěl k závěru, že není možné daň stanovit dokazováním, neboť ze strany žalobkyně nebyly doloženy za příslušná zdaňovací období kompletně doklady o příjmech a s nimi souvisejících výdajích. Žalovaný současně dospěl k závěru, že není důvod přistoupit ke sjednání daně, neboť měl za to, že daň lze dostatečně spolehlivě stanovit za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně byla seznámena jasně a srozumitelně s důvody, proč nelze daň stanovit dokazováním a s důsledkem z toho plynoucím, kterým bylo stanovení daně za použití pomůcek, seznámena byla s konstrukcí pomůcek (viz Výpočet stanovení daně za použití pomůcek za jednotlivá zdaňovací období).

Zástupce žalobkyně ve vyjádření krom jiného namítal, obdobně jako nyní v žalobě, že v odvolacím řízení nelze bez dalšího změnit způsob stanovení daňové povinnosti, neboť daňový subjekt nemá možnost obrany na přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu. K tomu žalovaný uvedl: „*Vady v postupu řízení je odvolací orgán oprávněn napravovat dle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, které uvádí, že v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Postup podle ust. § 115 odst. 1 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. Jak v řízení stanovícím daň dokazováním, tak i podle pomůcek se mohou vyskytovat vady, které musí být odstranitelné přímo v odvolacím řízení.*“ Uvedená argumentace žalovaného je správná a je v souladu s tím, co bylo záměrem zákonodárce v souvislosti s § 115 odst. 1 daňového řádu.

ad b)

Důvodnou shledal soud námitku, že v rámci konstrukce pomůcek nebyly zohledněny nákladové položky, které dle žalobkyně musely být vynaloženy – konkrétně např. poštovné za doručování zásilek.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí konstatoval, že správce daně při stanovení základu daně za použití pomůcek postupoval v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu, když

snížil daň vypočtenou podle § 16 zákona o daních z příjmů o slevu dle § 35 ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 24.840,- Kč (na poplatníka) a o slevu dle § 35ba odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů ve výši 4.020,- Kč (na studenta).

Dále žalovaný při posouzení, zda daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, správně konstatoval, že daňový řád nedefinuje pojem „dostatečně spolehlivě“, ale s ohledem na kontext této právní úpravy dovodil, že se jedná „o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, tj. mělo by se jednat o takovou daň, která se pokud možno bude co nejvíce blížit realitě.“ Konstrukce pomůcek pro jednotlivá zdaňovací období je uvedena v přílohách č. 1 a 2 písemnosti „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“.

Při stanovení zdanitelných příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů vycházel správce daně v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu především z důkazních prostředků, které nebyly v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení zpochybněny, tj. ze zdanitelných příjmů, které žalobkyně obdržela v předmětném zdaňovacím období na bankovní účty. Výdaje ke zjištěným příjmům stanovil správce daně v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu pomocí vypočtené průměrné obchodní příirážky. Při výpočtu obchodní příirážky vycházel správce daně z nákupních cen jednotlivých druhů zboží zjištěných z předložených dokladů, neboť zboží deklarované na dokladech (pořízené žalobkyní nebo dle e-mailové korespondence paní J.P.) bylo pořízeno v dané době a místě, jak uváděla žalobkyně. Při výpočtu obchodní příirážky zboží správce daně použil ve prospěch žalobkyně nejvyšší zjištěnou nákupní cenu daného zboží (zjištěnou z předložených dokladů). Pro přepočet cizí měny správce daně použil ve smyslu § 38 zákona o daních z příjmů jednotný kurz za zdaňovací období roku 2008 ve výši 17,11 Kč / USA dolar (Pokyn D-321) a roku 2009 ve výši 19,06 Kč/USA dolar (Pokyn D-337).

Ke stanovení obchodní příirážky u jednotlivého druhu zboží bylo nutno znát prodejní cenu, kterou však nebylo možné přesně zjistit (spárovat výdaj a dosažený příjem). Prodejní cena jednotlivého druhu zboží (např. „svetr“) byla proto stanovena výpočtem ze všech dohledatelných údajů o prodejních cenách podobného zboží na bankovních účtech žalobkyně (uvedena jsou tři čísla bankovních účtů žalobkyně), a to po vyřazení nejvyšší a nejnižší zjištěné prodejní ceny jako aritmetický průměr. Průměrná obchodní příirážka byla takto vypočtena za rok 2008 ve výši 109 % (tj. výdaje na pořízení 403.189,- Kč při zdanitelných příjmech 842.664,- Kč) a za rok 2009 ve výši 99 % (tj. výdaje na pořízení 940.644,- Kč při zdanitelných příjmech 1.871.882,- Kč). Jako výdaj prokazatelně vynaložený na dosažení zdanitelných příjmů byly zohledněny poplatky hrazené společností Aukro s.r.o. (v roce 2008 ve výši 27.000,- Kč a v roce 2009 ve výši 7.573,- Kč). Výdaje podle § 10 zákona o daních z příjmů tak v roce 2008 činily 430.189,- Kč (403.189 + 27.000) a v roce 2009 činily 948.217,- Kč (940.644 + 7.573,- Kč).

Soudy ve správním soudnictví konstantně judikují, že daňový subjekt může při stanovení daně za použití pomůcek napadat v rámci odvolacího řízení a následně v řízení před správním

soudem pouze to, zda jsou zvolené pomůcky přiměřené a zda je daň podle těchto pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.

Žalobkyně ve vyjádření ze dne 27.10.2016 odkazovala na § 98 odst. 2 daňového řádu, podle něhož: „*Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*“ Dle žalobkyně se žalovaný nevyjádřil k žádným dalším nákladům, které s uvedeným prodejem souvisí, proto jsou rozhodnutí nepřezkoumatelná. Uvedla, že se k prodejní činnosti váží další výdaje uváděné v korespondenci s příbuznými a výdaje, které v daňovém řízení označila. Konkrétně zmínila poštovní náklady při přímém posílání koncovému zájemci do ČR z USA, balicí materiál a vyřizování reklamací. I když se u fyzické osoby k hodnotě vlastní práce nepřihlíží, musely při obstarání prodeje tolika kusů vznikat další režijní náklady při uskladnění, praní, žehlení, protože docházelo k nákupu zboží v balících, kde textilie získá nepříjemný pach a je pomačkaná (zmínila spotřebu elektrické energie). Nic z těchto nákladů při výpočtu pomůcek žalovaný nezohlednil, ačkoliv k tomu zákon přímo nabádá a v obchodní činnosti s textilem se běžně uvádí, že režie dopravy, skladování, expediční náklady apod. tvoří až 60 % z hodnoty prodeje a výsledná marže je na prodeji cca 40 % proti nákupu.

Ohledně námitky týkající se paušálních výdajů ve výši 60 %, které dle tvrzení žalobkyně obecně zákon pro takovou činnost stanoví, žalovaný zcela správně argumentoval § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, kde je stanoveno, neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje ve výši 60 % z příjmů ze živnostenského podnikání; nejvýše lze však uplatnit výdaje do částky 1.200 000 Kč, s tím, že v daném případě jsou předmětem stanovení daně příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů, tedy ostatní příjmy, proto nelze uvažovat o použití zmíněného ustanovení, které se vztahuje na příjmy ze samostatné činnosti, konkrétně na živnostenské podnikání.

Obdobné ustanovení jako je § 98 odst. 2 daňového řádu obsahoval také zákon o správě daní a poplatku v ustanovení § 46 odst. 3, k jehož aplikaci existuje bohatá judikatura Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Na tomto místě soud zmiňuje nálezy Ústavního soudu ze dne 20.11.2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, ve kterém se Ústavní soud vyjádřil ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny, a uvádí: „*Za takové výhody lze považovat příkladmo okolnosti, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. To, zda správce daně takovou skutečnost zohlednil, je pak skutečností, kterou v rámci přezkumu zákonnosti musí hodnotit odvolací orgán v rámci odvolacího řízení.*“ Obdobné platí i při aplikaci § 98 odst. 2 daňového řádu. V rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek musí i soud ve správním soudnictví posoudit, zda správní orgán takovou skutečnost v souladu s tímto ustanovením zohlednil či nezohlednil, a zda svůj postup řádně odůvodnil.

Žalobkyně na porušení § 98 odst. 2 daňového řádu v souvislosti s konstrukcí pomůcky stanovující výši výdajů vynaložených na dosažení příjmů poukázala, avšak žalovaný se s touto námitkou řádně nevypořádal.

Správnou není argumentace žalovaného, podle níž se nelze ztotožnit s námitkou, že výhodou, ke které mělo být přihlédnuto, je uznání dalších výdajů. Nepřípadný je v té souvislosti odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2012, čj. 8 Afs 63/2011 – 74, kde je uvedeno: „*Výdaje daňového subjektu by tedy bylo možné považovat za výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu pouze v případě, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek před zohledněním „jiných výhod“ vycházel pouze z příjmů a nezohlednil žádné výdaje. Tento závěr nepřímo vyplývá i ze samotného nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01....*“ Námitku nelze označit za irelevantní, jak to učinil žalovaný, s tím, že správce daně zohlednil při stanovení daně výdaje na pořízení předmětného zboží (vypočtené pomocí průměrné obchodní přírážky). K námitce, že měl žalovaný zohlednit i další okolnosti týkající se předmětného druhu podnikatelské činnosti (např. poštovné, balicí materiál, výdaje spojené s praním a žehlením a další), žalovaný nesprávně uvedl, že správce daně není povinen tyto okolnosti sám vyhledávat a že ze spisového materiálu (ani z přiloženého ceníku) navíc nevyplynulo, že žalobkyně předmětné výdaje realizovala a že by správce daně takové okolnosti v průběhu daňové kontroly nebo odvolacího řízení v součinnosti s žalobkyní zjistil.

Naopak případnou je následná argumentace žalovaného, že není možné s obecnou platností určit hranici „dostatečné spolehlivosti“, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. K tomu žalovaný citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.5.2011, čj. 8 Afs 69/2010-103, kde je uvedeno: „*Dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti*“. Uvedené žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí citoval, avšak při stanovení výdajů oproti příjmům za použití pomůcek podle okolností daného případu nepostupoval.

Pokud správce daně, a zde odvolací orgán, přistoupí ke stanovení daně za použití pomůcek, musí si nejprve učinit jednoznačný závěr o tom, jak lze popsat podnikání daňového subjektu, ve vztahu ke kterému bude daň stanovena. To znamená, že musí mít jasno v tom, jak podnikání probíhalo, jaké náklady jsou při takovém způsobu podnikání obvyklé, jaké náklady se k tomuto způsobu podnikání již nevztahují nebo vztahovat nemohou. Pokud by se jednalo v souvislosti s posuzováním podnikáním o náklady neobvyklé, pak by bylo nepochybně třeba, aby byly v daňovém řízení prokázány. V odůvodnění obou napadených rozhodnutí však není uvedeno, v čem konkrétně spočívalo podnikání žalobkyně, a to s ohledem na námitky, které žalobkyně v průběhu pokračujícího odvolacího řízení uplatnila. Pokud by si správní orgán nebyl schopen učinit základní úsudek, v čem podnikání žalobkyně spočívalo, jaké náklady jsou při takovém způsobu podnikání obvykle vynakládány, musel by daň stanovit v souladu s § 98 odst. 4 daňového řádu sjednáním, jak uvedla žalobkyně v žalobě. Soud má však za to, že si správní orgán na základě zjištění učiněných v průběhu celého daňového řízení mohl učinit závěr o tom, v čem spočívalo podnikání žalobkyně. Dle názoru soudu spočívalo podnikání žalobkyně v prodeji zboží nakoupeného v USA koncovým spotřebitelům prostřednictvím internetového portálu Aukro.cz.

V podání žalobkyně ze dne 27.10.2016 jsou první tři odstavce obecné, ve čtvrtém odstavci již je přímá námitka, že součástí pomůcek nebyly náklady, které s podnikáním žalobkyně souvisí. Zmiňovány jsou výslovně poštovní náklady a další náklady (elektrická energie související s praním a žehlením zboží). Dle názoru soudu nejsou náklady spojené s případným praním a žehlením zboží nezbytné k tomu, aby bylo zboží prodejné. Z vyjádření žalobkyně vyplývá, že tyto náklady nejsou ani pro ni těmi nejpodstatnějšími. Podstatné je, že žalobkyně výslovně napadá správnost užití pomůcek a jejich dostatečnou spolehlivost ve vztahu k tomu, že jedinými náklady, které byly v její prospěch zohledněny (krom nákladů vynaložených na prodej prostřednictvím portálu Aukro), byly náklady na nákup zboží. Předmět podnikání žalobkyně spočíval v nákupu zboží v USA a jeho prodeji přes Aukro. Součástí tohoto procesu musely být náklady na poštovné a bylo na žalovaném, aby žalobkyní tvrzenou existenci těchto nákladů posoudil a zohlednil nebo vyloučil, proč k nim nemohlo dojít, a svůj závěr řádně odůvodnil (např. že tyto náklady nevznikly, neboť si zákazníci vyzvedávali zboží osobně a uvést kde). Pokud by tak žalovaný učinit nemohl, musel by postupovat podle předmětu podnikání. Bylo-li by např. zjištěno, že bylo zboží zasíláno z USA žalobkyni, která jej distribuovala v rámci České republiky, bylo by nutno náklady žalobkyně s tím spojené stanovit odhadem a zohlednit je ve prospěch žalobkyně. Nic takového se však nestalo.

Žalobkyně ve vyjádření ze dne 27.10.2016 uplatnila vůči stanovení daně za použití pomůcek konkrétní námitky, které nebyly žalovaným správně vypořádány, nebylo k nim přihlédnuto, nebylo uvedeno, proč v podnikání žalobkyně jí konkrétně tvrzené náklady vzniknout nemohly. Soud proto dospěl k závěru, že zvolené pomůcky z tohoto důvodu nevedly k dostatečně spolehlivému stanovení daně v souladu s § 98 odst. 4 daňového řádu. V této části shledal soud odůvodnění napadených rozhodnutí nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů, neboť nemohl posoudit, zda byla daň stanovena za použití pomůcek dostatečně spolehlivě.

ad c)

Důvodnou není námitka, že stanovení daně podle pomůcek neobsahuje srovnání s jinými podnikatelskými subjekty, které provozují v obdobném místě obdobnou činnost, a bylo by tak možné vzájemným srovnáním dojít ke správnému stanovení daně s ohledem na obvyklou výši zisku.

Žalobkyně v té souvislosti odkazuje na § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, podle něhož: *„Pomůckami jsou zejména porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností.“*

Žalovaný ve vyjádření k žalobě zcela správně upozornil, že výčet pomůcek uvedený v tomto ustanovení má demonstrativní charakter s ohledem na užití slova „zejména“. Pomůckou tedy mohou být obvykle používané pomůcky uvedené v § 98 odst. 3 pod písmeny a) až d) stejně jako jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a umožní správci daně stanovit (tímto náhradním způsobem) kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (viz Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011). Povinností správce daně není použít ke stanovení daně podle pomůcek všechny druhy pomůcek v citovaném ustanovení

demonstrativně uvedené, tedy ani použít srovnání s jinými daňovými subjekty. Použití této pomůcky je zcela na úvaze správce daně, který posoudí, zda bude třeba použít i tuto pomůcku k tomu, aby byla daň stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě.

Žalovaný se v odůvodnění napadených rozhodnutí zabýval námitkou žalobkyně uplatněnou ve vyjádření ze dne 27.10.2016 týkající se odlišného postupu žalovaného u „jiných, avšak typově shodných případů“. S odkazem na § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu uvedl, že „*myšlenkové závěry správce daně o průkaznosti důkazních prostředků, nepředstavují akt jeho libovůle, ale jsou výsledkem logického myšlenkového postupu vycházejícího z posouzení objektivních skutečností vnějšího světa (skutkových okolností), zjištěných v konkrétní posuzované věci. Skutkový stav zjištěný v různých daňových řízeních nemůže být vzhledem k důkaznímu břemenu spočívajícímu na daňovém subjektu a vzhledem k odlišnostem objektivních skutečností shodný.*“ Pro úplnost žalovaný doplnil, že „*vzhledem k povinnosti mlčenlivosti vztahující se na správce daně dle ust. § 52 odst. 1 daňového řádu není správce daně (stejně jako odvolací orgán) ani oprávněn sdělovat daňovému subjektu informace o tom, jaká řízení (daňová či správní) jsou vedena s jinými osobami.*“

Dle spisového materiálu správce daně v průběhu pokračujícího odvolacího řízení zvažoval i použití pomůcky spočívající v porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností [§ 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu], proto ověřoval existenci subjektů podnikajících podobným způsobem jako žalobkyně. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadených rozhodnutí konstatoval, že správce daně „*prostřednictvím internetových stránek zjistil, že s obdobným sortimentem zboží pořízeným v USA v současné době obchodují e-shopy bez uvedení provozovatele nebo výjimečně s uvedením provozovatele. Nejčastěji se jednalo o právnické osoby, které vykazují vyšší příjmy, než vykázal daňový subjekt, osoby vedoucí účetnictví nebo plátce DPH. Správce daně zjistil obchodování fyzické osoby pouze ojediněle, navíc s více předměty podnikání v kontrolovaných obdobích, nebo zjistil fyzické osoby, které deklarují menší obrát než daňový subjekt, činnost provozují jako podnikání, nebo neuplatňují u příjmů dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů výdaje.*“ Žalovaný dále v souladu s obsahem spisu konstatoval: „*Správce daně dále za účelem zjištění nákupních cen provedl místní šetření v „kamenných obchodech“ u obchodníků prodávajících podobný sortiment zboží jako daňový subjekt, např. zboží značek Guess, Hilfiger, Roxy, Diesel, Lacoste, Michael Kors a Superdry. Správce daně na základě zjištěných nákupních cen, zjistil, že daňový subjekt vykazuje v kontrolovaných letech výrazně nižší prodejní ceny, než ty, které zjistil při místních šetřeních jako nákupní, resp. nákupní ceny byly ve většině případů vyšší než prodejní ceny daňového subjektu v kontrolovaných letech.*“ Správce daně při ověřování existence subjektů podnikajících podobným způsobem jako žalobkyně rovněž zjistil, že na internetovém portálu Aukro.cz (pod nicks kimberley-can) stále obchoduje jako prodejce žalobkyně [E.V. United Fashion Ltd., 103 Church Hill, E17 3BD London, IČ: 08877821].

Z uvedeného je zřejmé, že se žalovaný námitkou, že v daném případě nebylo použito pomůcky spočívající v porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal a v souladu se zjištěními správce daně uzavřel, že srovnatelný subjekt nalezen nebyl. Pokud měla žalobkyně za to, že takový subjekt existuje, měla se vyjádřit konkrétně a onen srovnatelný subjekt specifikovat.

ad d)

Nedůvodnou je námitka, že jsou pomůcky vzhledem k výši stanovené daně voleny jako trest a nikoliv stanovení daně dostatečně správným způsobem.

K tomu, že nebylo možné za zdaňovací období roků 2008 a 2009 stanovit žalobkyni daň z příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů dokazováním se soud vyjádřil *ad a)* a učinil závěr, že byl správný postup správce daně, resp. žalovaného, když byla daň stanovena za použití pomůcek postupem podle § 98 daňového řádu. Pokud soud přistoupil ke zrušení obou napadených rozhodnutí, je to výhradně z důvodu uvedeného *ad b)*, tedy že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobkyně ve vyjádření po seznámení s pomůckami, a to s argumentací týkající se nezohlednění výdajů souvisejících s prodejem zboží v tuzemsku v pomůckách. V této části shledal soud odůvodnění napadených rozhodnutí nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů, neboť nemohl posoudit, zda byla daň stanovena za použití pomůcek dostatečně spolehlivě. To však neznamená, že daň stanovená žalobkyni za použití pomůcek byla volena jako trest. Postup správních orgánů při stanovení daně za obě zdaňovací období za použití pomůcek byl v daném případě správný.

ad e)

Důvodnou není námitka, že se žalovaný nevypořádal s námitkou stanovit daň sjednáním, ačkoliv je tento způsob v případě nemožnosti stanovit daň dostatečně správně upřednostněn.

Jak bylo již uvedeno *ad a)* v průběhu pokračujícího odvolacího řízení dospěl správce daně a následně žalovaný k závěru, že není možné daň stanovit dokazováním, neboť ze strany žalobkyně nebyly doloženy za příslušná zdaňovací období kompletně doklady o příjmech a s nimi souvisejících výdajích. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek postupem podle § 98 daňového řádu. V souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu vypočetl daň za použití pomůcek a k tomu využil především dosud získané důkazní prostředky (viz výpočet stanovení daně za použití pomůcek za obě zdaňovací období). Pomůcky, které správce daně použil, žalovaný shledal v maximální možné míře akceptujícími vlastní údaje žalobkyně a ve smyslu § 98 odst. 4 daňového řádu konstatoval, že daň byla v obou zdaňovacích obdobích stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný proto současně dospěl k závěru, že není důvod přistoupit ke sjednání daně podle § 98 odst. 4 daňového řádu, podle něhož správce daně s daňovým subjektem daň sjedná jen v případě, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici.

Uvedený závěr žalovaného je v souladu s převážnou většinou výpočtu daně za obě zdaňovací období za použití pomůcek. Pokud přistoupil soud ke zrušení obou napadených rozhodnutí, je to výhradně z důvodu uvedeného *ad b)*, tedy že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobkyně ve vyjádření po seznámení s pomůckami, a to s argumentací týkající se nezohlednění výdajů souvisejících s prodejem zboží v tuzemsku v pomůckách. V této části shledal soud odůvodnění napadených rozhodnutí nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů. Tento závěr soudu však nemá vliv na správnost postupu žalovaného, když nepřistoupil podle § 98 odst. 4 daňového řádu ke sjednání daně za obě zdaňovací období.

ad f)

Nedůvodnou je námitka, že nejde stanovit daň v rozporu s prvotním náhledem správního orgánu, kdy došlo k podřazení příjmů pod § 10 zákona o daních z příjmů, a následně aplikovat na tento příjem stanovení daně dle pomůcek.

V daném případě se u žalobkyně jednalo o zdanění příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to ostatních příjmů, při kterých dochází ke zvýšení majetku, kterými byly příjmy z příležitostných činností – z prodeje zboží zakoupeného v USA prostřednictvím internetového portálu Aukro.cz. Předmětem stanovení daně tak byla daň z příjmů dle řádného daňového tvrzení za zdaňovací období roků 2008 a 2009. Povinností žalobkyně bylo v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které byla povinna uvádět v těchto řádných daňových tvrzeních. Žalobkyně nesplnila tuto svoji zákonem stanovenou povinnost, neunesla své důkazní břemeno, proto nebylo možné stanovení daně na základě dokazování. Za takové situace byl správce daně oprávněn stanovit výši daně s využitím pomůcek. Stanovit jakoukoli daň s využitím pomůcek lze při splnění podmínek stanovených v § 98 daňového řádu. Tímto způsobem lze stanovit rovněž daň z příjmů, a to bez ohledu na druh příjmu podle jednotlivých ustanovení zákona o dani z příjmů (příjmy ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku atd.). Za využití pomůcek tak lze stanovit i daň z příjmů podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů.

ad g)

Nedůvodnou je námitka, že byla daň za zdaňovací období roků 2008 a 2009 žalobkyni stanovena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Ve zdaňovacím období roků 2008 a 2009 byl v platnosti zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „zákon o správě daní a poplatků“*). Podle § 47 odst. 1 tohoto zákona, ve znění účinném do 31.12.2009: „*Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.*“ V souladu s tímto ustanovením měla lhůta pro doměření daně za zdaňovací období roku 2008 skončit dnem 31.12.2011 a roku 2009 dnem 31.12.2012.

Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád a byl zrušen zákon o správě daní a poplatků. Podle § 264 bod 4 daňového řádu: „*Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“

Lhůta pro stanovení daně za roky 2008 a 2009 neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. do 1.1.2011. Okamžik počátku běhu těchto lhůt určený podle zákona o správě daní a poplatků zůstal zachován (§ 47 odst. 1 a § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008 počala běžet dnem 1.1.2009. Lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2009 počala běžet dnem 1.1.2010. Běh a délka těchto lhůt je již posuzována podle § 148 odst. 1 daňového řádu. Lhůta pro stanovení daně za rok 2008 měla skončit dnem 31.12.2011 a za rok 2009 dnem 31.12.2012.

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu: „*Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*“

Podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu: „*Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně.*“

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu: „*Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.*“

Podle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu: „*Lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem.*“

Žalobkyně podala řádné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 dne 31.1.2011, tzn. ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu před uplynutím lhůty pro stanovení daně (běh této lhůty končil 31.12.2011). Podáním řádného daňového tvrzení počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. od 31.1.2011 do 1.2.2014. Řádné daňové tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 podala dne 29.3.2011, tzn. ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu před uplynutím lhůty pro stanovení daně (běh této lhůty končil 31.12.2012). Podáním řádného daňového tvrzení počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet znovu tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. od 30.3.2011 do 30.3.2014.

Správce daně v této lhůtě pro stanovení daně zahájil 26.1.2012 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2008 a 2009. Zahájením daňové kontroly počala v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu běžet pro obě zdaňovací období znovu tříletá lhůta pro stanovení daně, tj. od 26.1.2012 do 27.1.2015. Dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 a rok 2009 byly vydány dne 22.1.2013. Nedošlo tak k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně za rok 2008 a rok 2009. Předchozí rozhodnutí o odvolání týkající se roku 2008 (ze dne 23.4.2014, čj. 10918/14-5000-14102-707678) a rozhodnutí o odvolání týkající se roku 2009 (ze dne 23.4.2014, čj. 10917/14-5000-14102-707678) byla zástupci žalobkyně doručena dne 28.4.2014. To znamená, že bylo žalobkyni oznámeno stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, která měla uplynout dnem 27.1.2015. Došlo proto k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok tj. od 27.1.2015 do 27.1.2016. Lhůta pro stanovení daně však v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela od 27.6.2014

(den podání žaloby) do 2.10.2015 (nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4.8.2015, čj. 57 Af 25/2014-53), tj. po dobu 404 dnů. O tuto dobu je nutno prodloužit lhůtu pro stanovení daně, jejíž konec měl připadnout na 27.1.2016. Lhůta pro stanovení daně tak měla uplynout dnem 5.3.2017. Z uvedeného je zřejmé, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2008 a 2009 nebyla žalovaným stanovena po marném uplynutí lhůty pro stanovení daně v obou zdaňovacích obdobích.

Nad rámec uvedeného soud doplňuje, že nyní žalobami napadená rozhodnutí žalovaného (čj. 51225/16/5200-10422-708855 a čj. 51226/16/5200-10422-708855) byla vydána dne 29.11.2016 a zástupci žalobkyně doručena dne 7.12.2016, tzn. že bylo žalobkyni oznámeno stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty, která měla uplynout dnem 5.3.2017. Došlo proto k prodloužení lhůty pro stanovení daně o 1 rok tj. od 5.3.2017 do 5.3.2018. Lhůta pro stanovení daně však v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběží od 2.2.2017 (den podání žalob) do nabytí právní moci tohoto rozsudku Krajského soudu v Plzni (ze dne 23.1.2018 vedeného pod sp.zn. 57 Af 4/2017) a o tuto dobu bude nutno lhůtu, která měla uplynout 5.3.2018, prodloužit při respektování § 148 odst. 5 daňového řádu, podle něhož lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1.

Žalobkyně odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 15.9.2015, sp.zn. Pl.ÚS 18/14, uveřejněný pod č. 299/2015 Sb. s tím, že zde Ústavní soud v bodě 46 označuje prodloužení lhůty o jeden rok pouhým doručením sdělení o nové výši daně podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu za diskutabilní ohledně ústavnosti a „*ponechává na zvážení soudu, zda se přikloní k této myšlence s ohledem na možné shledání neústavnosti tohoto ustanovení zákona*“. Plénium Ústavního soudu zmíněným nálezem zamítlo návrh Nejvyššího správního soudu na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který stanoví, podle jaké právní úpravy má být od účinnosti daňového řádu (tj. od 1. 1. 2011) posuzována neskončená lhůta pro vyměření daně. Ústavní soud dospěl k závěru, že napadené ustanovení není v rozporu s čl. 1 odst. 1 Ústavy. V bodě 46. tohoto nálezu je uvedeno: „*Ústavní soud závěrem dodává, že v tomto nálezu se zabýval toliko otázkou souladu napadeného ustanovení se zásadou právní jistoty a zákazem retroaktivity, nikoliv i případným jiným zásahem do ústavně zaručených práv a svobod daňových subjektů, k nimž by mohlo dojít v důsledku samotné aplikace § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Návrh navrhovatele nesměřoval ke zrušení tohoto ustanovení, přičemž žádnou část tohoto nálezu nelze vykládat v tom smyslu, že by jím byla meritorně posuzována i jeho ústavnost.*“ Krajský soud nemá důvod zpochybnit ústavnost § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu, podle něhož se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Jak je zřejmé již z důvodové zprávy je uvedené ustanovení součástí taxativního výčtu úkonů, které přerušují nebo prodlužují běh tříleté lhůty, a do daňového řádu byly takto vloženy k odstranění právní nejistoty. Cílem této právní úpravy je vytvoření dostatečného prostoru na straně daňového subjektu i daňové správy pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně. To beze zbytku platí i pro dobu po té, kdy je daňovému subjektu oznámeno rozhodnutí o řádném či mimořádném opravném prostředku. Sdělení výše daně daňovému subjektu v daňovém řízení (jehož část probíhá v prvostupňovém řízení a část následně v rámci odvolacího řízení)

nelze označit za pouhé doručení sdělení o nové výši daně, jak jej v žalobě označuje žalobkyně. Prodloužení lhůty o jeden rok zde má své opodstatnění. Jeho cílem je zajistit časový prostor pro nové rozhodnutí v případě, že bude rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem. Uvedené ustanovení je dle názoru soudu právní úpravou zohledňující snahu o omezení možnosti prodloužení běhu lhůty pro stanovení daně, ale současně umožňující řádný výkon správy daní na jedné straně a využití všech prostředků ochrany práv daňových subjektů na straně druhé, jak je uvedeno v důvodové zprávě.

ad h)

Jak bylo uvedeno výše *ad b)* soud shledal důvodnými námitky žalobkyně týkající se základu daně stanoveného pomůckami postupem podle § 98 daňového řádu, neboť dospěl k závěru, že nelze posoudit, zda byla daň stanovena dostatečně spolehlivě, když se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobkyně uplatněnými ve vyjádření ze dne 27.10.2016 ohledně nákladů ve smyslu § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů vynaložených na dosažení příjmu podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. V tom rozsahu jsou odůvodnění napadených rozhodnutí nepřezkoumatelná.

Závěr

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VII. Náklady řízení

Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a v odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

Odměna daňového poradce sestává ze čtyř úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), dvou úkonů podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu), tj. 12.400 Kč, a z paušální částky za čtyři úkony ve výši 1.200 Kč, tj. celkem 13.600 Kč.

Náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět 600 Kč (6 půlhodin po 100 Kč).

Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 23.1.2018 vozidlem BMW typ N1G - nákladní za 196 km ze Sokolova do Plzně a zpět činí 1.313 Kč. Základní sazba podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 463/2017 Sb. činí 4,- Kč za 1 km jízdy (4 x 196), tj. 784 Kč. Sazba základní náhrady nebyla ve smyslu § 157 odst. 5 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce zvýšena na dvojnásobek, jak je tomu v případě nákladních automobilů (viz typ vozidla), neboť daňový poradce se dostavil k jednání soudu osobně, což nevyžadovalo nutnost použití nákladního automobilu. Za 1 litr pohonné hmoty (motorové nafty) přísluší podle § 4 písm. c) vyhlášky č. 463/2017 Sb. 29,80 Kč. Průměrná spotřeba dle technického průkazu činí 9,06 l (11,3-7,2-8,7) na 100 km. Spotřebovaná pohonná hmota činí 17,7576 litrů (9,06 x 1,96). Náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu činí 529 Kč (17,76 x 29,80).

Odměna daňového poradce za zastupování činí 15.513 Kč. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 3.257,73 Kč, tj. 3.258 Kč. Odměna daňového poradce činí 18.771 (13.600+600+1.313+3.258).

K odměně daňového poradce bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

Náklady řízení tak činí 21.771 Kč. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.**

V Plzni dne 23. ledna 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.