



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce : J. S.
zastoupeného advokátem Mgr. Faridem Alizeyem
sídlem Stodolní 7, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2016 č. j. 32459/16/5200-10422-711138
a ze dne 26. 7. 2016 č. j. 32460/16/5200-10422-711138, ve věci daně z příjmů,

takto :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 7. 2016 č. j. 32459/16/5200 10422-711138 a ze dne 26. 7. 2016 č. j. 32460/16/5200-10422-711138 **se zrušují** a věci se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 14 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Farida Alizeye, advokáta se sídlem Stodolní 7, 702 00 Moravská Ostrava.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Žalobní námitky

II.

1. Žalobce se svou žalobou doručenou ke Krajskému soudu v Ostravě dne 23. 9. 2016 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2016 č. j. 32459/16/5200-10422-711138 a z téhož dne č. j. 32460/16/5200-10422-711138 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 11. 2015 č. j. 3136152/15/3203-50524-801328, kterým byla žalobci doměřena za použití pomůcek za zdaňovací období roku 2012 daň ve výši 586 785 Kč a současně uloženo penále z doměřené daně ve výši 106 311 Kč a rozhodnutí správce daně ze dne 27. 11. 2015 č. j. 3136248/15/3203-50524-801328, kterým byla žalobci za použití pomůcek doměřena za zdaňovací období roku 2013 daň ve výši 1 659 287 Kč a současně doměřeno penále ve výši 314 597 Kč.
2. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za právně i skutkově nesprávná. Podle žalobce předmětná daňová kontrola nebyla provedena v souladu s procesními předpisy. Napadená rozhodnutí nemají oporu ve skutečně zjištěném skutkovém stavu.
3. Podle žalobce dále došlo k podstatnému porušení ustanovení o daňovém řízení a práv žalobce vyplývající z Listiny základních práv a svobod.
4. Rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť žalovaný nereagoval na odvolací námitky týkající se rozporu platebních výměrů se skutečným stavem věci a omezil se pouze na výčet právní úpravy; s námitkami žalobce se žalovaný vypořádal pouze velmi obecně. Žalobce splnil své daňové povinnosti a řádně a včas podával daňová přiznání. Účetnictví, které bylo správcem daně a žalovaným posouzeno jako nesprávné, neúplné, neprůkazné, nesrozumitelné a nepřehledné, bylo zjištěno v souvisejícím řízení před Celním úřadem Moravskoslezského kraje ve vztahu k sporným zásobám. Předmětné zboží, zejména spotřebovaný materiál a zásoby, bylo tímto celním úřadem podrobně porovnáváno co do skutečného stavu a účetní evidence a příslušnými rozhodnutími o zajištění bylo celním úřadem zbývajících nespotrebovaných zásob zajištěno, což žalobce opakovaně správci daně a žalovanému sděloval a tím svou zákonnou povinnost splnil.
5. Dále žalobce namítl, že nebyl dostatečně poučen o jeho důkazní povinnosti a nebylo mu řádně umožněno, aby doložil skutečný stav věci; žalovaný v odvolání totiž dovodil, že i kdyby žalobce skutečnosti doložil tzv. stazkami, nic by to nezměnilo na porušení povinnosti dané žalobci zákonem o účetnictví a neodstranilo by to pochybnosti správce daně. Podmínka pro stanovení daně dle pomůcek - nesplnění zákonných povinností ve smyslu nepředložení účetnictví - tak nebyla splněna.
6. Žalovaný a správce daně se podle žalobce nedostatečně vypořádali se splněním druhé podmínky pro doměření daně dle pomůcek, kterou je nemožnost stanovit daň dokazováním. Správce daně musí dbát na ochranu před nepřiměřeným zásahem do práv daňového subjektu, což se v případě žalobce nestalo. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že ve vztahu k dokazování vychází správní orgány ze zásady volného hodnocení důkazů.
7. Dále žalobce nesouhlasil s tím, že daň byla vyměřena podle předchozího zdaňovacího období roku 2010 a 2011, ačkoliv v posuzovaném zdaňovacím období roku 2012 a 2013

Shodu s prvopisem potvrzuje

došlo z důvodu nové velké zakázky k nárůstu počtu zaměstnanců, nákupu nových strojů a v důsledku toho k navýšení nákladů na spotřebu materiálu. Pokud by se žalovaný důkladně zabýval odvolacími námitkami, musel by vědět, že nákup nových strojů a jejich provoz v nové velké zakázce žalobce měly markantní vliv na náklady na spotřebu materiálu a nelze tedy tyto porovnávat v rámci předchozích zdaňovacích období.

8. Žalobce na závěr uvedl, že dodatečné platební výměry byly vydány v rozporu se zákonem, došlo k porušení ústavní zásady uplatňování státní moci jen v případech a mezích stanovených zákonem, byla porušena zásada, že nikdo nesmí být nucen činit, co mu zákon neukládá, dodatečné doměření daně je podloženo pouhými domněnkami správce daně a rozhodnutí žalovaného představuje nepřiměřený zásah do majetkové sféry žalobce, který je pro něj jednoznačně likvidační.

II. Stanovisko žalovaného

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Poukázal na obecnost žalobních námitek a vyjádřil se k těm, které shledal konkrétními. Žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil úplnou evidenci zásob s výjimkou skladových karet na pohonné hmoty, byť k tomu byl správcem daně vyzván výzvou z 5. 2. 2015, na kterou žalobce nereagoval. Nebyla provedena ani zákonná inventarizace. Žalobce proto neprokázal skutečně spotřebovaný materiál (pohonné hmoty, oleje, maziva, pneumatiky, náhradní díly apod.). Žalobce dále pochybil dále tím, že nakoupený materiál účtoval přímo do spotřeby, tedy v rozporu se zvoleným způsobem účtování zásob, při kterém jsou zásoby do provozních nákladů účtovány až v okamžiku jejich faktické spotřeby. Žalobce tak nesplnil svou povinnost vést úplné, průkazné a správné účetnictví, jak vyplývá z ustanovení § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, a tím splnil první podmínku vyplývající z ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daně pomůckami.
10. Druhou podmínkou pro stanovení daně pomůckami je, aby daňovou povinnost nebylo možno stanovit na základě dokazování. Žalobce neprokázal část nákladů na spotřebu, která tvoří zhruba polovinu celkových nákladů, což znamená takovou intenzitu, že dokazováním stanovit náklady nebylo možné.
11. Co se týče přiměřenosti pomůcek, žalovaný a správce daně neprokázanou rozhodnou část nákladů vypočetli průměrným procentním poměrem výnosů z prodeje služeb a nákladů na spotřebu materiálu z předchozích zdaňovacích období, a to podle daňových tvrzení žalobce.
12. Za irelevantní považoval žalovaný námitku, že žalobce podával řádně a včas daňová přiznání a stejně tak řádně a včas splnil své daňové povinnosti, neboť právě řádnost daňových tvrzení je nepřímo meritem sporu.
13. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by napadená rozhodnutí byla nepřezkoumatelná pro obecnost odůvodnění. V napadených rozhodnutích byla uvedena jak příslušná zákonná úprava, tak byl pod ní subsumován zjištěný skutkový stav.
14. Žalobce v žalobě nesouhlasil ani s tím, že žalovaný uplatnil zásadu volného hodnocení důkazů. Tato námitka žalobce je však v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu, který danou zásadu výslovně formuluje jako stěžejní.
15. Žalovaný namítl, že žalobce nemohl své protiprávní jednání zhojit okolností, že Celní úřad pro Moravskoslezský kraj zjišťoval stav zásob žalobce. Žalobce nemohl prostřednictvím jednání správního orgánu, které vychází z fakticky seznávaného, tedy nalezeného a

Shodu s prvopisem potvrzuje

zjištěného, nikoliv reálného stavu známého žalobci, který má povinnost o tomto účtovat či evidovat, a to právě i v podobě inventarizace majetku, zhojit své protiprávní jednání. Celní správa nad to neprovedla inventarizaci podle ustanovení § 8 zákona o účetnictví, které dopadá pouze na žalobce, ale tuto provedla v rámci postupu specifických pro výkon státní moci a pro účely zajištění či uhrazení daně.

III. Posouzení krajským soudem

16. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

A. Zjištění ze správních spisů:

17. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že dne 2. 9. 2014 v 10:00 hodin byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 v omezeném rozsahu se zaměřením na kontrolu nákladů ve věcné a časové souvislosti. Daňová kontrola byla dne 16. 1. 2015 rozšířena podle § 85 odst. 3 daňového řádu na kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2012 a 2013 v plném rozsahu, neboť byl zjištěn nesoulad mezi kontrolovanými náklady a předloženou inventarizací v návaznosti na skladovou evidenci a konečné zůstatky účtu. Dne 5. 2. 2015 správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících tvrzení, jelikož potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence s tím, že žalobce vede účtování zásob způsobem A (průběžný způsob). Z předložených účetních dokladů (přijatých faktur) vyplývá, že v průběhu kontrolovaných roků pořizoval materiál (oleje, tuky, maziva a pneumatiky, pohonné hmoty), byl proto vyzván správcem daně k doložení skladových karet předmětného materiálu a prokázání skutečně spotřebovaného materiálu v roce 2012 a 2013 zaúčtovaných na vrub daňově účinných nákladových účtů, neboť nebyly předloženy skladové karty nakoupeného materiálu s výjimkou skladové karty na pohonné hmoty a nebyla provedena inventarizace majetku podle ustanovení § 29 a § 30 zákona o účetnictví v návaznosti na ustanovení § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Jelikož nebyla předložena úplná skladová evidence za kontrolovaná zdaňovací období, vznikly správci daně pochybnosti o skutečně spotřebovaném materiálu v roce 2012 a 2013 a vyzval žalobce k prokázání těchto skutečností výzvou z 5. 2. 2015; současně byl žalobce poučen o tom, že nebude-li splněna při dokazování uvedených skutečností některá ze zákonných povinností a v důsledku toho nebude možné daň stanovit, na základě dokazování správce daně stanoví daň podle pomůcek.
18. Ve správním spise se nenachází reakce žalobce na tuto výzvu.
19. Dne 29. 7. 2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění.
20. Žalobce ve vyjádření ze 7. 10. 2015 k výsledku kontrolních zjištění uvedl, že podle jeho názoru správce daně nedostatečně odůvodnil závěr o nedostatečnosti účetních dokladů pro ověření údajů uvedených daňových tvrzení za kontrolovaná období roku 2012 a 2013 ve vztahu k uplatněným nákladům na spotřebu materiálu, neboť tento závěr odůvodnil pouze tím, že žalobce neodpověděl na výzvu správce daně, tedy nebyly dostatečně zohledněny výsledky provedeného dokazování. Žalobce dále namítl, že byl nedostatečně poučen ve

směrů důkazní povinnosti a pokud by byl poučen, předložil by tzv. stazky, ze kterých by bylo patrné množství odebraného materiálu, množství spotřebovaného materiálu a taktéž pro jaké účely byl spotřebovaný materiál použit. Žalobce uzavřel, že správce daně nesprávně dospěl k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním.

21. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 11. 11. 2015. Následně správce daně vydal dne 27. 11. 2015 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2012 a téhož dne dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2013.

22. Dne 6. 1. 2016 podal žalobce proti dodatečným platebním výměrům odvolání. V odvolání uvedl:

- tvrzení ve zprávě o daňové kontrole nemají oporu ve skutečně zjištěném skutkovém stavu a jsou z hlediska stanovení dodatečné daňové povinnosti nedůvodná;

- závěr správce daně o nedostatečnosti doložených účetních dokladů k jeho daňovým tvrzením je neodůvodněný a vyplývá z toho, že žalobce nebyl řádně poučen. Pokud by byl žalobce dostatečně poučen, doložil by požadované skutečnosti nejen fakturami, které byly na spotřebu materiálu v předmětných letech 2012 a 2013 účtovány a kontakty na předmětné dodavatele, ale zejména i listinami, které slouží jako podklad pro fakturaci tohoto materiálu, zejména tzv. stazek;

- namítl, že není možno k tíži žalobce přičítat, že společnosti Speedster a Riagin, od kterých zaúčtovaný spotřebovaný materiál žalobce odebíral, mají pouze administrativní sídla. Poukázal rovněž na chybné vyhodnocení svědecké výpovědi pana Z. K.;

- namítl rovněž nepřiměřenost pomůcek, a to procentuální přepočít správné výše nákladů na spotřebu materiálu ve vztahu k výnosům zaúčtovaným ve prospěch účtu 602, tedy k tržbám z prodeje služeb, kdy průměrné procento za rok 2010 a 2011 činí 45 %. Tento přepočít není možno použít ve vztahu ke kontrolovaným obdobím 2012 a 2013, neboť v této době žalobce vyhrál zakázku na poskytování služeb společnosti Arcelor Mittal a.s., vzrostl počet jeho zaměstnanců, byl realizován nákup velkého množství silničních vozidel a v důsledku toho výrazně vzrostly náklady na spotřebovaný materiál a na zaměstnávání nových zaměstnanců, což mělo výrazný vliv na celkové náklady a výdaje daňového subjektu.

23. O odvolání žalovaný rozhodl v napadených rozhodnutích, odůvodněných tím, že žalobce účtoval o zásobách průběžným způsobem A, který je spojen s průběžnou inventarizací a součástí je zde povinnost k rozvahovému dni provést řádnou inventarizaci ve smyslu ustanovení § 29 zákona o účetnictví a vypořádat případné inventarizační rozdíly; způsob účtování o zásobách vyplývá z § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Žalobce tak byl povinen průběžně vést takovou evidenci zásob, jíž by byl schopen průkazným způsobem doložit pořízení zásob včetně zaúčtování inventarizačních rozdílů a prokázání nevyskladněných zásob, tedy prokázání skutečného stavu zásob na skladě ke dni účetní uzávěrky. Dále byl povinen k okamžiku sestavení účetní uzávěrky provést inventarizaci, při které se porovnávají skutečné stavy se stavy účetními a zjišťují se případné inventarizační rozdíly. Vzhledem k tomu, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil úplnou evidenci zásob s výjimkou skladových karet na pohonné hmoty, byť k tomu byl správce daně vyzván, a současně nebyla provedena inventarizace, žalovaný a správce daně uzavřeli, že žalobce neprokázal skutečně spotřebovaný materiál (pohonné hmoty, oleje, maziva,

pneumatiky, náhradní díly atd.). Další chybou žalobce bylo, že nakoupený materiál účtoval přímo do spotřeby v rozporu se zvoleným způsobem účtování zásob, při kterém jsou zásoby do provozních nákladů účtovány až do okamžiku jejich faktické spotřeby. Účetnictví tak nebylo vedeno ve smyslu § 8 zákona o účetnictví a vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil důkazní prostředky, které byly k tvrzení žalobce o daňovém přiznání popř. důkazní prostředky, které by nahradily neprůkazné účetnictví a žádné takové důkazní prostředky ani nenavrhli, nemohl správce daně objektivně posoudit, zda veškeré údaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, a nebyla tak prokázána podstatná část nákladů žalobce (neprokázané náklady na spotřebu materiálu tvoří zhruba polovinu celkových nákladů). Správce daně tak nebyl schopen stanovit daň dokazováním, proto přistoupil k stanovení daně dle pomůcek, kde sporné náklady na spotřebu materiálu stanovil procentem k výnosům v roce 2010 a 2011, k tomu přičetl ostatní náklady na spotřebu energie, ostatní služby a ostatní náklady a náklady tak stanovil podle těchto pomůcek

ve

výši

58 992 293 Kč pro daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 63 774 455 Kč pro rok 2013. Žalovaný rovněž poukázal na to, že žalobce byl poučen o tom, že v případě nesplnění výzvy k prokázání skutečností z 5. 2. 2015 bude přistoupeno k stanovení daně dle pomůcek. Dále žalovaný uvedl, že správce daně zohlednil skutečnosti související se zakázkou pro Arcelor Mittal a. s., tedy nárůst počtu zaměstnanců (mzdové náklady), pořízení majetku (odpisy, režijní náklady) a samotný způsob stanovení výše nákladů na spotřebu materiálu (procentuální výpočet nákladů na spotřebu materiálu k výnosům) zohledňuje získání nové zakázky; náklady na spotřebu materiálu byly úměrně navýšeny v návaznosti na výnosy z nové zakázky. Nemožnost předložit tzv. stazky (záznamy o provozu určitého vozidla disponující např. údaji o uskutečněných jízdách, stavu tachometru či čerpání pohonných hmot) nemá podle žalovaného vliv na rozhodnutí, neboť by jejich předložením nic nezměnilo na porušení povinnosti žalobce, vyplývající mu ze zákona o účetnictví, neodstranilo by pochyby správce daně o řádně vedeném účetnictví a doložena by tak mohla být pouze spotřeba pohonných hmot, avšak správce daně měl pochyby ohledně veškerého nakoupeného materiálu (oleje, maziva, pneumatiky, náhradní díly apod.)

B. K žalobním námitkám:

24. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *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.*
25. Podle žalovaného bylo nutno přistoupit k doměření daně podle pomůcek z důvodu, že žalobce porušil svou povinnost vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jak mu vyplývá z ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neboť porušil podmínky zvoleného způsobu A účtování o zásobách tím, že jednak nakoupený materiál účtoval přímo do spotřeby, nikoliv v okamžiku jejich faktické spotřeby, neprovedl inventarizaci a nepředložil správci daně úplnou evidenci zásob s výjimkou skladových karet na pohonné hmoty.
26. Podle § 9 odst. 7, první dvě věty, vyhlášky č. 500/2002 Sb., *o zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s*

Shodu s prvopisem potvrzuje

využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. Podle § 29 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví a zda nejsou dány důvody pro účtování o položkách podle § 25 odst. 3. Inventarizaci účetní jednotky provádějí k okamžiku, ke kterému sestavují účetní závěrku jako řádnou nebo mimořádnou (dále jen "periodická inventarizace"). V případech uvedených v odstavci 2 účetní jednotky mohou provádět inventarizaci i v průběhu účetního období (dále jen "průběžná inventarizace"). Ustanovení o provádění inventarizací podle zvláštních právních předpisů nejsou tímto dotčena. Podle odstavce 2 téhož ustanovení, průběžnou inventarizaci mohou účetní jednotky provádět pouze u zásob, u nichž účtují podle druhů nebo podle míst jejich uložení nebo hmotně odpovědných osob, a dále u dlouhodobého hmotného movitého majetku, jenž vzhledem k funkci, kterou plní v účetní jednotce, je v soustavném pohybu a nemá stálé místo, kam náleží. Termín této inventarizace si stanoví sama účetní jednotka. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období. Z uvedeného vyplývá, že způsob účtování zásob A je spojen s průběžnou inventarizací a současně je zde povinnost k rozvahovému dni provést řádnou inventarizaci podle § 29 zákona o účetnictví a vypořádat případné inventarizační rozdíly. Žalobce tak byl povinen vést průběžně takovou evidenci zásob, kterou by byl schopen průkazným způsobem doložit pořízení zásob (nákup materiálu a zboží) a vyskladnění těchto zásob (spotřeba materiálu, prodej zboží) včetně zaúčtování inventarizačních rozdílů a prokázání nevyskladněných zásob, tedy prokázání skutečného stavu zásob na skladě ke dni účetní závěrky. Nepředložil – li žalobce správci daně úplnou evidenci zásob s výjimkou skladových karet na pohonné hmoty a neprovedl – li současně inventarizaci, neprokázal skutečně spotřebovaný materiál. Pokud dále nakoupený materiál účtoval přímo do spotřeby, nikoliv v okamžiku jejich faktické spotřeby, správce daně podle názoru krajského soudu správně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřil pochybnosti týkající se správnosti, úplnosti a průkaznosti předloženého účetnictví. Povinnost prokázat náklady, které žalobce uplatnil jako daňově uznatelné, tak přešla v souladu s ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu zpět na žalobce a správce daně žalobce v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání uplatněných nákladů vyzval.

27. Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, stanovení daně dokazováním je možné tehdy, pokud účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat, a to i za situace, kdy účetnictví je neúplné či neprůkazné (jak bylo v případě žalobce). V takovém případě ale je daňový subjekt povinen svá tvrzení prokázat jinak než účetnictvím (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016). Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo celkovou nevýrazností účetnictví (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2018 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Žalobce na výzvu správce daně nijak nereagoval, žalobcem uplatněné náklady nebylo možno dostatečně spolehlivě prokázat jinak a správce daně proto správně postupoval podle § 98 odst. 1 daňového řádu, neboť byly splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
28. S tím, že daň bude žalobci stanovena podle pomůcek, byl žalobce seznámen v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§88 odst. 2 daňového řádu). Na to žalobce reagoval tak, že namítl nedostatečné poučení o tom, v čem správce daně spatřuje pochybnosti odůvodňující neoprávněnost uplatněných daňově účinných nákladů a o následcích nesplnění výzvy k doplnění důkazních návrhů; kdyby byl dostatečně poučen, předložil by kromě již navržených listin také tzv. stazky. Žalobce tak postupoval podle § 88 odst. 3 daňového řádu a navrhl – byť neobratně - doplnění výsledku kontrolního

zjištění, neboť k tvrzení, které správce daně považoval za neprokazatelné pro důkazní pasivitu žalobce, důkazy označil. Za této situace měl správce daně podle § 6 odst. 3 daňového řádu poučit žalobce, že označené důkazy je pro splnění jeho důkazní povinnosti nutno rovněž předložit. Správce daně však na sdělení žalobce nijak nereagoval a projednáním zprávy o daňové kontrole daňovou kontrolu ve smyslu § 88 odst. 4 daňového řádu ukončil, rozhodl předmětnými dodatečnými platebními výměry, kdy daň stanovil podle pomůcek a žalovaný jeho postup aproboval s tím, že nepředložení tzv. stazek nemá vliv na rozhodnutí, se závěrem, že by jejich předložení nic nezměnilo na porušení povinnosti žalobce dané mu zákonem o účetnictví, neodstranilo by pochyby správce daně o řádně vedeném účetnictví a doložena by tak mohla být pouze spotřeba pohonných hmot, avšak správce daně měl pochyby ohledně veškerého nakoupeného materiálu (oleje, maziva, pneumatiky, náhradní díly apod.). S tímto závěrem žalovaného nelze souhlasit, neboť rovněž spotřeba pohonných hmot byla stanovena podle pomůcek, což by podle § 98 odst. 1 daňového řádu nebylo možné, pokud by tento náklad šlo stanovit dokazování žalobcem uvedenými stazkami; skutečnost, že stanovit dokazováním ostatní náklady (oleje, maziva, pneumatiky, náhradní síly apod.) by i nadále možné nebylo, je pro posouzení uplatněné nákladu ve formě spotřeby pohonných hmot bez významu. Napadené rozhodnutí proto trpí podstatným porušením ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí.

29. S ostatními žalobními námitkami, které žalobce koncipoval pouze obecně, je krajský soud nucen se vypořádat rovněž obecným způsobem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2004 č. j. 1 Azs 28/2004-41). Žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť se žalovaný s jeho odvolacími námitkami vypořádal formálně a obecně tak, že pouze citoval právní úpravu; konkrétní nedostatek vypořádání odvolacích námitek žalobce neuvedl. K tomu krajský soud uvádí, že v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal se všemi žalobními námitkami vyčerpávajícím způsobem, zjištěný skutkový stav podřadil pod příslušnou právní úpravu a námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná. Žalobce dále namítl porušení ustanovení o daňovém řízení a práv žalobce vyplývajících z Listiny základních práv a svobod, aniž by uvedl, v čem porušení ustanovení o daňovém řízení spočívá a která žalobcova základní práva byla porušena. Krajský soud k tomu uvádí, že kromě shora popsaného porušení poučovací povinnosti správcem daně a posouzení žalobcova sdělení správcem daně v rozporu s § 88 odst. 3 daňového řádu žádné porušení ustanovení o daňovém řízení neshledal, neshledal ani porušení práv žalobce vyplývajících z Listiny základních práv a svobod. Nedůvodnou považuje krajský soud i námitku, že předmětná daňová kontrola nebyla provedena v souladu s procesními předpisy; žalobce konkrétní porušení procesních předpisů neuvedl a krajský soud ani žádné neshledal. Stejně tak neshledal krajský soud porušení zásady uplatňování státní moci jen v případech a mezích stanovených zákonem, ani zásady, že nikdo nesmí být nucen činit, co mu zákon neukládá; žalobce ani v tomto případě neuvedl, v čem porušení uvedených zásad spatřuje. Žalobce namítl, že dodatečné doměření daně bylo podloženo pouhými domněnkami správce daně; ani v tomto případě žalobce však nic konkrétního neuvedl a krajský soud se s tímto názor žalobce neztotožňuje, dodatečné daňové výměry byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole a nikoliv domněnek správce daně.
30. Nedůvodná je rovněž námitka, že účetnictví žalobce bylo prověřováno Celním úřadem Moravskoslezského kraje a tím byl žalobce zbaven své důkazní povinnosti. Jak již bylo uvedeno výše, poté, co byl žalobce vyzván k splnění své důkazní povinnosti pro

nesprávnost předložené účetní evidence, mohl svá tvrzení prokázat i jinak než účetnictvím, žalobce však na výzvu správce daně nijak nereagoval a reagoval až na seznámení s výsledky kontrolních zjištění důkazním návrhem tzv. stazek. Samotná skutečnost, že probíhalo celní řízení, žalobce důkazní povinnosti, vyplývající mu z § 92 daňového řádu, nezbavuje.

31. Konečně žalobce nesouhlasil s tím, že daň byla pro předmětná období vyměřena podle předcházejících zdaňovacích období, neboť oproti předcházejícím obdobím došlo ke zvýšení výdajů žalobce v souvislosti s novou zakázkou. Ani tato námitka není důvodná. Žalovaný podle předcházejících období vypočetl procentuální poměr uplatněných výdajů (nákladů) vůči příjmům (výnosům). Toto procento aplikoval při výpočtu daňově účinných výdajů v posuzovaném období. Pokud vzrostly přiznané příjmy (výnosy) žalobce, logicky došlo tímto postupem i ke zvýšení daňově uznatelných výdajů (nákladů), čímž byla změna u žalobce zohledněna.

IV. Závěr a náklady řízení

32. Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí trpí podstatným porušením ustanovení o řízení, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, krajský soud ho postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil podle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém žalovaný vyzve žalobce k předložení tzv. stazek a současně jej poučí o následcích nesplnění výzvy; další postup žalovaného se pak bude odvíjet od reakce žalobce na tuto výzvu a od zjištění, které žalovaný z tohoto důkazního prostředku učiní.
33. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 6.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepis žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 13. února 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje