



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **P. R.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem v Praze 8, Šaldova 466/34, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26.8.2015, č.j. 27124/15/5300-21441-703172, ve věci daní z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 26.8.2015, č.j. 27124/15/5300-21441-703172, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 2.7.2014 č.j. 2256636/14/3213-05300-801152, č.j. 2256757/14/3213-05300-801152, č.j. 2256858/14/3213-05300-801152, č.j. 2256901/14/3213-05300-801152, č.j. 2256925/14/3213-05300-801152, č.j. 2256972/14/3213-05300-801152, č.j. 2257007/14/3213-05300-801152, č.j. 2257041/14/3213-05300-801152, kterými byly žalobci dodatečně vyměřeny podle pomůcek daně z přidané hodnoty za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí 2010 a první až čtvrté čtvrtletí 2011.

V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu v platném znění (dále jen daňový řád). Žalobce řádně odevzdal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí roku 2010 i roku 2011. Také v rámci daňové kontroly poskytl správci daně veškerou součinnost, poskytoval odpovědi na dotazy správce daně, předkládal mnoho dokumentů, např. příjmové doklady, peněžní deníky, výpisy z účtu, výdajové doklady na platby v hotovosti a přijaté faktury. Žalobce poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS), podle které ke splnění podmínky stanovené § 98 odst. 1 daňového řádu nestačí pouhá absence několika dokumentů, ale důkazy musí absentovat v takové míře, že daň nelze stanovit dokazováním. Žalobce dále odkázal na komentář k daňovému řádu (J. Baxa a kolektiv. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011 – dále jen Komentář k daňovému řádu) a rozsudek NSS ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 132/2005-71. Dále žalobce uvedl, že v projednávané věci správce daně disponoval dostatečným množstvím informací i důkazů ke stanovení daně na základě dokazování. Na straně 8 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v případě 19, resp. 24 položek zboží byla marže vyšší, než žalobcem uváděná marže ve výši 14 %. Z takové skutečnosti však nic nevyplývá. Jak uvádí správce daně i žalovaný, marže ve výši 14 % je marže průměrná, takže některé zboží se prodává s vyšší marží a jiné s marží nižší. Průměrná obchodní přírážka ve výši 14 % není nic neobvyklého. Také to, že u několika položek zboží chyběly příjmové doklady, neznamená, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Vady účetnictví musí být závažného charakteru tak, aby bylo znemožněno stanovit daň dokazováním. Podle žalobce bylo z předložených dokladů dostatečně seznatelné, jakých příjmů, výdajů a jaké marže žalobce dosáhl v předmětných zdaňovacích obdobích.

2) Žalobce svým zákazníkům vystavoval zjednodušené daňové doklady, k čemuž byl podle zákona oprávněn (§ 32 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění – dále jen zákon o účetnictví, § 26 odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty – dále jen ZDPH). Žalobce vedl zjednodušené daňové doklady, v nichž částky včetně daně uváděl odděleně podle stanovených sazeb, takže dodržel veškeré zákonem stanovené povinnosti.

3) Pro vyměření DPH je nezbytné znát příjmy daňového subjektu z uskutečněných obchodů a jeho výdaje vynaložené na zakoupené zboží. Tyto žalobce správci daně předložil. Správce tak disponoval veškerými podklady, nezbytnými pro vyměření daně, takže nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

4) Správce daně mohl již v průběhu zdaňovacích období požadovat plnění záznamní povinnosti, což však neučinil.

5) Správce daně odkázal ohledně důvodů pro stanovení daně podle pomůcek na zprávu o daňové kontrole (dále jen ZDP), kde na str. 19 zpochybnil doklady o pořízení zboží a odkázal na protokol ze dne 14.2.2014, tj. protokol o seznámení s výsledky kontrolního zjištění. Výši výdajů uplatněných žalobcem pak zpochybnil na

str. 8 napadeného rozhodnutí. Podle žalobce šlo o kombinaci obou způsobů stanovení daně, neboť správce daně na straně 6 úředního záznamu o postupu při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek ze dne 9.6.2014 uvedl, že výdaje převzal z evidence o příjmech a výdajích žalobce. Výdaje tedy byly stanoveny dokazováním (převzaty z tvrzení a dokladů žalobce) a příjmy podle pomůcek. Správce daně zpochybnil výdaje žalobce, ale následně je převzal ke stanovení daně a není tedy zřejmé, proč tento postup nezvolil i u příjmů. Žalobce má pochybnosti o splnění podmínek dle § 98 odst. 1 daňového řádu a považuje napadené rozhodnutí za vnitřně rozporné, tj. nicotné (§ 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu). Žalobce zdůraznil propojenost úředních záznamů správce daně ze dne 9.6.2014 č.j. 2184416/14/3213-05400-806266 o postupu při stanovení daně podle pomůcek u DPFO a ze dne 10.6.2014 č.j. 2184426/14/3213-05400-806266 o postupu při stanovení daně podle pomůcek u DPH.

6) Správce daně osočil žalobce z krácení daní (viz str. 18 ZDK, str. 17 protokolu ze dne 14.2.2014). Takové tvrzení se nezakládá na pravdě a správce daně je nijak neprokázal. Došlo k porušení principu presumpce neviny žalobce. Správce daně nemístně uvádí, že tento závěr je založen také na tom, že žalobce v letech 2010 a 2011 pořídil několik nemovitých věcí a vozidel. Pořízení tohoto majetku však žalobce hradil z osobních zdrojů (úspor), jedná se o majetek, který nebyl vložen do podnikání. Ani v tom nelze shledat důvod pro použití pomůcek. Žalobce dále s odkazem na ZDK a protokol o ústním jednání ze dne 14.2.2014 má za to, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když svůj závěr o tom, že žalobce krátil daň, založil na hodnotě pořízeného majetku, ač tento majetek byl pořízen z osobních zdrojů žalobce. Následně sám sebe popřel, když začal tvrdit, že na těchto skutečnostech své závěry nepostavil. Napadené rozhodnutí je i z těchto důvodů vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné.

7) Žalobce namítl s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 591/08 a rozsudek NSS ze dne 12.12.2013 č.j. 7 Afs 96/2013-34, že byl správcem daně vyzván ke splnění něčeho, co splnit nemohl, tj. k prokázání dalších příjmů, resp. toho, že žádné další tvrzené příjmy nezískal. Takovýto požadavek je nesplnitelný, neboť žalobce nemůže prokázat negativní skutečnost. Takovýto požadavek je také v rozporu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobce splnil své zákonem stanovené povinnosti a bylo na správci daně, aby prokázal, že žalobce skutečně dosáhl vyšších příjmů, než tvrdil a krátil daň. Správce daně však odůvodnil svůj závěr o krácení daně žalobcem pouze svými domněnkami.

8) Správce daně mohl provést další dokazování bez součinnosti s daňovým subjektem, aby došlo k naplnění cíle správy daní. Správce daně však na své zákonné povinnosti rezignoval a stanovil daň pro něj pohodlnějším a pro žalobce nepříznivějším způsobem za použití pomůcek.

9) Správce daně i žalovaný nedostatečně odůvodnili svůj závěr, proč žalobcem předložené dokumenty nepostačují ke stanovení daně dokazováním (rozsudek NSS ze dne 29.3.2006 č.j. 1 Afs 55/2005-92).

10) Z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 9.6.2014 č.j. 2184416/14/3213-05400-80266 (str. 6) je seznatelné, že správce daně stanovil příjmy podle pomůcek, ale výdaje dokazováním, takže postupoval kombinací obou způsobů stanovení daně, což je podle judikatury NSS nepřípustný způsob. (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 25/2003, Komentář k daňovému řádu str. 570).

11) Nesprávný postup správce daně při projednání ZDK: V rámci projednání bylo správcem daně sděleno, že daň nebude stanovena dokazováním, ale podle pomůcek. Nedošlo však k vyčíslení daně a seznámení žalobce se způsobem jejího zjištění, což je v rozporu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu (žalobce poukázal na judikaturu správních soudů, a to rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 96/2013 a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Ca 67/2007). Dne 14.5.2014 byla projednávána ZDK. Žalobce byl seznámen se skutečností, že daň nelze stanovit dokazováním a bude stanovena podle pomůcek. K vyčíslení daně ani seznámení žalobce se způsobem jejího zjištění však vůbec nedošlo. Žalobce měl možnost se vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění, jelikož však nedošlo k vyčíslení daně podle pomůcek ani ozřejmění způsobu takového vyměření, žalobce se ke kontrolnímu zjištění nemohl vyjádřit. Teprve dne 18.6.2014 byl žalobce seznámen s postupem při stanovení daně podle pomůcek (úřední záznam ze dne 18.6.2014 č.j. 2239255/14/3213-05400-806266). Žalobce v rámci seznámení s postupem při stanovení daně nebyl tázán, zda má připomínky, nebo zda se písemně vyjádří. Správce daně mu pouze oznámil, že tento postup bude podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobce měl možnost vyjádřit se či sdělit výhrady proti obsahu protokolu, nikoliv proti postupu správce při stanovení daně podle pomůcek. Správce daně omezil práva žalobce, když při projednání ZDK nesdělil žalobci vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které mu měly být poslány na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně dospěl. V odvolacím řízení je přitom možnost procesní obrany žalobce omezena dle § 114 odst. 4 daňového řádu.

12) Žalobce poukázal na stranu 3 záznamu o postupu při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek ze dne 10.6.2014 č.j. 2184426/14/3213-05400-806266 a na str. 4-5 každého z dodatečných platebních výměrů s tím, že správcem daně uváděné výhody pro daňový subjekt jež mají spočívat ve výběru srovnatelných daňových subjektů, nejsou žádnou výhodou. Srovnatelný subjekt není výhodou, ale pomůckou (§ 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu). Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 2/2003. Správce daně tak porušil ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, když nepřihlédl k výhodám pro daňový subjekt. Správce daně postupoval nezákonně a vydal nezákonné dodatečné platební výměry.

13) Žalobci nebylo sděleno nic o srovnatelných subjektech, a proto jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná. Žalobci nebyl zpřístupněn úřední záznam č.j. 2187880/14/3213-05400-806266, v němž jsou identifikovány srovnatelné daňové subjekty. Napadená rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná. Žalovaný, jakož i správce daně, prolomili ústavně garantované vlastnické právo i právo na spravedlivý proces. Žalobce měl mít co nejvíce prostoru, aby postup správce daně a žalovaného mohl přezkoumat a ověřit si, zda k omezení vlastnického práva došlo zákonem stanoveným postupem (čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod –

dále jen Listina a čl. 1 a čl. 6 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod – dále jen Úmluva). Žalobce má za to, že pokud srovnatelné daňové subjekty jsou právníckými osobami zapsanými v obchodním rejstříku, není důvod, aby jejich identifikace byla žalobci utajena. Použitá pomůcka byla v daném případě použita jako důkaz svědčící ve prospěch žalobce, proto mělo být použito nikoliv ustanovení § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu, nýbrž ustanovení § 65 odst. 1 písm. a) téhož právního předpisu. V souladu s § 65 odst. 2 daňového řádu tato písemnost (úřední záznam identifikující údajně „srovnatelné daňové subjekty“) měla být nejpozději při provedení hodnocení důkazů zpřístupněna žalobci, což se však nestalo. Žalobce proto nemohl v odvolacím řízení kvalifikovaně brojit proti výběru konkrétních srovnávaných subjektů a nemůže tak činit ani v řízení před soudem. Podle žalobce by měl soud na základě testu proporcionality posoudit, zda v posuzované věci skutečně byly splněny podmínky pro utajení úředního záznamu identifikujícího „srovnatelné daňové subjekty“ či nikoliv. Pokud soud shledá, že správce postupoval v souladu se zákonem, když nezpřístupnil úřední záznam o identifikaci srovnatelných subjektů, měl by v souladu s článkem 95 odst. 2 Ústavy přerušit řízení o žalobě a předložit věc Ústavnímu soudu s otázkou, zda § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu je v souladu s ústavním pořádkem.

14) Použité pomůcky byly nepřiměřené. Marže „srovnatelných subjektů“ nemusí nic vypovídat o marži žalobce, podnikání srovnatelných subjektů nemůže být totožné. Příjmy „daňového subjektu A“ byly cca 1,5násobné oproti příjmům žalobce a příjmy „daňového subjektu B“ byly cca poloviční oproti příjmům žalobce. Na výši příjmů, výdajů a marže daňového subjektu mohou mít vliv i další faktory (např. v jaké obci daňový subjekt podniká, zda je u hlavní komunikace, v centru nebo na okraji města, jaký má rozsah sortimentu, otevírací dobu provozovny, dobu, po kterou podniká, jakou má reklamní kampaň apod.) Již proto, že srovnávané daňové subjekty nejsou z hlediska příjmů s žalobcem srovnatelné, nemůže obstát postup správce daně, který je nezákonný a nepřezkoumatelný. Žalobce dále upozornil, že průměrná marže „daňového subjektu A“ v roce 2011 činila 25,6 %, průměrná marže „daňového subjektu B“ ve stejném zdaňovacím období dosáhla výše 35,7 %. Ve stejném zdaňovacím období tedy dva „srovnatelné daňové subjekty“ měly marže, jejichž rozdíl činil více než 10 procentních bodů. Za této situace je otázkou, proč by marže žalobce nemohla být v tvrzené výši 14 %. Podle žalobce mohl správce daně užít vhodnější pomůcky, např. výše příjmů, výdajů a marží žalobce za zdaňovací období časově blízká obdobím let 2010 a 2011, např. zdaňovací období roku 2008, 2009 a 2012 (průměrné marže 9,2 %, 5,9 %, 11,27 %). V souvislosti s námitkou nepřiměřenosti pomůcek poukázal žalobce na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 207/2005 a Komentář k daňovému řádu k § 98 odst. 2 (str. 570). Namítl, že se správce daně nesnažil o co nejvyšší přesnost jím užitých pomůcek a dostatečnou spolehlivost stanovené daně, když musel vědět, že srovnatelné daňové subjekty jsou výši svých obchodních přírůbků s výši obchodní přírůbky žalobce nesrovnatelné. Správce daně tedy nezajistil, aby jím stanovená daň byla dostatečně spolehlivá, čímž postupoval v rozporu s ust. § 1 odst. 2 a § 134 odst. 1 daňového řádu.

15) Žalobce namítl porušení ust. § 12 odst. 4 daňového řádu, když správce daně vyhotovil dne 11.2.2013 úřední záznam, v němž jako oprávněné úřední osoby byli stanoveni pracovníci správce daně Ing. R. Š. a A. R. Při ústním jednání dne

19.10.2012 však za správce daně jednali Ing. R. Š. a Ing. R. V. Z žádného dokumentu založeného ve spise nevyplyvá pověření Ing. R. V. Neexistuje žádný úřední záznam, který by deklaroval, že tato osoba je v dané věci úřední osobou. Na požádání bylo žalobci sděleno, že oprávněnými osobami jsou Ing. R.Š. a A. R. Žalobce v této souvislosti poukázal na Komentář k daňovému řádu k § 12 odst. 4 (str. 89). Pokud byli prováděním daňové kontroly žalobce pověřeni Ing. Š. a A. R., pak takové pověření mělo být vyhotoveno ještě před zahájením daňové kontroly. Jelikož k tomu nedošlo, na úkony těchto úředních osob nelze pohlížet jako na zákonné. Veškeré úkony učiněné v rámci daňové kontroly před 11.2.2013 jsou proto nezákonné. Jelikož daňová kontrola proběhla nezákonně, také rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou nezákonná.

16) Napadené rozhodnutí žalovaného podepsal Ing. L. Š., přičemž jako jeho funkce je uvedeno „ředitel odboru“. Podle článku 116 odst. 3 ředitel žalovaného rozhoduje v daňovém správním řízení ve věcech v působnosti Odvolacího finančního ředitelství (dále jen OFŘ), pokud rozhodováním nepověří jiného zaměstnance. V článku 120 organizačního řádu je upravena činnost ředitele odboru. Z tohoto ustanovení neplyne, že by ředitel odboru byl oprávněn žalované rozhodnutí podepsat. Žalobce se proto domnívá, že existují vážné pochybnosti o tom, zda ředitel odboru byl oprávněn žalované rozhodnutí podepsat. S největší pravděpodobností k tomu oprávněn nebyl, a proto i z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nezákonné.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobce nevedl průkaznou evidenci skladových zásob, daňová evidence nepodává dostatečný obraz o pohybu zboží v návaznosti na příjmy z prodeje, byly zjištěny závažné nesrovnalosti v evidenci prodejních cen v souvislosti s druhem a množstvím prodaného zboží a neevidování použité obchodní přírážky a slev při prodeji konkrétních druhů zboží. Žalobce také nepředložil průkaznou evidenci o hotovostních příjmech. Předložená evidence proto nepodává pravdivý přehled o příjmech žalobce, které měl dosáhnout ve sledovaném zdaňovacím období. Proto správce daně nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný má za to, že dostatečně odůvodnil naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Správce daně využil k porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, vhodně zvolil srovnatelné daňové subjekty a tyto žalobci dostatečně popsal, aniž by bylo zasaženo do práv srovnatelných subjektů. Námitka žalobce, že daňový subjekt A) a daňový subjekt B) měli rozdílnou výši příjmů za prodej zboží, není důvodná v rámci použité pomůcky. Byla totiž pouze vypočtena průměrná marže, na kterou nemá vliv výše příjmů srovnatelných daňových subjektů. Je také velmi nepravděpodobné, že by na Novojičínsku existoval jiný daňový subjekt, který by provozoval prodejnu autodílů s příslušenstvím pro motorová vozidla a měl shodné příjmy jako žalobce. Žalovaný má za to, že správce daně využil takové pomůcky, že se v maximální možné míře přiblížil realitě, takže nelze pochybovat o tom, že by zvolené pomůcky byly nepřiměřené. K námitce týkající se marží žalovaný uvedl, že žalobce ve své argumentaci zcela pominul skutečnost, že z kontrolovaných položek za roky 2010 a 2011 byl vybrán jen určitý počet, ze kterého bylo zjištěno, že většina položek byla prodávána s vyšší marží. Dále žalovaný zmínil s odkazem na judikát NSS sp. zn. 1 Afs 3/2010, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní

důkazy sám vyhledávat (shodně také rozsudky NSS sp. zn. 5 Afs 147/2004 a 5 Afs 40/2005). K tomu žalovaný doplnil, že žalobce nenavrl žádné konkrétní důkazní prostředky, o kterých je přesvědčen, že by měly být provedeny. K žalobcem nastíněné možnosti plnění záznamní povinnosti žalovaný uvedl, že nebyly shledány důvody k postupu podle § 97 odst. 2 daňového řádu, protože nebyla žádná potřeba vést zvláštní záznamy potřebné pro správné zjištění a stanovení daně nad rámec „běžné“ evidence. K otázce vydajů žalovaný vyjádřil souhlas s názorem, že není možné stanovit daň kombinací dokazování a pomůcek, k čemuž však v posuzované věci nedošlo. U žalobce byla zpochybňována především výše obchodní přírážky a s tím související příjmy. K tomu žalovaný konstatuje, že správce daně využil tvrzené výdaje jako pomůcku. Správce daně musel vyjít z určité výchozí hodnoty, z níž byly vypočítány příjmy na základě zjištěné marže. Tento právní názor podporuje i Komentář k daňovému řádu (strana 346) a také rozhodovací praxe soudů, např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 9/2012 nebo 5 Afs 129/2006. Pokud tedy správce daně k určení daňové povinnosti využil mj. i podklady poskytnuté žalobcem, postupoval v souladu s daňovým řádem. Daň tímto způsobem stanovená se blíží co nejvíce realitě. Dále žalovaný zdůraznil, že v řízení před správcem daně ani před odvolacím orgánem v žádném případě nejde o posuzování trestněprávní roviny jednání daňového subjektu, ale pouze o zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně. Písemnosti vydané správcem daně i žalovaným nejsou veřejné. Tvrzení o tom, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce krátil daň tím, že nepřiznal skutečnou výši příjmů, nemůže daňový subjekt nijak poškodit. Žalovaný rovněž nesouhlasí s tím, že žalobce byl vyzýván k prokázání negativních skutečností. Žalobce neměl v průběhu daňového řízení prokazovat, že neměl vyšší příjmy, ale naopak měl prokázat, že údaje tvrzené v daňovém přiznání, byly pravdivé. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl, a proto správce daně přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek.

Správce daně splnil povinnost seznámit daňový subjekt s obsahem pomůcek, což žalovaný nerozpöruje. Žalobce byl před vydáním dodatečných platebních výměřů seznámen s obsahem úředního záznamu o postupu při stanovení daňové povinnosti. Nelze proto souhlasit ani s námitkou, že žalobce neměl možnost se k použitým pomůckám vyjádřit. K žalobcem zmiňovanému rozsudku NSS sp. zn. 7 Afs 96/2013 žalovaný uvádí, že je nutno spatřovat rozdíly mezi nyní posuzovanou věcí a případem řešeným v tomto rozsudku, z něhož je patrné, že stěžovatelka byla seznámena s úředním záznamem správce daně, který obsahoval výši daně vyčíslené podle pomůcek a způsobu stanovení daně až v den doručení dodatečných platebních výměřů. V posuzované věci však jde o situaci, kdy byl žalobce seznámen s úředním záznamem ze dne 18.6.2014 při ústním jednání, o kterém byl sepsán protokol č.j. 2239255/14/3213-05400-806266. Dodatečné platební výměry pak byly vydány až dne 4.7.2014, takže žalobce měl dostatek prostoru vyjádřit se k obsahu úředního záznamu v rámci ústního jednání i následně, než byly vydány dodatečné platební výměry. Žalobce žádné námitky nevzněl. Žalovaný se proto domnívá, že je na místě odchyliť se od názoru prezentovaného NSS v označeném rozsudku. Žalovaný zdůraznil, že správce daně sice nesprávně uvedl ve výčtu výhod pro daňový subjekt skutečnost, že byly vybrány srovnatelné daňové subjekty s prodejny v daném regionu, to však nemůže podle žalovaného způsobit nezákonnost dodatečných platebních výměřů ani napadeného rozhodnutí. Žalobce

neuvádí, k jakým výhodám měl správce daně přihlédnout. K námitce týkající se identifikace srovnatelných subjektů žalovaný uvedl, že nelze souhlasit se závěry žalobce, že převažuje jeho zájem nad ochranou osobních údajů jiných daňových subjektů. Sám zákon výslovně v § 64 daňového řádu předpokládá, že v rámci stanovení daně za použití pomůcek bude docházet k situacím, kdy převažuje ochrana jiných daňových subjektů nad zpřístupněním konkrétních písemností daňového subjektu. Nelze shledat jako důvodnou námitku žalobce, že je napadené rozhodnutí nicotné z důvodu, že by trpělo vadami, jež by jej činily zjevně vnitřně rozporným.

K námitce týkající se absence úředního záznamu o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, žalovaný uvedl, že nevyhotovení úředního záznamu tohoto charakteru nemůže způsobit nezákonnost dodatečných platebních výměrů. Žalobce požádal dne 11.4.2013 o sdělení, kdo je ve věci daňové kontroly úřední osobou a jaký je rozsah jejího oprávnění. Na tuto žádost správce daně odpověděl, že úředními osobami jsou A.R. a Ing. R. Š. Ing. R. V. byla úřední osobou pouze ve věci zahájení daňové kontroly, což je patrné z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 19.10.2012. Žalovaný zdůraznil, že od povinnosti správce daně vyhotovit úřední záznam o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, bylo od 1.1.2014 upuštěno v důsledku novely daňového řádu. Správce daně zahájil daňovou kontrolu a prováděl další úkony v souladu s daňovým řádem.

Žalovaný dále vyjádřil nesouhlas s tvrzením žalobce, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné, nepřehledné a nelogické. Podle žalovaného splňuje všechny zákonné náležitosti. Naopak z textu rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí nejprve rekapituloval skutkový stav, následně posoudil soulad s § 114 odst. 4 daňového řádu, tj. dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek a následně se detailně vypořádal s námitkami žalobce. Žalovaný poukázal na judikaturu, podle níž je rozhodnutí o odvolání přezkoumatelné, pokud je z něj patrné, na základě čeho bylo rozhodnuto a je v něm vysvětleno, z jakých důvodů jsou námitky účastníka řízení shledány nedůvodnými (srov. rozsudek NSS ze dne 17.8.2011 č.j. 9 Afs 10/2011-92). Podle žalovaného žalobou napadené rozhodnutí tyto požadavky splňuje a není nepřezkoumatelné.

K poslední žalobní námitce žalovaný odkázal na podpisový řád Odvolacího finančního ředitelství (dále jen OFŘ) ze dne 30.3.2015 č.j. 9992/15/5000. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice na vyjádření žalovaného doručené ke krajskému soudu dne 23.12.2015 setrval na své žalobní argumentaci. K argumentaci žalovaného k otázce zjištěných marží žalobce namítal, že tvrzení žalovaného nemá žádnou vypovídací hodnotu, když hovoří pouze o vybraných (nikoliv o všech) položkách. Není zřejmé, jak a na základě čeho byly položky vybrány, či zda nebyly úmyslně vybrány povětšinou položky, jejichž marže překročila 14 %. Žalobce opětovně zdůraznil povinnost správce daně vyplývající z § 92 odst. 2 a 5 daňového řádu. Také na další žalobní argumentaci žalobce setrval.

V doplnění repliky doručeném krajskému soudu dne 7.1.2016 žalobce doplnil argumentaci ohledně poslední žalobní námitky vztahující se k podpisu napadeného rozhodnutí, kdy žalobce má za to, že při vydání napadeného rozhodnutí došlo k porušení organizačního řádu, neboť rozhodnutí nepodepsala oprávněná osoba. Žalobce uvedl, že organizační řád v něm vyvolal legitimní očekávání, že o jeho věci rozhodne ředitel žalovaného jako osoba oprávněná, případně osoba výslovně ředitelem žalovaného pověřená. To se v posuzované věci nedostalo, když žalovaný porušil vnitřní předpis finanční správy. Žalobce poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 690/01 a dále uvedl, že žalovaný postupoval svévolně, když porušil svůj vlastní předpis a zklamal legitimní očekávání žalobce o tom, kdo bude rozhodovat o jeho věci, čímž došlo k porušení právní jistoty jako znaku demokratického právního státu.

Žalovaný ve vyjádření k replice a jejímu doplnění doručeném krajskému soudu dne 10.2.2016 uvedl, že obsah repliky se v mnohém kryje se žalobními námitkami. Žalovaný setrval na svých závěrech, že předložené doklady nemohou podat kompletní přehled o výši dosažených zdanitelných příjmů a žalobce měl předložit průkaznou daňovou evidenci, což neučinil. Žalovaný dále zdůraznil, že pojmem „srovnatelný“ daňový subjekt není myšleno „totožný“ daňový subjekt. Správce daně vhodně zvolil daňové subjekty, které podnikají ve stejné oblasti a ve stejné lokalitě. K námitce ohledně průměrných marží žalovaný uvedl, že považuje za nepřijatelné, aby správce daně byl osočován z toho, že úmyslně vybral konkrétní položky, jejichž marže byla zjištěna vyšší, než žalobcem tvrzená. Žalobce stále poukazuje v obecné rovině na to, že samotnou podstatou průměru je, že některé položky mají vyšší průměrnou hodnotu a některé naopak vyšší. Toto ale žalobce tvrdí bez toho, aniž by sám, v rámci žalobní námitky identifikoval položky tak, aby prokázal jím tvrzenou průměrnou marži ve výši 14 %. K žalobcově námitce, že správce daně nepostupoval podle § 97 odst. 4 daňového řádu, žalovaný setrval na svém vyjádření, že nedostatky v daňové evidenci vyšly najevo v průběhu daňové kontroly zahájené dne 19.10.2012, takže je zřejmé, že nebyl důvod postupovat dle citovaného ustanovení v průběhu roku 2011. Zákon nezakládá povinnost správce daně postupovat podle zmíněného ustanovení. Žalovaný setrval i na své další argumentaci týkající se závěru, že žalobce krátil daň. Dále žalovaný k doplnění repliky uvedl, že neshledává žádné pochybení ve své vnitřní organizaci, resp. v procesu vyhotovení napadeného rozhodnutí. Bylo by značně nevhodné, ne-li neuskutečnitelné, kdyby veškerá agenda správního orgánu ležela na osobě stojící v čele správního orgánu s tím, že v jednotlivých věcech by bylo vydáno vždy konkrétní pověření jiného zaměstnance pro zpracování a podpis písemnosti. Této situaci předcházejí vnitřní předpisy, jako je podpisový řád OFŘ. Organizační řád stanovuje základní konstrukci fungování orgánů finanční správy ČR a předpokládá konkrétnější vnitřní úpravu chodu jednotlivých orgánů. Vydáním napadeného rozhodnutí byla vyjádřena vůle OFŘ jako odvolacího orgánu vydat rozhodnutí o odvolání v této konkrétní podobě. Samotný podpis rozhodnutí je pouze jednou z formálních náležitostí, přičemž není pochyb, že je napadené rozhodnutí přičitatelné žalovanému jako věcně, místně i funkčně příslušnému správnímu orgánu. K povaze podpisu jako formální náležitosti rozhodnutí správního orgánu se opakovaně vyjadřoval NSS, např. v rozsudku sp. zn. 10 As 1/2014. Žalovaný je přesvědčen, že i kdyby soud shledal pochybení v podpisu napadeného rozhodnutí, nelze hovořit o rozhodnutí nezákonném, neboť nebyla nijak

krácena práva žalobce. Je nutno odmítnout také námitku žalobce, že organizační řád vyvolal v žalobci legitimní očekávání, že o jeho věci rozhodne ředitel žalovaného. Žalovanému se nejeví jako pravděpodobné, že by se žalobce před vydáním napadených rozhodnutí seznamoval s obsahem organizačního řádu. Podstatné je, že o odvolání žalovaného rozhodl příslušný správní orgán. I kdyby napadená rozhodnutí skutečně nepodepsala osoba oprávněná na základě podpisového řádu OFŘ, není žalobce jakkoliv zkrácen na svých právech, neboť je nanejvýš zřejmé, že napadená rozhodnutí vydal žalovaný jako příslušný správce daně se všemi náležitostmi předpokládanými v § 102 daňového řádu.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 8.3.2016 uvedl, že uvedeným postupem žalovaný snižuje přesvědčivost svých rozhodnutí. Výkladem oprávnění jednotlivých úředních osob k podpisu toho kterého rozhodnutí se žalovaný dopouští libovůle a volí zcela účelový výklad. Není možné, aby žalovaný porušoval bez následků své vlastní vnitřní předpisy. Takový postup vede ke ztrátě důvěry občanů v právo i rozhodování orgánů veřejné moci a popírá principy předvídatelnosti práva, legitimního očekávání, tj. principy demokratického státu. Argumentace žalovaného je nelogická a účelová, popírá smysl existence vnitřních předpisů žalovaného a vede k absurdním závěrům. Žalobce je přesvědčen, že ani existence podpisového řádu nemění nic na tom, že došlo k porušení organizačního řádu jako stěžejního vnitřního předpisu finanční správy.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.) a byl vázán žalobními body uvedenými v žalobě.

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že pracovníky správce daně byla u žalobce zahájena dne 19.10.2012 daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2010 a 2011. Ve sledovaném období žalobce provozoval obchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla v pronajaté provozovně v Příboře. Provedenou kontrolou bylo zjištěno, že žalobce nepředložil správnou, průkaznou a úplnou daňovou evidenci, která by prokázala údaje uvedené v daňovém přiznání a která by umožnila zjistit základy daně z příjmů. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil daňovou evidenci a předložil také evidenci zásob kontrolou korunou. Žalobce předložil příjmové doklady, peněžní deník, výpisy z účtu, výdajové doklady na platby v hotovosti a přijaté faktury. Z předložené evidence zásob kontrolou korunou vyplynulo, že daňový subjekt počítá s marží ve výši 14 %. K dotazu správce daně, jak byly stanoveny údaje o průměrné marži, žalobce uvedl, že většinou tolik si přiráží na jednotlivých položkách zboží a prokázat to může jedině předloženými doklady (protokol o ústním jednání ze dne 24.1.2013 č.j. 72607/13/3213-05400-806266). Následně správce daně výzvou z 28.3.2013 vyzval žalobce k prokázání, že výše vykazované průměrné marže, kterou uváděl v evidenci zásob zboží tzv. kontrolou korunou, je jím uváděných 14 %. Žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že správci daně sdělil, že výši marže lze prokázat jedině doklady, které již dal k dispozici. Při dalších ústních jednáních správce daně požadoval k jednotlivým položkám prodaného zboží dle konkrétně uvedených paragonů předložit doklady o pořízení tohoto zboží. Na základě

předložených nákupních dokladů a informací v návaznosti na doklady o prodeji zboží správce daně porovnával nákupní prodejní cenu jednotlivých položek za účelem zjištění použité marže. Z tabulek uvedených správcem daně ve zprávě o daňové kontrole vyplývá, že daňový subjekt k některému zboží žádné doklady o jeho pořízení nepředložil a některé označené druhy zboží na nákupních dokladech se neshodovaly s údaji o provedeném zboží na předložených prodejních fakturách. U prodaného zboží, které se v návaznosti na předložené nákupní doklady podařilo správci daně přesně identifikovat a zjistit jeho prodejní a pořizovací cenu, byla v převážné většině případů použita marže výrazně vyšší než žalobcem deklarovaných 14 %. Ze ZDK vyplývá, že z vybraných 20 položek zboží prodaných v roce 2010 byla zjištěna vyšší marže 14 % u 19 položek zboží a u 26 položek v roce 2011 byla vyšší marže než 14 % zjištěna u 24 z nich. Na základě těchto zjištění dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal opodstatněnost průměrné marže ve výši 14 %, kterou použil pro evidenci skladových zásob kontrolou korunou za roky 2010 a 2011. Proto dospěl k závěru, že předložená evidence skladových zásob není průkazná. Proto také žalobce neprokázal pohyb veškerého nakoupeného zboží a také ve smyslu ust. § 7b odst. 4 ZDP neprokázal, že skutečný stav zásob k poslednímu dni roku 2010 a roku 2011 deklarovaný předloženými „inventurami“ odpovídal stavu evidenčnímu podle jeho daňové evidence. Dne 14.2.2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění. Dne 14.5.2014 správce daně seznámil žalobce se stanoviskem k jeho vyjádření ke kontrolním zjištěním (ze dne 21.3.2014), jelikož nedošlo ke změně kontrolního zjištění, byla s žalobcem dne 14.5.2014 projednána ZDK (protokol č.j. 1457258/14/3213-05400-806266). Dne 10.6.2014 vyhotovil správce daně úřední záznam o stanovení daně za použití pomůcek č.j. 2184426/14/3213-05400-806266, s nímž žalobce seznámil dne 18.6.2014 (protokol č.j. 2239255/14/3213-05400-806266). Na základě ZDK a úředního záznamu o stanovení daně za použití pomůcek byly vydány dodatečné platební výměry na DPH za sledovaná zdaňovací období. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 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 bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

V prvním žalobním bodě žalobce namítl nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud má obsahem správních spisů za prokázané, že žalobce sice podával řádně daňová přiznání, vedl daňovou evidenci a v průběhu daňové kontroly poskytoval správci daně dostatečnou součinnost, nicméně nedostatky zjištěné v evidenci, a to zejména ve vztahu k evidenci skladových zásob a použité obchodní přírážky vedly správce daně k závěru o porušení povinností žalobce vyplývajících z ust. § 7b odst. 4 ZDP. Současně tak byla zpochybněna příjmová část daňové evidence, neboť žalobce neprokázal jím tvrzenou průměrnou marži ve výši 14 %. Jelikož marže se logicky promítá v určení ceny každého zboží, je závěr správce daně o zpochybnění příjmů žalobce opodstatněný. Žalobce dále v této souvislosti poukázal na závěry judikatury

NSS i na Komentář k daňovému řádu s tím, že nestačí pouhá absence několika dokumentů nebo porušení dílčích povinností při dokazování, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. Obecnou platnost těchto závěrů nelze popřít, nicméně nelze je také použít paušálně, a to s ohledem na značnou skutkovou variabilitu případů posuzovaných optikou ust. § 98 odst. 1. V tomto směru považuje soud za příležitý odkaz na NSS, který v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19.1.2016 č.j. 4 Afs 87/2015-29 publikovaném ve Sb. NSS pod č. 3418/2016, vyslovil, že: *„Pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu a také na jejich obsahu.“* Ve vazbě na uvedenou citaci krajský soud opětovně zdůrazňuje již shora uvedenou skutečnost, že pochybnost správce daně ohledně žalobcem tvrzené a oproti tomu fakticky používané průměrné marže znevěrohodnila příjmovou část daňové evidence vedené žalobcem natolik, že daň nemohla být stanovena dokazováním a byl tak opodstatněn přechod na pomůcky. Žalovaný se k naplnění zákonných podmínek pro uplatnění postupu dle § 98 odst. 1 daňového řádu velmi podrobně vyjádřil na str. 7-9 napadeného rozhodnutí, přičemž žalobce v podané žalobě argumentaci žalovaného žádným nosným způsobem nerozporoval. Žalobní tvrzení, že žalovaný dostatečně nezohlednil marže vypočtené u vybraných položek ve vztahu k „průměrné marži“, je zcela nepřesvědčivé, neboť byla-li správcem daně vypočtená marže u 19 položek z celkových 20 položek (rok 2010) a u 24 položek z celkových 26 položek (rok 2011) vyšší, než žalobcem tvrzená průměrná 14% marže, pak při respektování prostých matematických zákonitostí nemohl žalobce dospět k jím tvrzené průměrné marži 14 %. Soud proto nesdílí názor žalobce, že z předložených dokladů bylo dostatečně seznatelné, jakých příjmů, výdajů a jaké marže žalobce dosáhl. Naopak žalobce neunesl důkazní břemeno, které na něj přešlo v důsledku pochybností správce daně ohledně shora specifikované daňové evidence, a proto soud považuje postup správce daně za souladný se zákonem a tento žalobní bod za nedůvodný. Tento žalobní bod doplnil žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 23.12.2015 tak, že zpochybnil namátkový výběr kontrolovaných položek s tím, že mohly být záměrně vybrány položky s vyšší marží a dále uvedl, že nebyly zkontrolovány všechny položky, ale pouze některé. Ke zpochybnění korektnosti postupu správce daně při namátkovém výběru kontrolovaných položek krajský soud uvádí, že z obsahu správního spisu není seznatelné, že by v průběhu daňové kontroly žalobce proti takovému postupu brojil, ať už formou stížnosti proti postupu správce daně, nebo námitkou podjatosti pracovníků správce daně, a proto se takové tvrzení, které je vzneseno až v replice k vyjádření žalovaného ke správní žalobě jeví jako účelové. Pokud jde o způsob kontroly jednotlivých položek formou namátkového výběru, je krajskému soudu z úřední činnosti známo, že se jedná o zcela běžnou praxi finančních úřadů při kontrolní činnosti a z žádného ustanovení daňového řádu neplyne, že by byl správce daně povinen kontrolovat kompletně celou dokumentaci předloženou daňovým poplatníkem. Forma namátkového výběru kontrolovaných

položek je zcela v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení (§ 7 daňového řádu).

V druhém žalobním bodě žalobce namítl, že při vystavování zjednodušených daňových dokladů postupoval v souladu se svými zákonnými oprávněními a své povinnosti dodržel. Ani toto žalobní tvrzení krajský soud neshledal důvodným. Žalobce byl nepochybně oprávněn vést evidenci způsobem, který mu zákon umožňuje a výběr příslušného druhu daňového dokladu byl zcela v jeho dispoziční sféře. Je však nutno vést v patrnosti, že smyslem vedení předepsané evidence není pouze prosté dodržení této povinnosti, ale průkaznost daňové evidence v jejím celku. Plátcem daně zvolené druhy evidencí musí mít schopnost vzájemné návaznosti a podpůrnosti, což u žalobce nebylo naplněno. Jestliže žalobce vydával na jedné straně svým zákazníkům zjednodušené daňové doklady a na druhé straně skladové zásoby evidoval tzv. kontrolou korunou, pak dostatečné průkaznosti dosáhnout nemohl, ačkoliv mu zákon takovéto postupy umožňoval. V této souvislosti lze zmínit rozsudek NSS ze dne 29.1.2014 č.j. 2 Afs 84/2013-36 publikovaný ve Sb. NSS pod č. 2089/2010, v němž NSS mj. vyslovil, že daňovému poplatníkovi nemůže jít k tíži, že si zvolil vedení evidence zásob metodou kontroly korunou, nýbrž to, že nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb.

Ani třetí žalobní bod neshledal soud důvodným. Žalobce jím brojil proti stanovení daně podle pomůcek, když má za to, že správce daně disponoval veškerými doklady nezbytnými pro vyměření daně. Obsahem správních spisů i odůvodněním napadených rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že žalobci není přičítáno k tíži, že nepředložil dostatečnou evidenci příjmů a výdajů, ale především to, že předloženou evidencí neprokázal výši tvrzené průměrné marže, čímž byla jeho evidence zpochybněna. K tomuto žalobnímu bodu soud dále odkazuje také na argumentaci k vypořádání žalobního bodu 1).

Čtvrtý žalobní bod, v němž žalobce namítá, že správce daně mohl v průběhu zdaňovacího období požadovat po žalobci plnění záznamní povinnosti, považuje krajský soud za zcela nepřipadný. Záznamní povinnost ve smyslu ust. § 97 daňového řádu je vcelku výjimečný instrument, k němuž správce daně sáhne pouze v případech, kdy celková činnost daňového subjektu vykazuje známky úmyslného krácení daně. Záznamní povinnost může být uložena pouze prostřednictvím rozhodnutí a správce daně musí mít důvody, pro které k takovému kroku přistoupí. V posuzované věci správce daně před zahájením daňové kontroly neměl žádné pochybnosti o ekonomické činnosti žalobce a o plnění jeho daňových povinností. Nedostatky byly zjištěny až v průběhu daňové kontroly. Námitka žalobce, že správce daně mohl využít záznamní povinnosti, proto nemá oporu v zákonné úpravě a svědčí o nepochopení významu tohoto nástroje správy daní žalobcem.

V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že v posuzované věci došlo ke kombinaci dvou způsobů stanovení daně, a to dokazováním a prostřednictvím pomůcek, což je postup nezákonný. Na základě obsahu správních spisů, zejména ZDK a odůvodnění napadeného rozhodnutí, krajský soud tento závěr žalobce nesdílí. Jak již bylo shora uvedeno, pochybnosti správce daně vznikly ohledně výše příjmů, a to především s ohledem na neprůkaznost tvrzené průměrné marže, a dále ohledně

stavu zásob vzhledem k použité metodě kontrolou korunou. Přeneseně se tyto pochybnosti, které měly zásadní dopad na příjmovou část daňové evidence žalobce, promítly také do části výdajové. Pochybnost ohledně výdajů však nebyla tak zásadní a z hlediska stanovení výše daně podstatná, aby správce daně ve svém dalším postupu v rámci konstrukce pomůcek nemohl výdaje tvrzené žalobcem převzít jako dílčí pomůcku. K takovému závěru, tj. že část údajů z účetnictví může sloužit jako pomůcka, dospěl i NSS např. v rozsudku ze dne 27.7.2007 sp. zn. 5 Afs 129/2006. Ostatně zvolený způsob je pro daňového poplatníka přínosný, neboť daň stanovená tímto způsobem, tj. za dílčího převzetí akceptovatelné části daňové evidence se blíží co nejvíce realitě. Žalobcem tvrzenou rozpornost napadeného rozhodnutí v nastíněném směru proto krajský soud neshledal, a proto neměl důvod zabývat se námitkou jeho tvrzené nicotnosti (§ 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu).

V šestém žalobním bodě se žalobce ohradil proti tomu, že správce daně porušil princip presumpce neviny žalobce, když jej osočil z krácení daní, k čemuž zcela nemístně využil i zjištění o navýšení žalobcova soukromého majetku. Žalobce v tom spatřuje vnitřní rozpornost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Soud názor žalobce ani v tomto případě nesdílí. Správce daně sice nemá pravomoc posuzovat jednání daňového subjektu z pohledu trestněprávní roviny, nicméně k určitému úsudku v tomto směru jej daňový řád vybízí, a to v souvislosti s oznamovací povinností uloženou mu ust. § 53 odst. 3 daňového řádu. V rámci jejího plnění je správce daně oprávněn si určitým způsobem vyhodnotit skutečnosti, které zjistí při správě daní z hlediska jejich trestněprávního dopadu. Pokud v tomto ohledu posuzuje majetkové poměry daňového subjektu komplexně, včetně jeho soukromé sféry, nelze v takovém postupu spatřovat porušení zákona, ale snahu o ucelenou úvahu správce daně. Žalobcem vytýkaný postup správce daně nemá vliv na přezkoumatelnost a zákonnost napadeného rozhodnutí, ani na správnost stanovené daně.

V sedmém žalobním bodě žalobce namítl, že byl správcem daně vyzýván ke splnění něčeho, co splnit nemohl, tj. k prokázání dalších příjmů, resp. k prokázání negativní skutečnosti, že další příjmy neměl. Krajský soud takovou skutečnost z obsahu správních spisů nezjistil a žalobce v podané žalobě ani neuvádí, jakým konkrétním úkonem po něm správce daně uvedené požadoval. Krajský soud má správním spisem za prokázané, že opakovanými výzvami, se správce daně domáhal, aby žalobce zejména prokázal jím tvrzenou průměrnou marži a tím také tvrzenou výši příjmů za kontrolovaná zdaňovací období.

V dalším žalobním bodě žalobce namítl, že správce daně mohl provést další dokazování bez součinnosti s daňovým subjektem. Krajský soud shodně s žalovaným zastává názor, že k takovému postupu za situace, kdy daňový poplatník neunese důkazní břemeno, které je na jeho straně, nemá správce daně zákonnou povinnost. Ke stejnému závěru ostatně dospěla také konstantní judikatura správních soudů (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 11 Ca 451/2008, rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 147/2004). Ani tento žalobní bod proto soud neshledal důvodným. Krajský soud připomíná, že daňové řízení je obecně postaveno na

rozložení důkazního břemene mezi plátce daně a správce daně, přičemž primárně důkazní povinnost svědčí poplatníkovi. V zásadě platí, že důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo ji tvrdí. Pokud tedy poplatník jím tvrzené skutečnosti (v daňovém přiznání) neprokáže, nelze požadovat po správci daně, aby tak činil za něj (srov. přiměřeně nález Ústavního soudu IV. ÚS 29/05).

V devátém žalobním bodě žalobce tvrdí nedostatečné odůvodnění závěru správních orgánů, proč jsou žalobcem předložené evidence nedostačující ke stanovení daně dokazováním. Krajský soud má za to, že závěry správních orgánů obou stupňů v žalobcem nastíněné rovině, jsou zcela evidentně seznatelné, a to jak ze zprávy o daňové kontrole (str. 11-13, 19-21), tak i z odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 7-10). Jelikož žalobce tyto závěry žádným konkrétním způsobem a nosnou argumentací nezpochybnil a žalobní tvrzení vymezil zcela obecně, krajský soud závěry správních orgánů plně aprobuje a nemá, co by k tomu více uvedl.

V 10) žalobním bodě žalobce opět v souvislosti s procesním postupem správce daně namítá nezákonnost kombinace dvou způsobů stanovení daně, kdy správce daně stanovil příjmy podle pomůcek, ale výdaje dokazováním odkázal žalobce na Komentář k daňovému řádu a také rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 25/2003. V podstatě se shodným žalobním bodem se krajský soud vypořádal již ve své argumentaci k žalobnímu bodu 5), na kterou v plném rozsahu odkazuje. Pokud jde o zmiňovanou judikaturu, má ji krajský soud za překonanou následným judikatorním vývojem, např. již zmiňovaným rozsudkem NSS sp. zn. 5 Afs 129/2006. Krajský soud opětovně zdůrazňuje, že v posuzované věci nedošlo ke kombinaci dvou způsobů stanovení daně, daň byla stanovena podle pomůcek, přičemž výdaje tvrzené žalobcem, které nebyly zásadním způsobem zpochybněny daňovou kontrolou, převzal správce daně jako jednu z pomůcek pro konstrukci daně.

V žalobním bodě 11) žalobce namítl nesprávný postup správce daně při projednání ZDK, který spatřuje v tom, že v rámci jejího projednání nedošlo k vyčíslení daně a seznámení žalobce se způsobem jejího zjištění. Krajský soud považuje za nutné nejprve zdůraznit, že úprava postupu správce daně při ukončení daňové kontroly je v daňovém řádu podstatně propracovanější, než tomu bylo v předchozím procesním předpisu, tj. zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP). Za současně platné právní úpravy (§ 88 a násl. daňového řádu) je správce daně povinen nejprve vypracovat výsledek kontrolního zjištění spolu s hodnocením důkazů, s tím pak seznámit daňový subjekt a předložit mu jej k vyjádření. Pokud o to daňový subjekt požádá, stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Pokud se tak nestane, případně pokud na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání ZDK navrhopat další doplnění. V tomto okamžiku tedy nastává koncentrace řízení. Teprve po vyjádření daňového subjektu, případně poté, co se odmítne vyjádřit, projedná správce daně s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole a předloží mu ji k podpisu. V této fázi řízení již žalobce s ohledem na shora popsanou koncentrační zásadu nemůže vznášet námitky proti kontrolním zjištěním ani navrhopat další důkazy. Další změnou oproti předchozí právní úpravě je úprava doměřovacího řízení v § 141-144 daňového řádu.

Podle ust. § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Součástí ZDK, která byla daňovým subjektem podepsána dne 14.5.2014, je oznámení o zahájení doměřovacího řízení, jímž je žalobce informován, že správce daně zahajuje z moci úřední ve smyslu ust. § 91 daňového řádu doměřovací řízení ve věci dodatečného doměření daně mj. z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2010 a 2011. Správce daně tedy postupoval zcela v intencích současné procesní úpravy správy daní, kdy zcela správně k vyčíslení daně a seznámení žalobce s postupem při stanovení daně podle pomůcek, došlo po projednání ZDK v rámci doměřovacího řízení, jak ostatně plyne z úředního záznamu ze dne 18.6.2014 č.j. 2239255/14/3213-05400-806266. Obsahem tohoto protokolu, který je součástí správního spisu, má krajský soud za prokázané, že žalobce žádné návrhy, vyjádření nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu, tj. proti seznámení s postupem při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek nevznnesl. Dle protokolu byl projednání přítomen nejen žalobce, ale také jeho zástupce. Protokol je také oběma podepsán. K žalobcem zmiňované judikatuře na podporu jeho argumentace v tomto žalobním bodě krajský soud uvádí, že učiněný odkaz je zcela nepřiléhavý, neboť zmiňovaná judikatura se zabývala posouzením postupu správce daně za účinnosti předchozího procesního předpisu, jímž byl ZSDP, který, jak již bylo shora uvedeno, měl odlišnou právní úpravu projednání zprávy o daňové kontrole. Krajský soud proto neshledal tento žalobní bod důvodným, když neshledal žádné pochybení správce daně, ani porušení procesních práv žalobce.

V dalším žalobním bodě vznesl žalobce námitky proti tomu, že správce daně jako výhody pro daňový subjekt (§ 98 odst. 2 daňového řádu) uvedl výběr srovnatelných daňových subjektů a k výhodám pro daňový subjekt nepřihlédl. Je nutno přisvědčit oprávněnosti námitky žalobce, že výběr srovnatelných daňových subjektů při stanovení daně podle pomůcek nemůže být okolností, k níž je správce daně povinen přihlídnout jako k výhodě pro daňový subjekt. Ke stejnému závěru dospěla judikatura (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 2/2003). S totožnou odvolací námitkou se vypořádal již žalovaný na str. 12 napadeného rozhodnutí a také on shledal námitku žalobce opodstatněnou. Současně vyhodnotil, že v průběhu řízení žádné výhody na úseku DPH, k nimž by bylo možno v rámci ust. § 98 odst. 2 přihlídnout, nebyly zjištěny. Žalobce v odvolání ani v podané žalobě neuvedl, jaké výhody podle něj zůstaly opomenuty, nijak nekonkretizoval výhody, které měly být podle jeho názoru zohledněny. Žalobcem namítané porušení ust. § 98 odst. 2 daňového řádu je tak zcela formálním tvrzením bez řádného odůvodnění. Krajský soud považuje označení výběru srovnatelných subjektů za výhodu pro daňový subjekt za zcela nesprávné, nicméně toto pochybení správce daně nezakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí ani výpočtu daňové povinnosti, neboť z logiky věci nemá takové tvrzení žádnou relevanci pro vlastní stanovení daně.

V 13) žalobním bodě žalobce namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí proto, že žalobci nebyl zpřístupněn úřední záznam č.j. 2187880/14/3213-05400-806266, v němž jsou identifikovány srovnatelné daňové subjekty. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že úřední záznam o specifikaci srovnatelných subjektů je součástí vyhledávacího spisu žalobce jako daňového subjektu. Podle obsahu písemnosti a významu srovnatelných subjektů, jakožto zvolené pomůcky, má krajský soud za prokázané, že tento úřední záznam podléhá režimu ust. § 65 odst. 1

písm. b) daňového řádu, a proto nemohl být žalobci zpřístupněn. Dle úředního záznamu o projednání stanovení daně podle pomůcek byly žalobci sděleny informace o srovnatelných subjektech v natolik obecné rovině, aby nebyl ohrožen zájem těchto subjektů. Na druhé straně byly žalobci při respektování zákonné úpravy evidentně poskytnuty dostatečné informace, aby si mohl učinit úsudek o srovnatelnosti subjektů. Námitka žalobce, že tato písemnost měla být zařazena do vyhledávací části spisu podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu a následně odtajněna ve smyslu ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, je zcela neopodstatněná a nerespektující faktický význam písemnosti při jejím využití jako pomůcky. Krajský soud má shodně se správními orgány obou stupňů za to, že v posuzované věci byly splněny podmínky pro utajení úředního záznamu mj. s ohledem na předmět podnikání žalobce a sdělení, že srovnatelné subjekty podnikají v rámci shodné podnikatelské činnosti na Novojičínsku. Krajský soud neshledal důvody pro předložení věci Ústavnímu soudu s otázkou, zda je ust. § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu v souladu s ústavním pořádkem, neboť v tomto ohledu nemá oproti žalobci žádnou pochybnost. Postup správce daně je v souladu s daňovým řádem, a proto nemohlo dojít ani k žalobou tvrzenému porušení Listiny či Úmluvy ve vztahu ke garanci vlastnického práva a práva na spravedlivý proces. Pro úplnost krajský soud dodává, že skutečnost, že jsou vybrané srovnatelné daňové subjekty evidovány ve veřejně dostupných rejstřících, je z hlediska ochrany jejich identity garantované daňovým řádem zcela irelevantní.

V dalším žalobním bodě označil žalobce pomůcky za nepřiměřené. Krajský soud se neshoduje se žalobcem v tom, že jestliže byly příjmy srovnatelných subjektů rozdílné oproti příjmům žalobce, byly zvolené pomůcky nepřiměřené. Výše příjmů nebyla rozhodujícím kritériem, jímž naopak byla srovnatelnost v předmětu činnosti a geografické podmínky. Správce daně nesrovnával příjmy a výdaje srovnatelných subjektů s příjmy a výdaji žalobce, ale zaměřoval se především na zjištění průměrné marže subjektů podnikajících v obdobném předmětu podnikání. Pro výpočet průměrné marže pak není zásadní, zda příjmy srovnatelných subjektů byly totožné s příjmy žalobce, či se od nich částečně odlišovaly. Při výběru srovnatelných subjektů jakožto pomůcek nelze předpokládat, že by se našel subjekt zcela srovnatelný v rozsahu podnikání s žalobcem. Svou námitku, že správce daně mohl využít vhodnější pomůcky, např. příjmy, výdaje a marže žalobce za zdaňovací období předchozích let (2008, 2009 a 2012), měl žalobce uplatnit v rámci seznámení se stanovením daně podle pomůcek, což dle protokolu neučinil a žádné námitky nevznnesl. Uvádět podobné návrhy ve správní žalobě je zcela nepřípadné, neboť soud není povolán k posouzení míry vhodnosti jiné alternativy pomůcek, ale přezkoumává ty, které správce daně zvolil, z hlediska jejich přiměřenosti a zákonnosti. Žalobce v tomto žalobním bodě zmínil také rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 207/2005, podle kterého pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka musí mít racionální povahu a musí v maximálně reálné dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Krajský soud neshledal žádné důvody, pro které by v posuzované věci použité pomůcky nesplňovaly tyto požadavky. Je třeba zohlednit, že pomůcky jsou vždy nástrojem ke stanovení přibližné daňové povinnosti, jakožto náhradní způsob jejího stanovení a proto mají požadavky na přesnost určení daně své limity, což však neznamená, že daň stanovená tímto způsobem není dostatečně spolehlivá. Nelze

odhlédnout od skutečnosti, že je to primárně plátce daně, který porušením povinností při daňové evidenci zapříčinil důkazní nouzi, pro kterou správce daně musel přistoupit k tomuto náhradnímu způsobu stanovení daně. Ani žalobní bod o nepřiměřenosti použitých pomůcek z uvedených důvodů krajský soud neshledal opodstatněný.

V dalším žalobním bodě žalobce namítl porušení ustanovení § 12 odst. 4 daňového řádu, když správce daně vyhotovil úřední záznam o určení oprávněných úředních osob (Ing. R. Š. a A. R.) dodatečně až po zahájení daňové kontroly a pověření Ing. R. V., která se účastnila zahájení daňové kontroly, se ve správním spise nenachází vůbec. Podle ust. § 12 odst. 4 daňového řádu ve znění platném ke dni zahájení daňové kontroly bylo povinností správce daně o tom, kdo je ve věci úřední osobou, provést úřední záznam a osobu zúčastněnou na správě daní o tom na požádání informovat. Podle ust. § 12 odst. 3 daňového řádu úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popř. jiným způsobem. Z protokolu ze dne 19.10.2012 č.j. 117052/12/376930806266 o zahájení daňové kontroly je seznatelné, že za správce daně kromě Ing. R. Š. jednala jako úřední osoba také Ing. R. V. Absence úředního záznamu o pověření je sice nedostatkem správce daně ve smyslu požadavku ust. § 12 odst. 4 daňového řádu, ve znění platném ke dni zahájení daňové kontroly, nicméně není to skutečnost, která by způsobovala nezákonnost tohoto procesního úkonu ani daňové kontroly. Žalobce nezpochybnil, že uvedené osoby byly pracovníky správce daně. Měl možnost je také požádat, aby prokázaly své oprávnění k zahájení daňové kontroly služebním průkazem. Z obsahu žaloby není zřejmé, zda tak žalobce učinil, či nikoliv. Každopádně na základě obsahu správního spisu nemá krajský soud žádných pochyb, že uvedené osoby jako pracovníci správce daně zahájili daňovou kontrolu, která je jedním ze zákonných postupů správy daní, a to v souladu s pravomocí danou správcem daně daňovým řádem. Obdobně soud vyhodnocuje také skutečnost, že k vyhotovení úředního záznamu o určení Ing. Š. a A. R. oprávněnými úředními osobami, došlo až v průběhu kontroly samotné. Žalobce v žalobě netvrdí, jakým způsobem absence úředního záznamu či jeho dodatečné vyhotovení zasáhly do jeho právní sféry. Smyslem určení oprávněné úřední osoby je identifikace konkrétní osoby jednající za správce daně, a to i pro případné vyvození odpovědnosti z úředního postupu oprávněné osoby. Z žalobního tvrzení nevyplývá, že by měl žalobce pochybnost o tom, kteří pracovníci jménem správce daně daňovou kontrolu zahajovali a následně prováděli.

V posledním žalobním bodě žalobce namítá, že napadené rozhodnutí podepsal Ing. L. Š., který však není ředitelem OFŘ, ale pouze ředitelem odboru, takže není osobou oprávněnou podepisovat odvolací rozhodnutí. V podané žalobě žalobce neuvedl, jak se tato tvrzená skutečnost dotkla jeho právní sféry. Teprve v replikách doručených krajskému soudu dne 17.1.2016 a 8.3.2016 žalobce doplnil, že tvrzeným porušením organizačního řádu žalovaného došlo k narušení právní jistoty a legitimního očekávání žalobce v tom směru, kdo bude o jeho věci rozhodovat. Žalobce uvedl, že není možné, aby žalovaný porušoval bez následků své vlastní vnitřní předpisy, neboť to vede ke ztrátě důvěry občanů v právo a rozhodování orgánů veřejné moci a popírá to principy předvídatelnosti práva. Krajský soud má obsahem správních spisů za prokázané, že napadené rozhodnutí

žalovaného obsahuje veškeré náležitosti dle ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu a dále, že bylo doručeno zástupci žalobce pro daňové řízení, tj. společnosti MPAC s.r.o. prostřednictvím datové schránky. Z napadeného rozhodnutí založeného ve správním spise soud zjistil, že rozhodnutí bylo opatřeno platným elektronickým podpisem Ing. L. Š., který je označen jako ředitel odboru. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se jedná o podpis osoby, která je oprávněna podepisovat dle vnitřních předpisů za ředitele odvolacího orgánu. Krajskému soudu je z úřední činnosti známo, že takováto praxe k zastoupení je běžně upravena ve vnitřních předpisech správních orgánů v různých oblastech veřejné správy. Taková úprava vnitřní organizace je pak nepochybně v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti řízení (§ 7 daňového řádu). Krajský soud nesdílí názor žalobce, že pokud by v tomto ohledu došlo k porušení vnitřního předpisu žalovaného, mohla by taková skutečnost zasáhnout do právní sféry žalobce tím, že by otřásla jeho právní jistotou. Pro právní sféru žalobce jako adresáta napadeného rozhodnutí je podstatné, že mu bylo doručeno rozhodnutí, které je vydáno věcně, místně i funkčně příslušným správním orgánem a které má veškeré náležitosti, které požaduje právní úprava. Již sama forma doručení písemnosti prostřednictvím datové schránky garantuje, že písemnost vydal k tomu zmocněný správní orgán. Podpisový, případně organizační řád, jsou vnitřními předpisy daného správního orgánu, které nemají charakter obecně závazné právní normy, a proto ani jejich teoretické porušení by nemohlo nijak krátiť práva žalobce jako daňového subjektu. Jedině snad s výjimkou podjatosti konkrétní služební osoby, což však v posuzované věci tvrzeno nebylo.

Jelikož krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 27. září 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu