



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci žalobce: **J. T.**, místem podnikání X, zastoupen Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621, č. j. 40816/15/5200-10422-711621 a č. j. 40817/15/5200-10422-711621,

t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621, č. j. 40816/15/5200-10422-711621 a č. j. 40817/15/5200-10422-711621, byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta odvolání žalobce a potvrzeny

dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) ze dne 14. 1. 2015, č. j. 166014/15/2910-50521-707490, č. j. 166668/15/2910-50521-707490 a č. j. 167486/15/2910-50521-707490.

Správce daně dodatečnými platebními výměry doměřil žalobci podle § 98, § 143 a § 147 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob a penále, a to ve výši 4.125 Kč daň a 5.083 Kč penále za zdaňovací období kalendářního roku 2009, 7.155 Kč daň a 2.048 Kč penále za zdaňovací období kalendářního roku 2010 a 6.000 Kč daň a 1.200 Kč penále za zdaňovací období kalendářního roku 2011.

II. Obsah žalob

Žalobami se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení. Shodně v žalobách namítl, že žalovaný v odvolacím řízení nedoručoval jeho zmocněnkyni paní D. K., i když byla jí udělena plná moc obsažena ve správním spise. Podle žalovaného žalobce neměl splnit svou povinnost vést daňovou evidenci dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ačkoliv předložil daňovou evidenci jako celek. Ta splňuje kritéria zákona o daních z příjmů a nadto ji dodatečně obsáhle doplnil. Žalovaný se omezil na pouhé konstatování, že žalobce neprokázal, že v evidenci uvedl a následně zdanil veškeré příjmy.

Není ani pravdou, že by nepředložil řádné zápisy o zjištění skutečných stavů zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků ve smyslu § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Zápisy předložil dne 4. 11. 2013. K jednotlivým výtkám správce daně týkajícím se zápisů žalobce uvedl následující: Uvedení účetní jednotky „V. Š.“ je chybou v psaní a počítání v účetním programu. Výkazy ohledně stavu finančních prostředků, pohledávek a závazků jsou odmítány jen s obecným poukazem, že chybí skladová evidence. Nemohl inventarizovat zboží, které zůstalo zákazníkům. Sám správce daně uvedl, že datum dodání bylo ve skutečnosti datum zhotovení objednávky a že od tohoto okamžiku bylo možno zboží odebrat, nikoli že bylo odebráno. Automobil nebyl jeho vlastnictvím, registr silničních vozidel dokládá osobu provozovatele vozidla. Tvrzená nepřítomnost u inventury ve dnech 15. 3. 2010 a 16. 3. 2011 s ohledem na vykázanou služební cestu je způsobena chybou v psaní a počítání v účetním programu. Co se týče nepředložení inventurní karty dlouhodobého majetku č. 1, jednalo se o vyřazený osobní automobil k 20. 6. 2007, zápis do registru vozidel ohledně dalšího vozidla byl proveden 18. 7. 2007. Ke zdánlivému rozporu mezi vykázaným dlouhodobým majetkem v hodnotě 23.868,40 Kč a předloženým soupisem v částce 40.235,40 Kč uvedl v daňovém řízení logické vysvětlení. Nemohl inventarizovat zboží, které zůstalo zákazníkům a u vydlužitele (reprobedny). Nelze inventarizovat fyzicky naftu v nádrži automobilu. Ke zdánlivému rozporu týkajícímu se nevykázání hotovostní úhrady přijatého daňového dokladu č. 23 a vykázaní převodu v částce 93.895,79 místo počátečního stavu účtu - 55.601,44 Kč uvedl logické vysvětlení. K naložení s drobným dlouhodobým majetkem inv.č. 1-6 a k zahrnutí přijatého daňového dokladu č. 23 do závazků uvedl logické vysvětlení.

Žalobce dále namítá, že zákon o účetnictví osobám neuvedeným v § 1 neukládá vést tzv. skladovou evidenci včetně evidence zásob. Zákon o účetnictví ani zákon o daních z příjmů také nestanovuje konkrétní členění a obsah evidence majetku. Předložená evidence splňuje

požadavky daňového řádu na unesení důkazního břemene. Skladovou evidenci nevedl, neboť po obdržení zboží odvezl zákazníkovi. Ucelenou sestavou protokolů o předání zboží dostál své povinnosti evidovat zboží. Veškeré zboží je uvedeno položkově na všech fakturách, zdarma předané zboží je na přijatých fakturách. Postupné předkládání protokolů neznamená, že by k nim správce daně neměl přihlídnout. Správce daně nedokáže pochopit předávání zboží v rámci propagace zdarma, ačkoliv byly ekonomické důvody logicky vysvětlovány.

Žalobce důkazní břemeno unesl a poskytl správci daně plnou součinnost. Předložené dokumenty dokládají, že osobní vklady a půjčky do podnikání představovaly pouze doplňování chybějících peněžních prostředků na bankovním účtu. Žalobce vysvětlil systém pracovních cest a doložil, že byt v X využíval výhradně k podnikatelským činnostem. Výdaje na pracovní cesty za účelem propagace také vysvětlil. Je logické, že v době útlumu je nutné zboží propagovat více. Z některých pracovních cest objednávky vznikaly. K výdajům na pořízení reklamních vzorníků od Ing. F. předložil smlouvu o spolupráci a uvedl potencionální zákazníky a poskytl vysvětlení, proč se spolupráce nepodařila. Co se týče zápůjčky reproboden, pojem zápůjčka používal obecný občanský zákoník a v obecném povědomí přetrvává.

Předložené důkazy splňují nároky kladené na dokazování. U zákonných požadavků na zákonné evidence jde o to, aby u každé položky byl zaznamenán vstup a výstup z obchodního majetku, což bylo splněno. Správce daně ani nijak nevyjádřil, jak by mělo být prokázáno, jak bylo naloženo se zbožím. Důkazní břemeno se tak přesunulo na jeho stranu. V rozporu se zásadou součinnosti a hodnocením důkazů mimo rámec jejich volného hodnocení pouze tvrzené a dokazované skutečnosti popřel, bez náležitého předložení důkazů či znaleckého posudku v otázkách, ve kterých nemá dostatečně kvalifikovanou odbornost.

Ke stanovení daně pomůckami nebyly naplněny podmínky. Žalobce v daňovém řízení předložil značné množství důkazů a důkazních návrhů a poskytoval plnou součinnost. To, že správce daně další důkazy neprovedl, je porušením zásady součinnosti. Přiměřenost, spolehlivost a správnost užitých pomůcek také nebyla naplněna, a to zejména s ohledem na existenci srovnatelných subjektů na českém trhu, výpočtu průměrné obchodní přírážky z žalobcem předložených podkladů, i když byly správcem daně zhodnoceny jako nevěrohodné a neprůkazné. Dále také byly prováděny na základě krátkého časového období, neboť mělo být bráno v potaz delší období. Také není zřejmé, jak správce daně zohlednil ve své zprávě o daňové kontrole pochybnosti při použití pomůcek, tedy zda některé konkrétní výdaje zahrnul do výpočtu celkových příjmů a jiné vyňal. Nebyly zohledněny výhody pro žalobce zejména potřebné výdaje na dosažení uskutečnitelného zdanitelného plnění. Žalovaný ve svém rozhodnutí jen mechanicky převzal hodnocení důkazů správcem daně, aniž by do hodnocení věci vnesl svou úvahu. Nakonec není správný postup správce daně, který daň z příjmů doměřuje za každé zdaňovací období a nikoliv jediným rozhodnutím.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svých vyjádřeních uvedl, že žalobce *de facto* napadá dodatečné platební výměry, nikoliv žalobou napadené rozhodnutí. Plná moc udělená paní D. K. byla udělena jen pro úkony související s kontrolou před Finančním úřadem pro kraj Vysočina, územní

pracoviště Pelhřimov. Žalobcem předložená evidence neplní svůj účel a nepodává pravdivý přehled o skutečném pohybu zboží a materiálu, a to vzhledem k absenci evidence majetku. Absence skladové evidence je hlavním důvodem, proč je třeba hodnotit daňovou evidenci žalobce jako neprůkaznou. Již nesrovnalosti v datech zhotovení objednávky a v datech dodání zboží svědčí o nedostatecích v daňové evidenci žalobce. Žalobce tvrdí chybu v psaní ohledně data inventury, aniž by vysvětlil skutečný stav. Důvody neprůkaznosti evidence byly konkretizovány. Pouhé tvrzení nemůže prokázat, že částky osobních vkladů jsou částkami, které nejsou předmětem daně, jsou osvobozeny nebo již byly zdaněny. Byť v X se stal jak žalobcovým místem podnikání, tak místem jeho bydliště. Nezdá se pravděpodobné, že by téměř polovina vykázaných kilometrů spočívala pouze v nabídce katalogů. Tuto skutečnost měl žalobce doložit například dohodou s Hartman a spol, s.r.o. Žalobce měl předložit evidenci majetku, ze které by bylo patrné, jak bylo s konkrétním zbožím naloženo, což neučinil. Pro posuzování výdajů nebyla potřeba mimořádná odborná znalost. Předložení velkého množství podkladů automaticky neznamená unesení důkazního břemene. Odůvodnění přechodu na pomůcky se prolíná celým obsahem zprávy o daňové kontrole. Zjištěné nedostatky nemohly být vyvráceny výsledkem svědků. Jejich výsledek žalobce nenavrhl. Správce daně neměl poznatky o srovnatelném poplatníkovi a k výhodám pro žalobce přihlédl. Z úředního záznamu je zřejmé, že správce daně využil jako pomůcky vykázané výdaje žalobce snížené o neprokázané výdaje, nezpochybněné nákupy zboží a zjištěnou obchodní přírážku. Žalovaný přezkoumal dodatečné platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání. Není zřejmé, v čem spatřuje žalobce nezákonnost v případě zahájení daňové kontroly v rámci jediného protokolu. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl a nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

IV. Repliky žalobce

Žalobce v replikách zopakoval a upřesnil některé ze svých žalobních námitek. Nad tento rámec dodal, že zápis z inventury mohl být proveden před nebo po služební cestě. Jedinou vadou protokolů je, že byly předloženy dodatečně. Správce daně při posuzování bydliště nebere v úvahu jiné charakteristiky bydliště, především subjektivní vztah k místu, kde se člověk cítí doma. Zboží uvedené na předávacích protokolech tvoří v souhrnu cca 9 % vykázaných tržeb. Předložené protokoly mohl správce daně zpochybnit výsledkem odběratelů, jinak je měl jako dostačující přijmout. Poukazy správce daně na rozpory jsou příkladem vybočení z legitimního rámce zásad dokazování v daňovém procesu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Usnesením ze dne 10. 6. 2016, č. j. 31Af 8/2016-68, zdejší soud spojil žaloby proti jednotlivým rozhodnutím žalovaného ke společnému řízení. Na základě včas podaných žalob následně přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1

s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

Po přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí dospěl soud k závěru, že **žaloby nejsou důvodné.**

Žalobce v žalobách předně tvrdil, že měl pro daňové řízení zmocněnce, kterému žalovaný nedoručoval. Ačkoliv toto tvrzení není uplatněno jako žalobní bod (žalobce z uvedené skutečnosti nedovozuje nezákonnost napadeného rozhodnutí či jemu předcházejícího řízení), soud poznamenává, že žalovaný doručoval řádně přímo žalobci. Ve správním spise je založena plná moc udělená žalobcem D. K. dne 28. 6. 2013, přičemž zmocnění je výslovně omezeno na zastupování před Finančním úřadem pro kraj Vysočina, územní pracoviště Pelhřimov. V řízení před žalovaným proto toto zmocnění již netrvalo.

Hlavní okruh námitek se týká úplnosti žalobcem předložených dokladů, předložení zákonem požadovaných evidencí a unesení důkazního břemene.

V této souvislosti je nutno předně poukázat na způsob, jakým je upraveno rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt.

Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví či záznamech daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví a záznamy nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví nebo záznamy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými

důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

V projednávané věci má zdejší soud za to, že žalobcem předložená daňová evidence dle § 7b zákona o daních z příjmů nebyla úplná, věrohodná a průkazná a správcem daně vyjádřené pochybnosti byly oprávněné. Bylo tak na žalobci, aby dalšími důkazními prostředky prokázal jím tvrzené skutečnosti. K tomu však nedošlo.

Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích.

Podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak.

Ustanovení § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), pak podrobněji upravuje evidování zásob.

Předně je nutno poznamenat, že v případě existence jakýchkoliv zásob měl žalobce povinnost vést mimo jiné také evidenci zásob, a to na základě § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který platí s ohledem na § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů také pro daňovou evidenci. Lze sice souhlasit, že žalobce nutně nemusel vést přímo skladovou evidenci a že její absence by bez dalšího nevedla k nemožnosti stanovit daň dokazováním. Nevedl-li ovšem skladovou evidenci, bylo jeho povinností prokázat pohyb zboží (s ohledem na výše uvedený zákonný požadavek na vedení daňové evidence) jinými důkazními prostředky (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011-60). To se v posuzované věci nestalo.

Správce daně v průběhu daňové kontroly v žalobcem předložených evidencích, pokladních knihách, daňových dokladech a výpisech z běžných účtů shledal nesrovnalosti. Vyzval proto žalobce k předložení evidence zásob zboží, zápisu o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků. Dále jej vyzval k prokázání vykázaných osobních vkladů a půjček do podnikání, výdajů na pracovní cesty, daňových dokladů za reklamu a propagaci firmy. A nakonec jej postupně vyzval k předložení chybějících daňových dokladů, protokolů o předávání zboží zdarma a prokázání dalších nezjištěných prodejů. Na výzvy žalobce reagoval vyjádřeními a předložením listin. Ve shodě se žalovaným má však soud za to, že žalobce přes výzvy správce daně neprokázal úplnost a věrohodnost jím předložených evidencí a dokladů.

Správce daně zjistil (a ve zprávě o daňové kontrole specifikoval) řadu konkrétních položek, u nichž nebylo možné ze žalobcem předložených dokladů zjistit jejich prodej. U řady položek žalobce dodatečně předkládal protokoly o tom, že zboží bylo předáváno odběratelům zdarma jako propagace a podpora prodeje. Soud však má za to, že správcem daně vyjádřené pochybnosti o věrohodnosti a správnosti tvrzení žalobce o předávání zboží zdarma jsou zcela na místě. O předávání zboží zdarma se žalobce od počátku daňové kontroly vůbec nezmiňoval a hovořil o tom, že nakoupené zboží okamžitě prodává, přičemž veškeré zboží je uvedeno na fakturách. Protokoly o předání dodal správci daně postupně až poté, co bylo poukázáno na konkrétní položky, jejichž prodej nebyl zjištěn. Další nesrovnalostí je, že předávané zboží mělo sloužit mimo jiné také k podpoře prodeje firmy Hartman a spol, s. r. o., od něhož ovšem žalobce výrobky nakupoval (nikoliv dostával zdarma pro účely propagace). Tato společnost přitom k propagaci svých výrobků nabízí zdarma řadu standardizovaných vzorků včetně možnosti zapůjčení nabídkového stojanu a vedle toho nabízí také vzorkovou sadu v ceně 700 Kč. Kromě toho byly zjištěny nesrovnalosti v datech dodání zboží. Žalobce sice dodatečně tento rozpor vysvětluje tím, že se nejedná o data dodání, nýbrž data zhotovení objednávky, nicméně již tato skutečnost zpochybňuje bezvadnost předložené evidence. Žalobce navíc předkládal protokoly o předávání zboží zdarma postupně, souhrnně je neevidoval (v rámci evidence plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně), ani je nečísloval nepřerušenou číselnou řadou. Za této situace lze mít důvodné pochybnosti o tom, že protokoly odpovídají skutečnosti a nevznikaly teprve dodatečně toliko jako reakce na konkrétní pochybnosti správce daně. Popsané nesrovnalosti vylučují možnost, aby žalobcem předložené doklady byly použity jako úplná a věrohodná daňová evidence, včetně evidence majetku.

S ohledem na výše uvedené závěry soud také pokládá za zcela oprávněné pochybnosti správce daně o tom, že žalobcem uváděné zboží bylo skutečně předáváno zdarma. Žalobce přitom ani dodatečně pochybnosti správce daně nevyvrátil a úplnost jím předložených dokladů neprokázal.

Vedle toho správce daně poukázal také na nesrovnalosti v zápisech o výsledku řádné inventarizace. K těmto nesrovnalostem žalobce poskytl vysvětlení, které v žalobě uplatňuje jako námitky. Ačkoliv některé nesrovnalosti lze akceptovat (například chyba programu v případě uvedení jednotky V. Š., či tvrzení o tom, že žalobce nebyl vlastníkem osobního automobilu), podle názoru soudu přetrvávají zcela zásadní nesrovnalosti, které věrohodnost zápisů zpochybňují. Žalobce předně vykazoval nulový stav zásob, ačkoliv dle předložených neuznaných reklamací měl zboží k datu inventury skladem. Vedle toho vzbuzují zásadní pochybnosti data inventarizací uvedená v zápisech o jejich výsledku. K datu inventarizace dne 15. 3. 2010 a dne 16. 3. 2011 totiž žalobce nebyl dle knihy jízd v místě podnikání (Žirovnice). Žalobce dodatečně tuto skutečnost vysvětluje chybou účetního programu, nicméně neuvádí, v čem přesně chyba spočívá (zda například v datu či místě) a především neposkytuje žádné konkrétní vysvětlení. Neuvádí například, že zápis byl ve skutečnosti sepsán v jiný (konkrétní) den. Již tyto skutečnosti podle názoru soudu zakládaly důvodné pochybnosti o věrohodnosti zápisů o výsledku řádné inventarizace. Správce daně uvedl také řadu dalších nesrovnalostí, které žalobce rozporuje, nicméně pro přezkum žalobou napadené rozhodnutí není potřeba se podrobně zabývat, zda byly některé počáteční nesrovnalosti vyvráceny či nikoliv. Jak je patrné ze zprávy o daňové kontrole, na tyto nesrovnalosti je poukazováno v rámci rekapitulace daňového řízení a nejedná se o nosné důvody následného rozhodnutí. Ostatně

některá vysvětlení správce daně ve zprávě o daňové kontrole uznal (například tvrzení o chybě účetního programu v případě uvedení jednotky V. Š.). Rozporování těchto počátečních úvah správce daně proto nemůže z povahy věci vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. To je založeno na závěru o nemožnosti zjistit daň dokazováním, pro který je stěžejní východisko, že žalobcem předložené podklady jako celek nelze považovat za úplnou a průkaznou daňovou evidenci dle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů. A toto východisko považuje soud, jak podrobněji uvedl výše, za zcela správné.

Podobně žalobce izolovaně zpochybňuje některé dílčí úvahy správce daně (zejména úvahy o rozporech v tvrzeních žalobce či o věrohodnosti protokolů, které žalobce předkládal dodatečně a postupně), nicméně opomíjí, že hodnocení jednotlivých zjištění bylo prováděno také ve vzájemné souvislosti. Například dodatečné předkládání protokolů samo o sobě nemusí vést k závěru o účelovosti jednání žalobce, nicméně ve spojení s dalšími výše popsány skutečnostmi je takový závěr zcela na místě. Rozhodnutí žalovaného (ani předcházející rozhodnutí správce daně) proto nelze zpochybnit poukazem na nesprávnost některých dílčích úvah. Podstatné je komplexní vyhodnocení všech rozhodných skutečností správními orgány. A toto vyhodnocení soud považuje za zcela správné. Na základě všech zjištění lze učinit závěr, že žalobcem předložené doklady nelze považovat za úplnou a průkaznou daňovou evidenci, přičemž výše uvedené pochybnosti při absenci takové evidence nebyly žalobcem vyvráceny ani jinými prostředky, a daň tak nebylo možné stanovit dokazováním.

Nelze souhlasit se žalobcem, že by své důkazní břemeno unesl a žalovaný pouze tvrzené skutečnosti popřel, aniž by předložil konkrétní důkazy. Zdejší soud plně sdílí závěry judikatury, na kterou žalobce odkazuje. Ta se ostatně vyjadřuje zcela ve shodě s výše citovanou judikaturou, shrnující pravidla pro rozdělení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt. Na rozdíl od žalobce je ovšem soud přesvědčen, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a nevěrohodnost a neúplnost jím předložených dokladů správce daně naopak vyvrátil poukazem na zcela konkrétní nesrovnalosti (vedle výše uvedeného viz též dále).

Nelze přisvědčit ani námitce, že správce daně neuvedl, jak by podle něj měl být prokázán způsob naložení se zbožím. Zákon správcí daně neukládá povinnost označovat možné důkazní prostředky, jimiž by daňový subjekt mohl prokázat svá tvrzení. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Bylo na žalobci, aby navrhl provedení dokazování jakýmkoliv z takových prostředků.

Co se týče povinnosti vést v rámci daňové evidence evidenci majetku, včetně zásob, této povinnosti se žalobce nemůže v dané věci zprostit tvrzením, že evidenci nevedl s ohledem na okamžitý prodej nakoupeného zboží, ani tvrzením, že tato evidence vyplývá z jím předložených dokladů. Jak bylo uvedeno výše, správce daně vyvrátil úplnost a věrohodnost žalobcem předložených dokladů. Za této situace je vyloučeno použití předložených dokladů jako evidence majetku, stejně jako je zásadně zpochybněno tvrzení žalobce o okamžitém prodeji nakoupeného zboží. Na těchto úvahách stojí také žalobou napadené rozhodnutí (potažmo zpráva o daňové kontrole). Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobce, že závěr o nepředložení úplné a věrohodné daňové evidence stojí na pouhém konstatování správce daně. Navíc žalobce uplatnil v nákladech některé položky, které i dle

jeho tvrzení nebyly použity k okamžitému prodeji (například 2 kusy reprobeden Behringer B412DSP, krém Garnier Ultra lift SPF 15 či ohřívač vody DZ Dražice OKCE). Tvrzení o okamžitém prodeji zpochybnil správce daně také poukazem na to, že dle žalobcovy evidence bylo některé zboží zdarma předáno dříve, než bylo dodáno žalobci. Okamžitý prodej (potažmo předání zdarma) u veškerého zboží je zpochybněno také tvrzením žalobce, že nabízel rovněž zboží, které odběratelé odmítli převzít.

Vedle výše uvedeného navíc správce daně zpochybnil také řadu peněžních toků, které žalobce evidoval jako osobní půjčky a osobní vklady. Žalobce přes výzvu nedoložil, že se jedná o částky, které nejsou předmětem daně, které jsou osvobozené od daně nebo u kterých přiznal daň v předchozích zdaňovacích obdobích. Od roku 2006 bylo jediným zdrojem příjmu žalobce podnikání, přičemž s ohledem na výsledky jeho podnikatelské činnosti (v roce 2006 základ daně 57.674 Kč, v roce 2007 základ daně 13.110 Kč a v letech 2008, 2009 a 2010 ztráty) nemohly vložené finanční prostředky (425.057 Kč v roce 2010 a 777.538 Kč v roce 2011) pocházet z jeho dřívější podnikatelské činnosti. Soud považuje za zcela oprávněnou pochybnost správce daně, že vykázaná zdanitelná plnění nejsou úplná a správná. I s ohledem na skutečnost, že řada vkladů byla učiněna hotovostně, lze mít důvodně za to, že vklady mohly představovat příjem za nevykázaná uskutečněná zdanitelná plnění.

Čestné prohlášení paní A. o finanční výpomoci žalobci nelze považovat za důkaz toho, že osobní vklady jsou částky, které nejsou předmětem daně, jsou od daně osvobozeny, nebo byly zdaněny již v předchozím zdaňovacím období. Stejně tak možnost čerpání úvěrů a využívání kreditních karet nebo vedení exekuce na majetek žalobce tyto skutečnosti neprokazuje ve vztahu ke konkrétním údajným osobním vkladům a osobním půjčkám. Žalobce neprokázal přímou vazbu mezi možnými prostředky, které mohl čerpat prostřednictvím kontokorentního úvěru a kreditních karet, a částkami, které vykazoval jako osobní vklady a půjčky. Takovou vazbu nijak nedokládá ani tvrzení o téměř úpadkové situaci žalobce. Soud nijak nepopírá racionalitu jednání podnikatele, který se snaží pro své podnikání získat cizí zdroje financování v případě finanční tísně. Takový podnikatel ovšem musí být schopen věrohodně a jednoznačně prokázat, že konkrétní částky přijal právě například z úvěru či vyplatil právě za účelem splacení úvěru. Žalobce tak ovšem přes výzvu správce daně neučinil. Z žalobcem předložených dokladů nevyplývá ani to, že by tyto částky byly *de facto* pouze tokem mezi účtem a hotovostí.

Soud se ztotožňuje také s hodnocením, že žalobce neprokázal, že výdaje za ubytování a nákupy elektrické energie v bytě na adrese X, jsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce měl místo podnikání v místě svého bydliště na adrese X. Byt v X měl k dispozici na základě nájemní smlouvy, dle které nájemce nesmí užívat ani připustit užívání bytu k jinému účelu než bydlení. Žalobce ani nepředložil souhlas vlastníka s provozováním živnosti v daném bytě dle živnostenského zákona. Jiný závěr neplyne ani z později předložené podnájemní smlouvy. Z knih jízd navíc vyplývá, že se v daném bytě zdržoval dlouhodobě, s ohledem na počátky a konce vykázaných pracovních cest. V roce 2010 se zde zdržoval 257 dnů a v roce 2011 241 dnů. Žalobce si odporuje, jestliže na jednu stranu hovoří o využívání bytu k ubytování při pracovních cestách, na stranu druhou však dle jeho tvrzení pracovní cesty v daném místě začínal a končil. Správce daně poukázal také na řadu neekonomických pracovních cest, které prokazují, že žalobce fakticky užíval byt pro osobní potřebu. Navíc účet, který žalobce používal při podnikání, byl zřízen na jméno paní L. A., kterou žalobce

označil za svou přítelkyni, a to s adresou daného bytu. Je tedy zřejmé, že byt užívala spolu se žalobcem. Tvzení žalobce, že byt užíval pouze pro pracovní cesty a k administrativní činnosti, se proto jeví jako účelové. Popsané zcela zásadní pochybnosti o využívání bytu pro podnikání žalobce přes výzvu správce daně nijak nevyvrátil. Rozhodně je nelze vyvrátit tvrzením, že žalobce subjektivně daný byt jako domov nevnímá.

Stejně tak soud považuje za správný závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že výdaje na nákup motorové nafty vztahující se k pracovním cestám s označením „katalogy“ jsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce vykázal řadu cest (ve zprávě o daňové kontrole specifikovaných) s účelem cesty „katalogy“. Své tvrzení, že účelem bylo nabízení zboží z katalogu firmy Hartman a spol, s. r. o., však nijak neprokázal. Doložil pouze obecné prohlášení od této firmy o tom, že takové katalogy bezplatně předává. Toto obecné prohlášení nijak nedokládá konkrétní pracovní cesty. Žalobce nedoložil ani pořízení ani předání katalogů. Z dokladů předložených žalobcem je patrné pouze to, že od uvedené společnosti nakoupil šest kusů vzorkových sad dvířek za cenu 700 Kč, které za stejnou cenu prodal svým zákazníkům. S ohledem na množství cest (více než 80 v kontrolovaném období) nelze mít bez dalšího za prokázané, že cesty s účelem „katalogy“ skutečně sloužily ekonomické činnosti žalobce. Tyto úvahy nelze redukovat na pouhé tvrzení, že *„správce daně, pokud není výsledkem pracovní cesty objednávka, pracovní cestu neuznává jako přínosnou pro ekonomickou činnost plátce.“* Tak tomu rozhodně v projednávané věci nebylo. Ani správce daně, ani žalovaný, ani soud nijak nezpochybňují to, že reklama a propagace nemusí vždy vést ke konkrétní zakázce a nemusí mít ve svém důsledku kýžený přínos. Správce daně nicméně hodnotil všechny výše uvedené skutečnosti komplexně a dospěl ke zcela správnému závěru, že ve svém souhrnu existuje řada indicií zpochybňujících reálnost vykázaných cest s účelem cesty „katalogy“, respektive jejich využití pro ekonomickou činnost žalobce. Bylo pak na žalobci, aby navrhl další důkazy, které by tyto důvodné pochybnosti vyvrátily. Tak se však nestalo.

Žalobce dále neprokázal ani u dokladů za reklamu a propagaci firmy (nákupy vzorových kuchyňských dvířek a nábytkových dílců od dodavatele Ing. A. F.), že jde o výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nedoložil totiž, že doklady byly použity k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, protože deklaroval pouze prodej zboží společnosti Hartman a spol, s. r. o. V daném případě však nejde pouze o to, že tvrzená reklama a propagace nevedla k dodávkám zboží od daného dodavatele. Skutečnost, že nakonec není dosaženo požadovaného ekonomického výsledku, neznamená, že by tato činnost nebyla použita k ekonomické činnosti. V případě reklamy a propagace nelze nikdy zcela předjímat, jak úspěšná bude a zda bude mít předpokládaný ekonomický přínos. V daném případě ovšem pochybnosti o tom, že dané doklady byly použity k ekonomické činnosti, podporují také další skutečnosti. Předně například na dokladu úč. č. 140 V/75 nejsou uvedeny vzorníky, které měly údajně sloužit propagaci, nýbrž běžné zboží (dodávka nábytkových dílců vč. ABS, bílá perla, buk, ořech, javor). Vedle toho na počátku daňové kontroly žalobce tvrdil, že na základě uvedeného dokladu byl vytvořen set pro truhláře, podle kterého byly následně udělány objednávky. Posléze však v rozporu s tímto tvrzením uvedl, že podnikatelský záměr nedopadl podle očekávání a nedošlo k realizaci podnikatelského záměru. Co se týče smlouvy o spolupráci ze dne 1. 1. 2010, tu žalobce předložil až před ukončením daňové kontroly a nikoliv v jejím průběhu. Mohl přitom přinejmenším tvrdit existenci takové smlouvy nejpozději v reakci na výzvu správce daně k prokázání skutečností. Jestliže se žalobce o této

skutečnosti nijak nezmínil a předložil smlouvu až v samotném závěru daňové kontroly, jeví se jeho postup jako účelový. Vedle výše uvedených skutečností tedy také následné jednání žalobce plně podporuje pochybnosti správce daně o tom, že daný výdaj byl skutečně vynaložen k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. I v této části se proto soud shoduje s hodnocením žalovaného. Není přitom pravdou, že by žalovaný či správce daně opřeli své závěry o pouhé konstatování bez argumentace. Zejména zpráva o daňové kontrole obsahuje podrobné zdůvodnění pochybností správce daně, na které odkázal i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.

Konečně soud považuje za správný také závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že nákupy dvou kusů reprobeden Behringer B412DSP, krému Garnier Ultra lift SPF 15 a ohřívače vody DZ Dražice OKCE jsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Tvrdil-li žalobce, že reprobedny pouze zapůjčil (v rozporu se svým tvrzením, že veškeré nakoupené zboží bylo okamžitě prodáváno), pak předně nepředložil evidenci majetku a reprobedny nevykázal v zápise o výsledku inventarizace k 31. 12. 2010 ani 31. 12. 2011. Soud považuje za významnou také skutečnost, že se nejedná o zboží, se kterým by žalobce běžně obchodoval. Jako účelové hodnotí soud tvrzení žalobce, že zboží bylo zakoupeno na objednávku zákazníka, který si to pak rozmyslel, a proto bylo alespoň zapůjčeno bezplatně. Pochybnosti vzbuzuje nejen ekonomická racionalita takového jednání ale také skutečnost, že žalobce uhradil reprobedny dobírkou dne 16. 11. 2010 a již téhož dne je údajně bezplatně zapůjčil. Chtěl-li využít žalobce reprobedny alespoň ke své propagaci, jak následně začal uvádět, pak je nutno podotknout, že smlouva o zápůjčce žádný takový závazek zapůjčitele neobsahuje. Vedle toho soud musí přisvědčit správci daně v tom, že již označení smlouvy nasvědčuje tomu, že byla sepsána teprve dodatečně a neosvědčuje skutečný stav. Termín zápůjčka totiž tehdejší právní úprava neznala, a byl opětovně zaveden až zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, který nabyl účinnosti 1. 1. 2014. Rozhodně nelze souhlasit se žalobcem, že byl pouze užit obecně užívaný pojem, který by snad byl v povědomí lidí již od dob obecného občanského zákoníku. Správce daně navíc nehodnotil pouze izolovanou skutečnost spočívající v použití určitého pojmu ve smlouvě, nýbrž všechny okolnosti související s nákupem zboží, jeho údajným zapůjčením i následné jednání žalobce, které ve vzájemném spojení umožňují vyhodnotit jednání žalobce v souvislosti s nákupem a použitím tohoto zboží jako účelové.

V případě krému Garnier soud sdílí přesvědčení žalovaného, že žalobce nijak nedoložil jeho použití pro svou ekonomickou činnost. Jedná se o zpevňující denní krém proti vráskám. Tvrzení žalobce o jeho využívání k ochraně rukou se proto taktéž jeví jako účelové. S ohledem na určení tohoto krému nemá soud pochybnost o tom, že žalobce jej pořídil pro svou osobní potřebu a nikoliv pro svou ekonomickou činnost.

A nakonec nelze ani nákup ohřívače vody DZ Dražice OKCE považovat za nákup zboží použitý k ekonomické činnosti žalobce. Žalobce konkrétně tvrdil, že se jedná o výdaj související s pracovní cestou, neboť byl zakoupen do bytu v X. Jak však vyplývá z výše uvedených závěrů, soud má ve shodě se žalovaným za to, že tento byt nebyl využíván pouze k podnikatelské činnosti žalobce, nýbrž že v něm žalobce dlouhodobě bydlel, a to spolu se svou přítelkyní.

Nelze přisvědčit ani námitce, že si správce daně měl pořídit znalecký posudek, neboť vystupuje jako ekonomický odborník, avšak bez odpovídajících znalostí v oblasti podnikání a marketingu. Pro výše uvedené závěry nejsou nezbytné odborné znalosti, jimiž by nedisponovali správce daně, žalovaný nebo také soud. Zdejší soud nepochybuje o tom, že pro správce daně je posuzování ekonomické racionality jednání daňových subjektů, stejně jako hodnocení důkazů v rámci daňového řízení každodenní činností, k níž disponuje potřebnými znalostmi. Žalobce sice na mnoha místech zdůrazňuje, že správce daně a žalovaný právě primárně zpochybňují ekonomickou racionalitu jeho jednání (zejména v případě jím tvrzených výdajů na reklamu a propagaci), nicméně nic takového nelze z napadených rozhodnutí či zprávy o daňové kontrole dovodit. Pochybnosti o využití určitých výdajů k dosažení, zajištění a udržení příjmů sice byly podpořeny mimo jiné také poukazem na absenci následných zakázek v souvislosti s těmito výdaji, nicméně rozhodně se nejednalo o stěžejní či dokonce jedinou úvahu pro vyslovení těchto pochybností. Jak je podrobně popsáno výše, správce daně své závěry vždy opřel o komplexní zhodnocení veškerých relevantních skutečností, přičemž uvedené pochybnosti vždy vzešly z řady dalších konkrétních nesrovnalostí.

Lze shrnout, že žalobcem předložené doklady nebylo možné považovat za úplnou a průkaznou daňovou evidenci, přičemž žalobce svá tvrzení přes výzvu správce daně nedoložil jinými prostředky, a daň tak nebylo možné stanovit dokazováním. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami.

Nelze souhlasit se žalobcem, že by z daňového spisu nebylo zřejmé, jakým způsobem správce daně zohlednil své pochybnosti, zda tedy některé konkrétní výdaje zahrnul do výpočtu celkových příjmů a jiné vyňal. Jelikož správce daně zpochybnil některé výdaje žalobce, nelze shledat žádné pochybení v tom, že následně vycházel pouze z výdajů jím nezpochybněných. Co se pak týče příjmů, ty určil využitím pomůcky – průměrné obchodní přírážky. Tento postup správce daně je zcela zřejmý ze zprávy o daňové kontrole a úředních záznamů o stanovení daně podle pomůcek. V úředním záznamu vždy správce daně uvedl, že ke stanovení daně vyšel z těch žalobcem deklarovaných výdajů, které nezpochybnil (tj. kromě dokladů, u kterých zpochybnil jejich použití k dosažení, zajištění a udržení příjmů). Ty jsou vždy zcela jasně konkretizované. Výsledné příjmy určené pomocí průměrné obchodní přírážky pak z povahy věci nemohly být nijak konkretizovány.

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.

Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu [srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS), ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, ze dne 27. 7. 2005 - 55, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS), ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS)] představuje stanovení

daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil.

Základní podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem. Za nesplnění zákonné povinnosti se pro tyto účely konstantně považuje také neunesení důkazního břemene (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Tuto povinnost, jak výše uvedeno, žalobce nesplnil. V důsledku toho je také zřejmé, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, což bylo podrobně zdůvodněno zejména ve zprávě o daňové kontrole, jejíž závěry soud plně potvrdil. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobce, že odůvodnění přechodu na pomůcky je pouhým obecným konstatováním.

V daném případě se rozhodně nejedná o dílčí nedostatky daňové evidence, které jsou odstranitelné, či nesplnění pouze okrajové povinnosti žalobcem. Nedostatky předložené daňové evidence (respektive nevedení řádné, úplné a věrohodné evidence) jsou natolik zásadní, že stanovení daně dokazováním zkrátka možné nebylo. Především zpochybněné předávání většího množství zboží (sám žalobce uvádí, že se jedná o zboží v objemu 9% z jím vykázaných tržeb) zdarma neumožňuje správci daně určit konkrétní prodejní cenu takového zboží dokazováním (existuje-li důvodný předpoklad, že bylo naopak prodáváno), trvá-li žalobce na předávání zdarma.

Nelze přisvědčit námitce žalobce, že správce daně měl provést výsledky osob uvedených v jím předložených listinách a další důkazy, které se ze spisového materiálu nabízely. Žalobci svědčí důkazní povinnost, a bylo tak jeho povinností navrhnout veškeré důkazy, které jsou způsobilé prokázat jeho tvrzení. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013–33). Bez ohledu na to, zda v předložených listinách figurují určité osoby, neplyne správci daně bez příslušného důkazního návrhu daňového subjektu povinnost provést výsledek těchto osob za účelem prokazování tvrzení daňového subjektu. Správce daně jasně uvedl, která tvrzení žalobce považuje za neprokázaná a proč. Měl-li žalobce za to, že jeho tvrzení lze prokázat jinými prostředky než listinami, které dosud předložil, měl provedení důkazů kupříkladu svědeckými výpověďmi navrhnout.

Co se pak týče volby pomůcek, správce daně je limitován tím, že musí být získány legálním způsobem a v souladu s daňovým řádem a musí být na jejich základě možné stanovit takový kvalifikovaný odhad, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Samotný výběr pomůcek je ovšem ponechán na správním uvážení správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, *„daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti,*

navrhovat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“ Výslovně také Nejvyšší správní soud zdůraznil například v rozsudku ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 – 34, že daňový subjekt nemůže požadovat, aby byly použity jako pomůcka poznatky od srovnatelných subjektů, jak žalobce požadoval ve své replice. Tvrdí-li tedy žalobce, že existují srovnatelné subjekty v České republice, nemůže toto tvrzení, i kdyby bylo pravdivé, zpochybnit volbu konkrétních pomůcek správcem daně. Bez ohledu na existenci srovnatelných subjektů totiž není povinen použít jako pomůcku poznatky o těchto subjektech.

Zvolil-li správce daně jako pomůcku průměrnou obchodní přírážku používanou žalobcem, nelze volbu této pomůcky bez dalšího v žádném případě považovat za nepřiměřenou či nezákonnou. V případě, že měl správce daně pochybnosti o předávání zboží zdarma a žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil, byl správce daně oprávněn vycházet z dílčího závěru, že toto zboží bylo ve skutečnosti prodáno. Nemohl-li tedy správce daně zjistit dokazováním celkovou cenu prodaného zboží, bylo její zjištění pomocí průměrné obchodní přírážky naprosto logickým krokem, který poskytuje kvalifikovaný odhad prodejní ceny zboží. Není pravdou, že by byla průměrná obchodní přírážka vypočítána z nevěrohodných či neprůkazných podkladů. Tuto přírážku správce daně stanovil na základě podkladů, které nezpochybnil.

Co se týče námitky, že průměrná obchodní přírážka byla vypočtena za příliš krátké období, pak v tomto případě se vůbec nejedná o námitku, která by mohla zpochybnit volbu této konkrétní pomůcky. Jak bylo uvedeno výše, daňovému subjektu nesvědčí právo volby vhodnější pomůcky. Z tvrzení žalobce přitom nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti, které by zcela vyvracely reálnost prodejní ceny zjištěné pomocí průměrné obchodní přírážky vypočtené za správcem daně zvolené období.

Nelze přisvědčit ani tvrzení, že správce daně nepoužil ve prospěch daňového subjektu výhody zejména v podobě potřebných výdajů na dosažení uskutečněného zdanitelného plnění. Správce daně uvedl řadu výdajů, které nezpochybnil a které použil pro výpočet daňové povinnosti. Stejně tak správce daně ve prospěch žalobce odečetl například slevu na dani.

Důvodnou neshledal soud ani námitku, že žalovaný pouze mechanicky převzal hodnocení důkazů ze strany správce daně. Jestliže se žalovaný ztotožňuje s hodnocením důkazů, které provedl správce daně, nelze považovat jeho postup v žádném případě za nezákonný. Úkolem odvolacího orgánu je přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí a zdůvodnit, proč považuje odvolací námitky za důvodné či nedůvodné. Odvolacímu orgánu neplyne ze zákona žádná povinnost vnést do věci další úvahy, jak se snaží tvrdit žalobce. Jestliže naopak žalobce nepřinesl svým odvoláním do věci žádné nové skutečnosti, s nimiž se dosud nevypořádal správce daně, pak nelze spatřovat žádné pochybení žalovaného v tom, že opakuje úvahy správce daně vyvracející žalobcova tvrzení. Nutno podotknout, že žalobce ani řadu námitek, které uplatňuje nyní v žalobě, v rámci odvolání neuplatnil. Pro úplnost však musí soud zároveň dodat, že tato skutečnost sama o sobě nezakládá nepřipustnost těchto žalobních námitek (srov. například rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007-62, publikován pod č. 1742/2009 Sb. NSS).

Za chybný nelze označit ani postup správce daně, který provedl jedinou daňovou kontrolu, ovšem vydal tři samostatné dodatečné platební výměry. Žalobce ostatně ani neuvádí, jaké konkrétní právní pravidlo by mělo být tímto postupem porušeno. Zahájení daňové kontroly za více zdaňovacích období, ani vydání samostatných dodatečných platebních výběrů za každé zdaňovací období zvlášť daňovému řádu nijak neodporuje.

VI. Shrnutí a náklady řízení

Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žaloby důvodnými, a proto je ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. **zamítl**.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalované v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec její běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 6. září 2017

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu