



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **Bc. L. H.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č. j. 46777/16/5200-10422-702767 a č. j. 46804/16/5200-10422-702767, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á**.
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného (společně dále jen „napadená rozhodnutí“). V případě rozhodnutí č. j. 46777/16/5200-10422-702767 bylo rozhodnuto o změně rozhodnutí - dodatečnému

platebnímu výměru Finančního úřadu Brno – venkov (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 1. 2012, č. j. 8427/12/293911706599, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, jímž byla dodatečně doměřena daň ve výši 111.216 Kč a penále ve výši 22.243 Kč tak, že se daň doměřuje ve výši 107.728 Kč a penále ve výši 21.545 Kč. V případě rozhodnutí č. j. 46804/16/5200-10422-702767 bylo rozhodnuto o změně dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 24. 1. 2012, č. j. 8446/12/293911706599, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2008, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 7 050 Kč a penále ve výši 1.410 Kč tak, že se daň doměřuje ve výši 4.785 Kč a současně se ukládá penále ve výši 957 Kč.

II. Dosavadní vývoj ve věci

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 8. 2. 2010 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Během této kontroly vyvstaly správci daně pochybnosti o dokladech o nákupu zboží od společnosti JASO-DISTRIBUTOR, spol. s r.o. (dále jen „JASO“), ve kterých nebyl jako odběratel uveden žalobce, ale společnost Vintrovna s.r.o. s IČ 269 78 415 (dále jen „Vintrovna“). V době zahájení provozu restaurace v lednu 2007, kdy byly nákupy zboží nezbytné, pak žalobce evidoval první nákup v minimálním množství až dne 10. 1. 2007, přičemž nevykázal žádné počáteční hodnoty skladu. Na základě součinnosti přitom správce daně zjistil, že žalobce opakovaně nakupoval velké množství zboží (zvláště masa v rozsahu několika desítek kg) v obchodě Makro, aniž by výdaje na jejich pořízení a příjmy z jejich prodeje uvedl do daňové evidence. Správce daně dále zjistil i další skutečnosti zapříčiňující nesoulad mezi daňovou evidencí a měsíčními sestavami.

Správce daně tak dospěl k závěru, že s ohledem na zjištěné pochybnosti nelze daň stanovit na základě dokazování, ale že je nutné stanovit daň podle pomůcek. S tímto závěrem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 1. 6. 2011. Ke kontrolním závěrům se žalobce vyjádřil při ústním jednání dne 30. 11. 2011, kdy současně předložil výpis příjmů a výdajů z peněžního deníku za rok 2007 s doplněním provizí za stravenky a také očíslované originály evidence denních tržeb. Správce daně však vznesl pochybnosti i vůči těmto evidencím, a proto setrval na závěru, že daň není možné stanovit dokazováním. Při stanovení daně podle pomůcek vycházel správce daně z informací a znalostí o žalobci, zejména z jeho daňových přiznání za předmětná období. Dále zvolil několik srovnatelných daňových subjektů (pro zdaňovací období 2007 čtyři, pro období roku 2008 pak tři subjekty). Příjmy a výdaje ze samostatné výdělečné činnosti žalobce stanovil jako aritmetický průměr zvolených srovnatelných subjektů.

Vzhledem ke skutečnosti, že se zástupce žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole opakovaně nedostavil, správce daně zprávu o daňové kontrole doručil do datové schránky jeho zmocněnce. Následně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání, která byla Finančním ředitelstvím v Brně (jakožto tehdy příslušným odvolacím orgánem), konkrétně rozhodnutími ze dne 3. 10. 2012, č. j. 13861/12-1102-14102-702767 a č. j. 14396/12-1102-702767, zamítnuta a napadené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce ke zdejšímu soudu správní žalobu, o které krajský soud rozhodl tak, že uvedená rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně rozsudkem ze dne 16. 4. 2015, č. j. 30 Af 132/2012 – 57 (dále jen „prvý zrušující rozsudek“), zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud posoudil většinu uplatněných námitek jako nedůvodných, nicméně ve vztahu k seznámení žalobce se zvolenými pomůckami dovodil podstatnou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobce nebyl blíže seznámen se srovnatelnými subjekty, a proto nebyl schopen kvalifikovaně namítat přiměřenost zvolených pomůcek – srovnatelných subjektů. Správce daně, příp. odvolací orgán, měl zvolit takový způsob seznámení žalobce s pomůckami, aby zajišťoval proporcionalitu omezení práv žalobce a jiného daňového subjektu.

Žalovaný po tomto rozsudku tedy pokračoval v řízení, v jehož rámci žalobci zaslal písemnost ze dne 24. 8. 2015, č. j. 27689/15/5200-10422-702767, označenou jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“. V této písemnosti žalovaný seznámil žalobce se specifikací jednotlivých srovnatelných subjektů, přičemž přílohou této písemnosti byly údaje z daňových přiznání srovnatelných subjektů ve formě výpisu z evidence správce daně (systém ADIS). Na tuto písemnost reagoval žalobce podáním ze dne 13. 10. 2015, označeným jako „Doplnění odvolání“, ve kterém polemizoval se srovnatelností zvolených subjektů, stejně jako s množstvím údajů, které žalovaný o těchto subjektech poskytl. Žalovaný však tyto námitky vyhodnotil jako nedůvodné a následně vydal rozhodnutí ze dne 6. 11. 2015, č. j. 37981/15/5200-10422-702767 a č. j. 37791/15/5200-10422-702767.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce znovu žalobu a zdejší soud tato rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a sice rozsudkem ze dne 21. 4. 2016, č. j. 30 Af 4/2016 – 78 (dále jen „druhý zrušující rozsudek“). V tomto rozsudku se soud opětovně vypořádal jak s námitkami proti přechodu na pomůcky, tak proti samotným pomůckám. Většinu námitek ve shodě s předchozím rozsudkem odmítl jako nedůvodné. Opakovaně ale dovodil podstatnou vadu řízení, jež nyní spočívala v částečné nepřezkoumatelnosti obou rozhodnutí žalovaného, ve kterých nebyla dostatečně vypořádána námitka vztahující se ke spolehlivosti pomůcek (uplatněná v návaznosti na seznámení žalobce se srovnatelnými subjekty), konkrétně pak k tomu, že jeden ze srovnatelných subjektů (subjekt č. 1) provozoval ubytovací činnost a nikoliv jen pohostinství.

Nyní napadená rozhodnutí žalovaného jsou pak vyústěním dalšího pokračování řízení po opětovném vrácení věci krajským soudem, kdy žalovaný uložil Finančnímu úřadu pro Jihomoravský kraj (nynějšímu správci daně) doplnit řízení o skutečnosti vztahující se k popsáním nejasnostem ohledně podnikatelské činnosti jednoho ze srovnatelných subjektů. Správce daně provedl v rámci vyhledávací činnosti místní šetření a v jeho rámci zástupce srovnatelného subjektu č. 1 na ústním jednání uvedl, že příjmy z ubytování a z hostinské činnosti rozlišit lze, a to dle toho, že na jeho přiznání k DPH jsou prvé příjmy uvedeny ve snížené sazbě a ty druhé v sazbě základní. Správce daně tak zjistil, že v roce 2007 měl tento subjekt příjmy z ubytování ve výši 546.505 Kč a v roce 2008 ve výši 478.368 Kč. Pokud jde o výdaje, ty zástupce srovnatelného subjektu nebyl schopen rozlišit. Správce daně proto výdaje stanovil podle procentního poměru příjmů a výdajů získaného ze statistik ADIS

pro činnost ubytování. S těmito zjištěními byl žalobce seznámen písemnosti ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40633/16/5200-10422-702767, ve které bylo také uvedeno, že ubytovací činnost byla jen vedlejší činností srovnatelného subjektu (v roce 2007 18 % celkových příjmů, v roce 2008 16 %). Žalovaný tak dospěl k závěru, že po odečtení příjmů a výdajů z ubytování lze tento srovnatelný subjekt použít jako pomůcku a vydal výše citovaná rozhodnutí, jimiž dodatečné platební výměry změnil – snížil doměřenou daň, vč. penále (blíže viz část I. odůvodnění tohoto rozsudku).

III. Žaloba

Žalobce se se závěry žalovaného opětovně nesmířil, proto podal proti napadeným rozhodnutím žalobu. V první řadě namítal, že vybrané subjekty s ním nejsou vůbec srovnatelné. Z údajů o obratu, počtu zaměstnanců a počtu obyvatel obce, kde se nachází příslušná provozovna jednotlivých vybraných srovnatelných subjektů předestřených žalovaným, žalobce dovozoval, že se o srovnatelné subjekty nejedná. Anonymizované dokumenty o těchto subjektech pak navíc neobsahují údaje o počtu zaměstnanců, obratu a o počtu obyvatel obce, takže nelze zjistit, jestli se údaje uvedené v tabulce žalovaného vztahují k týmž subjektům.

Námítka týkající se toho, že první subjekt má příjmy a výdaje z ubytování, avšak žalobce provozuje hostinskou činnost a ubytování neprovozuje, pak nebyla vyřešena protokolem o ústním jednání č. j. 2758212/16/3005-60562-705270, protože se jedná o nezákonně provedený důkaz, když jednání dne 7. 6. 2016 nebyl za žalobce nikdo přítomen a nemohl klást otázky. Informace zjištěné dne 7. 6. 2016 o tom, že obdobný subjekt v roce 2007 dosáhl příjmů z ubytování ve výši 546.505 Kč a v roce 2008 ve výši 478.368 Kč jsou nezákonně získané informace plynoucí z nezákonně provedeného důkazu a nelze je jako důkaz použít. Zvolené pomůcky tak stále nejsou přiměřené a dostatečně spolehlivé. V této souvislosti žalobce dále namítal, že u jednoho ze srovnatelných subjektů (č. 4) lze v opisu údajů přechíst adresu Vodní 225, jež se nachází pouze v Hrušovanech u Brna. Na této adrese přitom dle živnostenského rejstříku bydlel subjekt, jenž provozoval hostinskou činnost v Židlochovicích – nejde tedy o shodnou lokalitu – a navíc tento subjekt dle údajů ze živnostenského rejstříku provozoval také silniční motorovou dopravu nákladní. Jak tuto skutečnost správce daně rozlišil?

Žalobce měl navíc kromě příjmů podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), i příjmy podle § 6 tohoto zákona, tudíž neměl tolik času dosahovat takových příjmů a výdajů jako srovnatelné subjekty; žalovaný navíc neuvedl, jakým přesně způsobem příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů zohlednil. Srovnatelné subjekty navíc měly zaměstnance, kdežto žalobce měl jen 2 příležitostné pomocníky, proto i z tohoto důvodu nemohl dosahovat stejných příjmů jako srovnatelné subjekty. Dále žalobce namítal, že v případě roku 2008 správce daně zvolil dobu trvání činnosti v délce 4 měsíce, ale žalobce vykonával činnost jen 3 měsíce, protože nadále již neměl prostory k podnikání; nájemní smlouva byla ukončena k 31. 3. 2008. Z předloženého seznámení není poznat, že správce daně zkoumal velikost, lokalitu a skladbu nabízených jídel, není poznat, že tyto parametry jsou srovnatelné se žalobcem. Žalovaný tvrdí, že správce daně tyto parametry zkoumal, nicméně toto tvrzení není ničím doloženo.

K volbě srovnatelných subjektů pak žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49.

Žalobce rovněž namítal, že tím, že nebyl účasten předchozím místním šetřením prováděným u srovnatelných subjektů, a tudíž jim nemohl klást otázky, bylo porušeno jeho právo podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Současně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 34/2007, který se dle názoru žalobce shoduje s jeho závěry.

Ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek pak žalobce uplatnil ještě další dílčí námitky. Dle žalobce se správce daně nezabýval spolehlivostí pomůcek z hlediska toho, že žalobce nemohl stihnout jak zaměstnání ve Frýdku-Místku, tak podnikání v Popůvkách, přitom jako pomůcky byly použity i příjmy ze závislé činnosti uváděné v daňových přiznáních žalobce za období roku 2007 a 2008. Žalobce rovněž namítal, že s konkrétním obsahem zvolených pomůcek měl být seznámen již před ukončením daňové kontroly, a to ke dni projednání zprávy o daňové kontrole. Jako oporu pro svá tvrzení pak odkázal na několik rozsudků krajských soudů a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 5 Afs 84/2007 – 59 a ze dne 14. 3. 2008, č. j. 1 Afs 113/2006 – 40. Podle žalobce dále ze zprávy o daňové kontrole nelze zjistit, zda správce daně vůbec zkoumal nějaké okolnosti, ze kterých by mu vyplývaly výhody. V této souvislosti žalobce uvedl, že za situace, kdy mu nebyly ukázány zvolené pomůcky, žalobce může věřit a nemusí, že správce daně k položce snižující daň ve výši 7 200 Kč skutečně přihlédl.

Stran samotného splnění podmínek pro přechod na pomůcky namítal žalobce následující. Správce daně podle něj nijak neuvedl, na základě čeho hodnotí daňovou evidenci jako účelovou, přičemž žalobce pro názornost popsal celý proces nákupu a prodeje v případě skladové zásoby č. 100021 nealko Kofola. Neunesení důkazního břemene samo o sobě navíc neodůvodňuje stanovení daně dle pomůcek, neboť podmínkou stanovení daně podle pomůcek je nemožnost stanovit daň na základě dokazování. Správce daně nijak neuvedl, v čem neunesení důkazního břemene zapříčinilo nemožnost stanovit daň dokazováním. Žalobce přitom správci daně postupně předložil celou řadu dokladů: peněžní deník, pokladní příjmové a výdajové doklady, faktury od dodavatelů, kompletní skladovou evidenci obsahující pečlivě vedené skladové karty.

Ke zpochybnění faktur o nákupech od společnosti JASO žalobce uvedl, že absence prokázání nákupu od této společnosti ještě není důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Z daňové evidence je navíc zřejmé, že žalobce za toto zboží sám zaplatil a že tržby z jeho prodeje jsou uvedeny ve zdanitelných příjmech. Uvedení společnosti Vintrovna jako odběratele namísto žalobce bylo toliko chybou, která vyplynula ze skutečnosti, že dodávky probíhaly do objektu ve vlastnictví této společnosti, jejímž jednatelem byl sám žalobce. Správce daně a žalovaný měli přihlédnout k pochybení ohledně částečně nesprávné hlavičky daňového doklady, zvláště když ostatní kontrolované doklady byly v pořádku. Žalobce správci daně i žalovanému vytykal rovněž neprovedení svědecké výpovědi zástupce společnosti JASO, které navrhoval.

Žalobce uplatnil rovněž námitky do neosvědčení evidence příjmů a výdajů předložené dne 30. 11. 2011 jako důkazu. Správce daně nevysvětlil pochybnosti pramenící ze zjištěných nesrovnalostí s dříve předloženou evidencí, neuvedl, v čem tyto nesrovnalosti spočívají, a nedal žalobci prostor pochybnosti správce daně vyvrátit. Nevysvětlil ani, v čem spočívají známky provozního opotřebení, jejichž absence byla druhým důvodem pro neosvědčení uvedené evidence. V odpovědi na výzvu č. j. 286810/10/293932705270 žalobce popsal na příkladu měsíce leden 2007, proč je v daňové evidenci určitá částka, která se v měsíčních přehledech liší s tím, že se jedná o rozdíl ve vyčíslené provizi za stravenky na daňových dokladech od příslušných firem (Sodexo a Exit). Evidence předložená dne 30. 11. 2011 proto není nevěrohodná a stanovení daně podle pomůcek nemělo nastat.

Žalobce nesouhlasil ani se závěrem správce daně, že nákupy v obchodě Makro nebyly pro jeho vlastní potřebu. Zboží pro vlastní potřebu nemusí být evidováno v žádné z evidencí. Tím, že žalobce tyto výdaje neevidoval v evidenci podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že šlo o výdaje na osobní potřebu. Byl to žalovaný, koho stíhalo důkazní břemeno ohledně prokázání, že žalobce tyto nákupy použil pro účely podnikání. Podle žalobce šlo o nákup pro oslavu jeho dědečka.

Konečně závěrem pak žalobce připomněl, že ani neúplné a neprůkazné účetnictví automaticky nemusí znamenat nemožnost stanovit daň dokazováním. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, jež uvedlo, že není vyloučeno, 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, ale také na jejich obsahu. Jakkoli dle žalovaného byla žalobcova daňová evidence neúplná a neprůkazná, účetní případy bylo lze prokázat žalobcem předloženými doklady, takže daň měla být stanovena dokazováním. Žalobce proto navrhl, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v úvodu svého vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. K námitce, že protokol sepsaný z ústního jednání dne 7. 6. 2016 je nezákonně provedený důkaz, protože jednání nebyl za žalobce nikdo přítomen (a námitka týkající se prvního srovnatelného subjektu tak nebyla vyřešena), žalovaný uvedl, že z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá právo účasti daňového subjektu na místních šetřeních. Zdůraznil také, že mlčenlivost správce daně představuje zákonnou garanci důvěrného zacházení s poskytnutými informacemi a subjekty se tak mohou spolehnout, že informace, jež správci daně neposkytnou, nebudou zveřejněny nebo poskytnuty jejich konkurenci. Jedná se o zcela nezávislá daňová řízení bez vzájemné souvislosti. Navíc to byl sám žalobce, kdo zapříčinil stanovení daně podle pomůcek. Nemůže se jednat o nezákonný důkaz, neboť správce daně si opatřil pomůcku pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž tak učinil zcela

v souladu se zákonem. Žalobce byl s výsledky doplnění odvolacího řízení seznámen, a to včetně předmětného protokolu.

K tvrzení žalobce, že příjmy a výdaje srovnatelných subjektů jsou se žalobcem nesrovnatelné, pak žalovaný uvedl, že žalobce může polemizovat v zásadě pouze s výsledným určením daňové povinnosti a nikoli se špatným výběrem pomůcek. Dále citoval příslušnou pasáž předchozího rozsudku krajského soudu a dodal, že vada týkající se prvního srovnatelného subjektu byla odstraněna – byly vyloučeny příjmy a výdaje související s ubytováním. Námitky týkající se tohoto subjektu tak již byly žalovaným řádně vypořádány. V souladu s právním názorem krajského soudu uvedeným ve zrušujících rozsudcích se žalovaný dostatečně vypořádal i s námitkami týkajícími se vyššího obratu, počtu zaměstnanců a počtu obyvatel v obci.

Pokud jde o námitku ohledně rozsahu podnikání subjektu č. 4 (že provozoval i nákladní silniční dopravu), jehož adresu zjistil žalobce přes anonymizaci údajů o srovnatelných subjektech, tato námitka je uplatněna zcela nově a žalobce svá tvrzení nijak nedoložil. Správce daně měl potřebné informace o tom, že se jedná o srovnatelný subjekt, který vykonával pouze hostinskou činnost; svědčí o tom písemnost č. j. 18399/09 založená jako poslední písemnost v neveřejné části spisu, již žalovaný předkládá krajskému soudu k vyvrácení tvrzení žalobce. Co se týče námítky, že nejde o srovnatelnou lokalitu, žalovaný uvedl, že lokální blízkost není jediným ani rozhodujícím kritériem, správce daně se pokusil volit takové subjekty, aby jejich daňová povinnost byla žalobci co nejbližší a následně pak použil aritmetický průměr.

Ve vztahu k dalším žalobním námitkám pak žalovaný převážně odkazoval na oba zrušující rozsudky zdejšího soudu, jejichž některé pasáže i přímo citoval. Závěrem navrhl zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

Podstatou projednávané věci byl přezkum rozhodnutí spočívajících v doměření daně z příjmů fyzických osob na základě pomůcek. Z hlediska přezkumu takovýchto rozhodnutí je nutné posoudit dva základní okruhy otázek: i) zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky a ii) zda zvolené pomůcky jsou přiměřené (dostatečně spolehlivé). Oběma otázkami se již krajský soud opakovaně zabýval v předchozích zrušujících rozsudcích, a to v zásadě v návaznosti na totožné žalobní námitky. Vzhledem k tomu, že neshledal důvodu se od těchto závěrů odchýlit, podstatné částí předchozích zrušujících rozsudků nyní přebírá, samozřejmě při zohlednění nových námitek.

V.i) Splnění podmínek přechodu na pomůcky

Podmínky pro přechod na pomůcky jsou vymezeny v § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně stanoví daň podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování.

Žalobce opakovaně snesl celou řadu dílčích námitek týkajících se daňové evidence, jednotlivých dokladů a dalších zjištění, z obecnějšího pohledu ale především namítal, že neunesení důkazního břemene ještě samo o sobě (bez specifikace splnění podmínek pro přechod na pomůcky) neopravňuje správce daně stanovit daň podle pomůcek. Jak již však krajský soud uvedl v obou zrušujících rozsudcích, správce daně ani žalovaný nic takového netvrdili. Vymezili, v čem spočívalo porušení povinnosti žalobce a současně uvedli, že ve světle všech učiněných zjištění (rozpornost evidencí, jiný odběratel na dokladech od společnosti JASO, zjištěný nákup zboží v obchodě Makro) došlo k zásadnímu zpochybnění žalobcem předložených evidencí a dokladů a daň tak nelze stanovit dokazováním.

K porušení povinností žalobce lze uvést, že žalovaný výslovně uvedl, že žalobce neprokázal postup v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a že porušil rovněž § 7b odst. 4 téhož zákona. Žalobce dle správce daně neprokázal takovou evidenci majetku (zásob, pohledávek), ze které by bylo zřejmé, zda nakoupené zboží (výdaj) bylo skutečně prodáno (příjem, popř. pohledávka), zda zůstalo skladem (zásoby), nebo jakým jiným způsobem bylo se zbožím naloženo (likvidace, škoda). Soud k tomuto ve shodě s předchozími zrušujícími rozsudky dodává, že v důsledku uvedeného tedy žalobce porušil některou ze svých zákonných povinností (řádné vedení evidence) a současně nesplnil svou důkazní povinnost a neunesl s ní spojené důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene ale samo o sobě nevedlo ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně a následně i žalovaný se zabývali i splněním podmínky, která spočívá v nemožnosti stanovit daň dokazováním. Žalovaný uvedl, že žalobce nepředložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázal. Bez předložení daňové evidence vedené v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, případně důkazů ji nahrazujících, není správce daně schopen posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají příjmům a výdajům skutečným. Obecná námitka neuvedení bližší specifikace splnění podmínek pro přechod na pomůcky je tudíž nedůvodná, neboť z napadených rozhodnutí vyplývá, že přechod na pomůcky, včetně specifikace pochybností, byl v napadených rozhodnutích dostatečně popsán.

Pokud jde o samotnou správnost uvedených závěrů správce daně a žalovaného, je potřeba říci, že jakýkoliv dílčí nedostatek daňové evidence (či účetnictví) ještě sám o sobě samozřejmě neznamená, že není vůbec možné stanovit daň dokazováním. Ve smyslu konstantní judikatury (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, a ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodnou či neprůkaznou možno označit podstatnou část daňové evidence daňového subjektu; vždy je přitom potřeba zohlednit konkrétní okolnosti případu. Na tomto náhledu

přítom nic nezměnilo ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, na nějž upozorňoval žalobce. V tomto usnesení rozšířený senát uzavřel, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu nebyla rozporná, přičemž zdůraznil, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu.

V nyní projednávaném případě má krajský soud za to, že pochybnosti správce daně byly ve svém souhrnu (nikoli nutně samy o sobě) takového rozsahu, že vypovídací schopnost daňové evidence a předložených dokladů jako celku byla zpochybněna a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním. Jak bude přiblíženo níže, správce daně i žalovaný postavili svá rozhodnutí na zjištěních týkajících se faktur od společnosti JASO, rozporů v předložených evidencích a v neposlední řadě i na nákupech v obchodě Makro, které svým množstvím a charakterem odpovídaly nákupům pro provoz restaurace, aniž by byly zahrnuty do vykázaných příjmů a výdajů.

K důvodnosti jednotlivých pochybností správce daně krajský soud v návaznosti na totožné žalobní námitky zopakuje své závěry uvedené již ve druhém zrušujícím rozsudku:

Faktury od společnosti JASO

K námitce žalobce, že prokázal přímé dodávky zboží (nápojů) jemu, jakožto podnikající fyzické osobě, krajský soud stejně jako v předchozích rozsudcích uvádí, že nijak nerozporuje možnost dodatečného zhojení nedostatků daňových dokladů. Na takové zhojení však jsou kladeny přísné požadavky. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 91, v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05), „lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (pozn.: potvrzení doplněno krajským soudem).

Krajský soud má za to, že takto pojaté vysvětlení žalobce nepředložil, neboť rozumně, logicky nevysvětlil, proč nebyl na dokladech uváděn sám, ale byla tam uváděna společnost Vintrovna. K dotazu správce daně, proč byla v daňových dokladech označena společnost Vintrovna, žalobce dle protokolu o ústním jednání ze dne 24. 9. 2010, č. j. 233330/10/293932705270, uvedl, že zboží bylo skládáno výhradně pro jeho podnikatelskou činnost, a že faktury podepisoval svým jménem. Restaurace Vintrovna byla chápána jako faktické místo dodávky. K dotazu proč následně, když si musel být vědom, že má v účetnictví nesprávné doklady, nedošlo k opravě těchto dokladů, žalobce uvedl: „Protože to bylo bráno, že L. H. vede daňovou evidenci nikoliv účetnictví, není plátcem DPH a údaje na hlavičce jsou obojetny.“ Na předmětných dokladech je ovšem zcela jednoznačně uveden jako odběratel subjekt Vintrovna s jeho identifikačním číslem. To, že je na fakturách uveden i žalobce, který faktury podepisoval, mohlo vyplývat i ze skutečnosti, že byl dle zjištění správce daně, odvolávajícího se na údaje v obchodním rejstříku, v dané době i jednatelem a společníkem společnosti Vintrovna.

Důvodem uvádění jiného odběratele přitom nemůže být skutečnost, že zboží bylo dodáváno do provozovny, která je vlastnictvím tohoto subjektu nebo že žalobce je i statutárním orgánem uvedené společnosti. Takovéto doklady jsou nejasné a neprůkazné. Žalobce tvrdil, že z předložené evidence je zřejmé, že za předmětné zboží od JASO zaplatil, přičemž tržby uvedl ve zdanitelných příjmech. Jednalo se podle něj o pochybení při vyplnění hlavičky daňového dokladu. Ze spisu však vyplývá, že ve vztahu k dodavateli JASO nešlo o ojedinělý překlep, ale o údaj opakující se na velkém množství daňových dokladů; stejné údaje jsou navíc na fakturách uváděny i po dubnu 2008, kdy již žalobce svou podnikatelskou činnost ukončil a jako podnikající fyzická osoba již odběratelem být nemohl – odběr měl přejít zpátky na společnost Vintrovna. Společnost Vintrovna a žalobce byli tedy bez rozumného vysvětlení dlouhodobě uváděni pod totožnou hlavičkou u faktur od společnosti JASO, přičemž ani ukončení podnikatelské činnosti žalobce na této praxi nic nezměnilo.

Jak dále uvedl správce daně i žalovaný, předložené měsíční sestavy prodaného zboží neobsahují denní tržby s návazností na datum prodeje konkrétního zboží s tím, že tyto sestavy ani nenavazují na daňovou evidenci. K tomu krajský soud uvádí, že výdaj vůči společnosti JASO se objevuje i v evidovaných výdajích obsažených v „upraveném“ výpisu z peněžního deníku za rok 2007 předloženém dne 30. 11. 2011. Krajský soud se průkazností a věrohodností této evidence zabývá níže, nicméně na tomto místě lze upozornit, že ani z této evidence, která co do celkových měsíčních tržeb již koresponduje s měsíčními sestavami, není bez jakýchkoliv pochyb zřejmé, že žalobce za předmětné zboží skutečně zaplatil a předmětný výdaj tak skutečně vynaložil. Za situace, kdy byly vzneseny pochyby vůči původní i této „upravené“ daňové evidenci a zejména vůči fakturám od společnosti JASO, je dle názoru krajského soudu skutečné vynaložení výdaje nutné prokázat jiným nezpochybnitelným a transparentním způsobem. A pokud lze např. z knihy vydaných faktur předložených na základě výzvy k součinnosti ze dne 9. 2. 2010 společností JASO (uváděn kód H.) či jiných dokladů dovodit, že faktury byly uhrazeny žalobcem, zcela jednoznačně to ještě neznamená, že byly uhrazeny žalobcem jakožto podnikající fyzickou osobou a nikoli např. žalobcem jakožto jednatelem společnosti Vintrovna, která byla uvedena jako odběratel zboží na faktuře.

Krajský soud má tedy za to, že nebyl předložen žádný rozumný a zejména jednoznačně transparentní důvod uvádění jiného odběratele na předmětných dokladech a ani jednoznačný a transparentní důkaz o tom, že žalobce zboží skutečně sám nakupoval jakožto podnikající fyzická osoba a sám za něj jakožto podnikající fyzická osoba zaplatil. K prokázání svých tvrzení žalobce navrhl i výslech svědků (M. M. a Z. N., hostů restaurace), ze kterého ovšem jednoznačně nevyplývá ani to, že zboží bylo dodáváno jemu jako fyzické osobě, natož vysvětlení mylného odběratele na dokladech. V žalobě se dále objevuje nesouhlas žalobce s tím, že nebyla provedena svědecká výpověď a další důkazy ze strany JASO. Tuto námitku ovšem žalobce stejně jako v předchozích žalobách nijak nespecifikoval a zdejší soud žádný konkrétní a relevantní návrh v tomto smyslu ve správním spise nenašel. V protokolu o ústním jednání ze dne 24. 9. 2010, č. j. 233330/10/293932705270, se sice objevuje zcela obecná informace, že žalobce navrhuje jako svědka JASO (bez přiblížení, co tím vlastně myslí), v odpovědi na výzvu správce daně k dokazování ze dne 8. 10. 2010, č. j. 238723/10/293932705270, jež na toto ústní jednání navazovala, ovšem navrhoval právě jen výslech již uvedených osob, tj. M. M. a Z. N. Žádný konkrétní důkazní návrh ve vztahu ke společnosti JASO (konkrétní návrh svědecké výpovědi či listin) tak nevzněl; svědecká výpověď ze strany právnické osoby je pak již z povahy věci vyloučena. Správce daně navíc již měl doklady (soupis faktur a jednotlivé faktury) od této společnosti k dispozici, a to na základě výzvy k součinnosti třetích osob ze dne 9. 2. 2010, č. j. 36147/10/293932705270, její jakékoliv další vyzývání proto bylo nadbytečné.

Vedle rozporu v uvádění odběratele na fakturách správce daně i žalovaný odkázaly i na další zjištění týkající se neprůkaznosti evidování prodeje nápojů např. na skutečnost, že žalobce neevidoval prodej kofoly v množství 0,3 l, které přitom dle svého tvrzení prodával. Pokud žalobce uváděl, že podstatné bylo evidování prodeje celých litrů, pak soudu uniká smysl evidovat prodej 0,4 l kofoly, který na rozdíl od prodeje 0,3 l žalobce evidoval. Tento nesoulad žalobce nijak nevysvětlil a tuto pochybnost tak nelze považovat za vyvrácenou. Pokud správce daně a žalovaný i v souvislosti s průkazností faktur od společnosti JASO upozorňovali na skutečnost, že z hlediska statistické pravděpodobnosti je nemožné uskutečnit prodej vždy na celé litry a zaokrouhlený na celé stovky či tisíce korun, není tato pochybnost jednoznačně podložena všemi údaji v měsíčních sestavách, kde se skutečně běžně objevují (a jednoznačně převažují) i takto „zaokrouhlené“ údaje, ale také údaje „nezaokrouhlené“. Tyto pochybnosti lze tedy považovat za důvodné pouze částečně a toliko podpůrné ve světle dalších zjištění.

Nevysvětlení údajů na fakturách a v důsledku toho i neunesení důkazního břemene o vynaložení výdajů podle těchto faktur však samo o sobě ještě nevedlo ke stanovení daně na základě pomůcek. V takovém případě by skutečně bylo na místě předmětné výdaje vyloučit a stanovit daň dokazováním. Žalovaný ale výslovně uvedl, že tato skutečnost byla pouze jedním z důvodů pro závěr, že daň není možné stanovit dokazováním. Celý případ je totiž potřeba vnímat komplexně. Jinými slovy – jednotlivé zjištěné pochybnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu a teprve v souhrnu těchto pochybností lze hodnotit splnění nebo nesplnění jednotlivých podmínek pro přechod na pomůcky, v tomto případě tedy nemožnosti stanovit daň dokazováním.

Účelovost evidence a neosvědčení důkazu evidencí nově předloženou

K námitce, že žalovaný neuvedl, o co opřel své závěry o účelovosti předložených evidencí, konstatuje krajský soud ve shodě s dřívějším zrušujícím rozsudkem následující:

Podle § 7b zákona o daních z příjmů daňová evidence obsahuje:

- a) údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- b) údaje o majetku a závazcích.

Vedení daňové evidence není samoučelné, ale naopak zásadní z hlediska stanovení daně. „Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Daňovou evidenci by měl poplatník vždy vést tak, aby na jejím základě bylo možno zjistit dílčí základ daně a poplatník byl schopen prokázat a doložit všechny s tím související skutečnosti, tj. jak dosažené příjmy, tak částky uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Součástí daňové evidence by proto měly být i příslušné doklady (vystavené a přijaté faktury, doklady o hotovostních a bezhotovostních platbách, o provedených zápočtech apod.)“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 35).

Krajský soud má za to, že žalovaný vymezil, v čem spatřuje účelovost předložených evidencí, tedy v čem evidence nevyhovují výše naznačeným požadavkům. Žalovaný uvedl na str. 6 obou napadených rozhodnutí, že žalobce předložil dvě evidence majetku, které nebyly shodné. Zdůraznil, že evidence majetku vypracovaná zpětně nemůže mít dostatečnou vypovídací hodnotu o skutečném pohybu zboží. Dále uvedl, že žalobce předložil daňovou evidenci, kterou následně „upravil“ dalším podáním; v takovém případě nešlo tento důkazní prostředek osvědčit jako důkaz, který by jednoznačně prokazoval údaje uvedené v daňovém přiznání. Tyto skutečnosti pak dal do kontextu s dalšími zjištěními správce daně - fakturace na jiný daňový subjekt a nákupy pro osobní potřebu, které ale odpovídají podnikatelské činnosti. Současně je třeba říci, že k daňové evidenci, resp. měsíčním sestavám vznesl správce daně i další pochybnosti, jako již uvedenou evidenci prodeje kofoly.

Ve vztahu k evidenci (výpis z peněžního deníku za rok 2007) předložené 30. 11. 2011 pak krajský soud ve zrušujících rozsudcích uvedl, že pochybnosti o této evidenci vyvolává již samotná rozpornost s evidencí dříve předloženou. Žalobce doplnil tuto evidenci o provize za stravenky, což mělo vysvětlit dřívější nesoulad mezi daňovou evidencí a měsíční sestavou tržeb. Doklad obsahující tuto provizi však předložil toliko za leden 2007. Provize v dalších měsících tak nelze považovat za prokázané. A přestože krajský soud v obou zrušujících rozsudcích nevyloučil možnost, že by v případě prokázání všech provizí došlo k vyvrácení těchto pochybností správce daně (logicky by mohly být vysvětleny rozpory mezi daňovou evidencí a měsíčními sestavami), žalobce ani nyní nepředložil jiný doklad, než ten za leden 2007. Krajský soud navíc již tehdy upozornil, že správce daně v souvislosti s evidencemi předloženými 30. 11. 2011 vyjádřil i další pochybnosti.

Správce daně mj. vznesl otázku nízké vykazované hotovosti v denní evidenci tržeb (např. dne 2. 5. 2007 měl žalobce vykázat tržbu v hotovosti ve výši 166 Kč, dne 10. 5. 2007 ve výši

23 Kč). Současně však měl v těchto dnech vykazovat prodej alkoholu a cigaret, které dle správce daně převyšují vykázané tržby. Správce daně dále upozornil na skutečnost, že v dříve předložené evidenci denních tržeb byly uváděny prodeje polévky za 1 Kč v květnu 2007 a v následně předložené evidenci prodeje polévky v tomto měsíci evidovány nebyly. Přestože se jedná o nepatrný údaj ve vztahu k celkové evidenci, neodůvodněná změna ceny obecně jistě může i dle krajského soudu představovat rozpor v předložených evidencích a může tak svědčit o účelové úpravě evidence. Nehledě na to, že správce daně zdůraznil i tu skutečnost, že žalobce dne 30. 11. 2007 předložil originály denní evidence tržeb pouze za období 15. 1. 2007 – 31. 8. 2007 a číselná řada těchto listů byla od č. 76 do č. 79 přerušena. Žádné z těchto dílčích konkrétních zjištění však žalobce následně nevyvracel ani nevysvětlil.

Oproti těmto závěrům krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku k další nejasnosti vznesené správcem daně [ve dříve předložené evidenci se neobjevoval za leden a únor 2007 prodej polévky a následně byl uváděn ve výši nula (v opačném gardu pak i u nealko nápojů)] připustil, že z této skutečnosti lze jen stěží bez dalšího usuzovat na zpochybnění předložené evidence. Žalovaný ovšem v následně vydaných rozhodnutích upozornil na to, že z hlediska výše tržeb je tato okolnost skutečně nepodstatná, nicméně na tuto problematiku je nutné nahlížet i z hlediska evidence zásob – surovin. Z pohledu „úbytku“ zásob je pak již podstatné, zda polévka (nebo i nealko nápoje) byla či nebyla prodávána. Tento argument poté krajský soud akceptoval jako přiléhavý (a do jisté míry tak korigoval svůj předchozí názor) s tím, že tak jako tak uvedené dotváří celkový obraz o nesouladu předložených evidencí.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadených rozhodnutích dle názoru krajského soudu přezkoumatelně vymezili dostatečné důvody, proč vyhodnotili předložené evidence jako neprůkazné až účelové a zároveň specifikovali takové pochybnosti, které předložené evidence tak, jak byly těmito orgány předestřeny, skutečně zpochybňují. Krajský soud proto uzavírá, že závěr o účelovosti předložené evidence zcela logicky odpovídá učiněným zjištěním a vzneseným pochybnostem správce daně. Současně bylo dostatečně odůvodněno, proč nebyla evidence (výpis z peněžního deníku za rok 2007) předložená dne 30. 11. 2011 osvědčena jako důkaz.

Jestliže žalobce namítal, že správce daně měl žalobci vysvětlit, v čem nesrovnatelnosti předložených evidencí spočívají a umožnit mu tyto pochyby rozptýlit, je potřeba říci, že žalobce byl řádně předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole, kde se jistě mohl k těmto okolnostem vyjádřit. Žalobce se však k tomuto projednání nedostavil a zpráva o daňové kontrole mu proto byla zaslána. Těžko lze tedy správci daně vyčítat, že žalobci neposkytl dostatečný prostor k vyjádření se k těmto nesrovnalostem. Žalobce mohl navíc závěry správce daně o nesrovnalosti evidencí vyvrátit i v rámci odvolacího řízení a tím zpochybnit splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. I tato námitka je proto nedůvodná.

Co se týče absence známek provozního poškození evidence předložené dne 30. 11. 2011, žalovaný k této problematice v napadených rozhodnutích uvedl, že správce daně toliko konstatoval faktický stav evidence. Tato skutečnost neměla být důvodem pro posouzení předložené evidence jako nedůvěryhodné. Pakliže sám žalovaný výslovně uvedl, že k této okolnosti přehlíženo nebylo, je polemika žalobce ohledně vlivu opotřebení na věrohodnost

evidence irelevantní a nepřípadná. A to, že se k této otázce neměl možnost vyjádřit v řízení před správcem daně, pak rovněž souvisí s nedostavením se žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole.

V rámci žaloby žalobce opětovně navrhl právě v souvislosti s popisem jím vedené daňové evidence k důkazu i celou řadu listin (důkazy č. 1-10). Důkazy č. 1, 2, 3, 5 a 6 chtěl žalobce znázornit proces nákupu a prodeje, když vycházel z příkladu skladové zásoby č. 100021 nealko Kofola. Krajský soud však k provedení těchto důkazů stejně jako v předchozím případě nepřistoupil, neboť tyto důkazy by nemohly prokázat nic víc než právě tento názorný příklad. Správní orgány přitom nezpochybnili každou jednotlivou položku v předložených evidencích, ale daňovou evidenci jako celek. Prokázání řádného uskutečnění jedné položky nemůže znamenat prokázání řádné evidence jako celku. Krajskému soudu nadto není jasné a žalobce to ani v žalobě výslovně nevysvětlil, k prokázání jaké konkrétní skutečnosti (v čem např. zpochybňují závěry správních orgánů) měly mimo obecného znázornění procesu nákupu a prodeje žalobce tyto důkazy sloužit. K důkazu č. 4 pak lze uvést, že mezi stranami není sporu o tom, že správci daně byla předložena skladová evidence včetně skladových karet a inventur, provedení tohoto důkazu by tudíž bylo nadbytečné. K důkazu č. 7 (Závěrečná fyzická inventura k ukončení hostinské činnosti provedena dne 10. 4. 2008) žalobce pouze uvedl, že ve sloupci zůstatek je u všech položek uvedena nula. K prokázání jaké konkrétní skutečnosti má tento důkaz sloužit, však neuvedl. Pokud měl tento důkaz dokladovat řádné vedení skladové evidence a řádnou inventarizaci ke konci předmětného provozu restaurace, mýjí se tato skutečnost s nosnými důvody pro závěry správce daně i žalovaného. Ti totiž své závěry postavili na celé řadě zjištění (faktury od společnosti JASO, rozpory v předložených evidencích způsobených předložením sestav prodaného zboží bez další návaznosti na předloženou daňovou evidenci, nedostatečné evidování tržeb a také zjištěních o nákupech v obchodě Makro).

Pokud jde o výpisy (původní a upravený) z peněžního deníku za rok 2007 (důkazy č. 8 a 9), žalobcem tvrzená podstata provedené úpravy (doplnění provizí za stravenky) je zřejmá již ze správního spisu, ve kterém se takto upravený výpis z peněžního deníku nachází a provádět důkaz těmito listinami by proto bylo nadbytečné. Rovněž faktura společnosti Sodexo Pass Česká republika a.s. (důkaz č. 10) je již ve správním spise obsažena.

Nákup zboží v obchodě Makro

Žalobce rovněž opakovaně zpochybňoval závěry správce daně ohledně nákupů zboží v obchodě Makro. Uvedl, že správní orgány neodůvodnily, na základě čeho nepovažovaly tyto transakce za nákupy pro osobní potřebu a současně uvedl, že neměl povinnost vést u zboží pro osobní potřebu žádnou evidenci. Také tato námitka je nedůvodná.

Již ve druhém zrušujícím rozsudku zdejší soud uvedl, že správce daně ani žalovaný nevytýkali žalobci, že nevedl evidenci o nákupech zboží pro osobní potřebu. Toliko konstatovali, že skutečnost, že zboží není uvedeno v žalobcem vedené evidenci, ještě sama o sobě neznamená, že žalobce zboží pro svou osobní potřebu skutečně nakoupil. A jiným způsobem žalobce svá tvrzení nedoložil. Přitom nakupoval zboží opakovaně ve velkém množství (i několik desítek kg masa a masných výrobků na jeden nákup). Správce daně

výslovně uvedl, že toto zboží odpovídá množstvím i druhem zboží, které žalobce ve své provozovně prodával, aniž by byl nákup a prodej zboží evidován, což také významným způsobem znevěrohodňuje úplnost a průkaznost předložených evidencí. Krajský soud má ve shodě se svými závěry vyslovenými již v předchozích rozsudcích za to, že charakter a množství nakoupeného zboží dostatečně odůvodňují uvedený názor správce daně a následně i žalovaného. Žalobce byl podnikatelem v pohostinství, který nabízel i teplé pokrmy, a předmětné zboží tedy mohl využít v rámci svého podnikání. Současně si lze jen těžko představit, že by žalobce spotřeboval opakovaně takové množství (nejen) masa pro osobní potřebu. Jestliže byly pochybnosti správce daně takto (dle soudu důvodně) popsány a podloženy, leželo důkazní břemeno o úplnosti a průkaznosti daňové evidence plně na žalobci tak, aby prokázal, že nákupy uvedeného zboží předložené evidence ve skutečnosti nijak nezpochybňují, neboť nebyly určeny pro podnikání. Žalobce mohl prokázat, že takové množství masa potřeboval např. na velkou rodinnou oslavu, to ale neučinil. Pokud se již v předchozí žalobě vedené pod sp. zn. 30 Af 4/2016 objevilo tvrzení, že dne 14. 10. 2007 byl nákup uskutečněn na narozeninovou oslavu žalobcova dědečka, narozeného 17. 10. 1927, který slavil 80 let a dne 4. 2. 2008 pro další rodinnou oslavu, toto tvrzení nebylo tehdy ničím podloženo. V nynější žalobě tuto argumentaci žalobce zopakoval, přitom ani nyní neuvedl bližší konkretizaci, či důkazy k ověření tohoto tvrzení. Stejně tak je irelevantní jeho nijak blíže nekonkretizované tvrzení, že restaurace byla otevřena až dne 15. 1. 2007, neboť skutečnost, že žalobce nakupoval zboží i před zahájením činnosti restaurace nelze považovat za rozhodující. Z hlediska časové souslednosti lze naopak předpokládat, že zboží mohl nakupovat právě za účelem otevření restaurace. K tvrzení žalobce o tom, že v seznamech nakoupeného zboží se nachází např. i Activia, Actimel či parfumerie, které s provozem restaurace nesouvisí, lze odkázat na celkový kontext těchto seznamů, ve kterých toto zboží tvoří naprosto zanedbatelnou položku vedle nákupu masa, masných výrobků a dalšího zboží běžně užívaného při provozu restaurace.

Sama o sobě by všechna uvedená zjištění k nemožnosti stanovit daň dokazováním zřejmě nevedla, nicméně uvážíme-li, že daňová evidence (sama obsahující nejasnosti a rozpory – včetně indicií svědčících o její účelovosti) je dále zpochybněna problematickými fakturami od společnosti JASO a především existencí nezanedbatelných nákupů v obchodě Makro, jež vůbec nebyly do této evidence zahrnuty, je zjevné, že celkový obraz o hospodaření žalobce byl v zásadě zatemněn a neumožňoval správné stanovení daně dokazováním.

V.ii) Použití a přiměřenost pomůcek

V předchozí části krajský soud uzavřel, že důvody správce daně k přechodu na pomůcky byly dostatečné, dále se proto zabýval samotnými pomůckami a jejich spolehlivostí. Právě v této souvislosti soud předchozí rozhodnutí žalovaného dvakrát zrušil, poprvé pro nedostatečné seznámení žalobce se srovnatelnými subjekty, podruhé pro nevypořádání námitky, že jeden z těchto subjektů (subjekt č. 1) provozoval vedle hostinské činnosti i ubytování. Všechny ostatní námitky označil v obou případech za nedůvodné. Vzhledem k tomu, že je žalobce uplatnil znovu a že soud setrvává na svých dřívějších závěrech, v případě těchto námitek proto dále jen přebírá odůvodnění druhého zrušujícího rozsudku.

Předně je ovšem pro pořádek potřeba uvést, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s předchozími zrušujícími rozsudky, neboť s tím také souvisí i dvě nově uplatněné žalobní námitky (neúčast žalobce na ústním jednání se srovnatelným subjektem č. 1 a otázka, zda srovnatelný subjekt č. 4 neprovozuje i autodopravu).

Žalovaný již v předchozí fázi řízení seznámil žalobce s bližšími údaji o srovnatelných subjektech, ze kterých bylo možné zjistit obrat, počty zaměstnanců, jakož i přibližný počet obyvatel obce, kde srovnatelný subjekt podnikal a také anonymizované údaje z evidence správce daně (systému ADIS); rozsah těchto údajů posoudil krajský soud ve druhém zrušujícím rozsudku za dostatečný (také viz níže). Z těchto údajů pak žalobce zjistil, že srovnatelný subjekt č. 1 mohl vedle hostinské činnosti provozovat i ubytování (a nyní z čitelné adresy u subjektu č. 4 dovedl, že tento mohl s ohledem na jeho živnostenská oprávnění provozovat i nákladní autodopravu). Po opakovaném zrušení odvolacích rozhodnutí žalovaný uložil správci daně, aby např. prostřednictvím místního šetření u srovnatelného subjektu č. 1 prověřil, zda a v jaké míře tento subjekt provozoval vedle hostinské činnosti i ubytování. Správce daně předvolal zástupce tohoto subjektu k ústnímu jednání, na němž tento potvrdil i provozování ubytování a specifikoval, jakým způsobem je možné rozlišovat příjmy z jednotlivých činností – výdaje pak správce daně rozlišil na základě statistických podkladů ze systému ADIS. Zjištěné skutečnosti pak následně zohlednil a žalobci doměřenou daň snížil. Tím, že hospodaření srovnatelného subjektu č. 1 a jeho použitelnost jako pomůcky blíže zkoumal a že provozování ubytování také zohlednil, dostal žalovaný závaznému právnímu názoru zdejšího soudu uvedeného ve druhém zrušujícím rozsudku.

Námitka, že informace získané při uvedeném ústním jednání se srovnatelným subjektem č. 1 (protokol ze dne 7. 6. 2016, č. j. 2758212/16/3005-60562-705270) jsou pro nemožnost žalobce jednání se účastnit procesně nepoužitelné, není důvodná. Předmětem tohoto jednání bylo místní šetření v rámci vyhledávací činnosti u srovnatelného subjektu. Toto jednání se tak vůbec přímo nedotýkalo daňové povinnosti žalobce. Souvislost se žalobcem je dána jediné tím, že tento subjekt byl použit jako pomůcka. Z tohoto pohledu je potřeba upozornit na to, že podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) si správce daně obstarává pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem. Stejně tak hraje roli i otázka ochrany údajů tohoto srovnatelného subjektu (k zásadě mlčenlivosti správce daně viz níže), po němž není možné požadovat, aby informace o svém hospodaření (jakož i samotné vlastní ztotožnění) poskytoval současně i zcela cizímu subjektu, navíc svému potenciálnímu konkurentovi. Daňový řád nikde nestanoví povinnost správce daně umožnit jinému daňovému subjektu účast u místních šetření či podání vysvětlení (o němž v tomto případě fakticky šlo) v rámci vyhledávací činnosti – v rámci obstarávání pomůcek.

Ústní jednání se srovnatelným subjektem (při obstarávání či korekci pomůcek, jež s daňovým subjektem často vůbec nijak přímo nesouvisejí) je potřeba odlišit od účasti daňové subjektu při svědecké výpovědi či výslechu znalce v rámci provádění dokazování, či při ústním jednání při daňové kontrole, kdy se jedná opět o dokazování (na takovou situaci dopadá žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 34/2007). Podle krajského soudu je dále podstatné, že žalobce byl s učiněnými zjištěními seznámen a mohl se k nim vyjádřit. De facto zde tak není rozdíl mezi tím,

pokud správce daně provedl ústní jednání nebo by si údaje od srovnatelného subjektu vyžádal písemně a následně je zpřístupnil žalobci k vyjádření.

Ze stejných důvodů je pak nedůvodná i opakovaná námitka nepřítomnosti žalobce u dřívějších místních šetření u všech srovnatelných subjektů zvolených jako pomůcky (ostatně místní šetření ani vždy proběhnout nemusela). Je to navíc sám daňový subjekt (zde: žalobce), který svým jednáním zapříčiní stanovení daně podle pomůcek. Potom se jen stěží může domáhat účasti na procesních úkonech v jiných řízeních, ke kterým by v případě plnění svých zákonných povinností neměl žádný vztah.

Další skupina námitek se vztahovala ke spolehlivosti (přiměřenosti) zvolených pomůcek. Krajský soud v této souvislosti opakovaně zdůrazňuje skutečnost, že stanovení daně na základě pomůcek je institutem náhradního stanovení daně, který v zásadě nikdy nemůže být zcela přesný co do stanovení správné výše daňové povinnosti daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že v takovém případě chybí pro stanovení daně dostatečné důkazy, stanovení daně podle pomůcek již z podstaty věci představuje více či méně kvalifikovaný odhad daňové povinnosti a její skutečné výši se pouze blíží. Podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je, aby tato byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správci daně je dána určitá omezená míra volné úvahy. Ve shodě se žalovaným lze uvést, že možnost daňového subjektu posuzovat přiměřenost použitých pomůcek je nutné hodnotit restriktivně. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Jak uvedl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49, námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

Žalobce namítal rozdílnost (vyšší obrat, počet zaměstnanců i obyvatel obce) jednotlivých zvolených subjektů; při srovnání s údaji o svých příjmech ale uplatnil údaje správcem daně zpochybněné. Tyto údaje nemají žádný reálný a prokázaný podklad a nemohou tak spolehlivě sloužit ke srovnání s údaji předloženými žalovaným. Nehledě na to, že žalobce nepředložil ve světle shora uvedené judikatury žádné odůvodněné skutečnosti, ze kterých by bylo zřejmé, že dosažení výsledných příjmů (a výdajů) na základě aritmetického průměru zvolených subjektů, a tedy i výsledné daňové povinnosti bylo pro něho zcela nereálné. Správce daně se obecně pokouší zvolit takové srovnatelné subjekty, aby výsledná daňová povinnost byla co nejbližší daňové povinnosti skutečné. Krajský soud nyní nemá důvodu zpochybňovat, že takto činil správce daně i v nyní projednávané věci, když zvolil několik subjektů (rovněž fyzických osob) vykonávajících činnost v pohostinství v obdobných podmínkách. Následně pak použil aritmetický průměr zjištěných příjmů a výdajů, čímž vyloučil použití krajních hodnot tak, aby stanovená daňová povinnost co nejvíce odpovídala obvyklé daňové povinnosti v daném oboru.

Pokud nyní žalobce namítá, že pochybnosti ohledně rozsahu podnikatelské činnosti existují i u dalšího srovnatelného subjektu (subjekt č. 4), činí tak zcela nově a navíc pouze s odkazem na údaje v živnostenském rejstříku. Skutečnost, že měl tento subjekt i živnostenské oprávnění pro jiný obor činnosti (nákladní autodoprava) ovšem ještě automaticky neznamená, že tuto činnost v předmětných letech také vykonával. Žalovaný na tuto námitku reagoval tak, že soudu v rámci neveřejné části spisu předložil i zprávu o daňové kontrole provedené u tohoto srovnatelného subjektu, a to kontrole daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za zdaňovací období 2006 – 2008. Z obsahu této zprávy vyplývá, že subjekt č. 4 měl příjmy pouze z hostinské činnosti, která je v této zprávě také blíže specifikována. Lze mít tedy za to, že správce daně měl dostatečně podloženo, že tento subjekt je subjektem srovnatelným se žalobcem, když provozoval stejný druh podnikatelské činnosti. Součástí daňové kontroly navíc byla i daň silniční, přičemž ze zprávy vyplývá, že tento subjekt provozoval pouze jeden osobní automobil, nikoli už jakékoliv nákladní vozidlo.

Pro úplnost ještě krajský soud doplňuje, že žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49, sice hovoří o posuzování spolehlivosti pomůcek, ale konkrétně se zabývá situací, kdy byl (mohl být) daňový subjekt sám provozovatelem penzionu. Správce daně měl v tehdy řešeném případě uvedenou možnost postavit najisto, neboť tato otázka ovlivňuje celkovou spolehlivost zvolených pomůcek. Tento rozsudek se tedy zabývá jinými skutkovými okolnostmi a žalobce navíc konkrétně neuvedl, co z jeho závěrů vlastně dovozuje.

K ostatním námitkám uvádí krajský soud následující:

Žalobce hned na několika místech žaloby namítal, že byl vedle podnikání v Popůvkách současně zaměstnán ve Frýdku-Místku, a že neměl žádné zaměstnance. Na rozdíl od srovnatelných subjektů tudíž neměl tolik času a prostředků dosahovat takových příjmů jako tyto subjekty. Tuto námitku posoudil krajský soud opakovaně jako zcela nedůvodnou. Byl to totiž sám žalobce, který uváděl, že pracoval ve Frýdku-Místku a současně podnikal. V odpovědi na výzvu k dokazování evidovanou pod č. j. 15446/11/293932705270 pak žalobce výslovně uvedl, že zaměstnání u společnosti hcentrum.cz ve Frýdku-Místku mu nebránilo ve volném čase provozovat restauraci a že mu současně bezplatně pomáhala rodina, zejména prarodiče. Dle svědecké výpovědi Z. N. (protokol o ústním jednání ze dne 23. 2. 2011, č. j. 61825/11/293932705270) se žalobce ve své restauraci zdržoval nepřetržitě, přičemž svědek v restauraci viděl i paní H. Svědkyně M. (protokol o ústním jednání ze dne 24. 2. 2011, č. j. 61912/11/293932705270) pak na otázku, zda měl žalobce v letech 2007 a 2008 nějaké zaměstnance, vypověděla, že v provozovně viděla jeho, paní H. a prarodiče pana H. Údaj o počtu 3 pomocníků uvedený v předložené tabulce tedy vychází z těchto podkladů, a to zcela důvodně. Ani skutečnost, že se nejednalo o zaměstnance, ale o pomocníky, pak ještě sama o sobě neznamená, že z hlediska jejich příspěvků k dosahování příjmů žalobcem museli mezi zaměstnanci srovnatelných subjektů a pomocníky žalobce existovat nějaké rozdíly. Je pravdou, že na rozdíl od zaměstnanců nedopadaly na pomocníky příslušná ustanovení zákoníku práce, nicméně jako rodinní příslušníci žalobce mohli být zmínění pomocníci naopak stejně dobře motivováni k ještě většímu výkonu než běžní zaměstnanci, přičemž ze správního spisu vůbec nevyplývá, že by tyto osoby pomáhaly žalobci pouze výjimečně. I ze samotného tvrzení žalobce lze dovodit, že se jednalo o pravidelnou výpomoc, která se tedy

tímto v zásadě podobala výkonu práce běžnými zaměstnanci. Nehledě na to, že výdaje srovnatelných subjektů na mzdu těchto zaměstnanců, které v důsledku (jako pomůcky) příznivě ovlivnily i daňovou povinnost žalobce, ten fakticky neměl. Lze tedy uzavřít, že se ve správním spise nachází dostatek podkladů pro závěr, že ani zaměstnání žalobce ani skutečnost, že formálně neměl – na rozdíl od srovnatelných subjektů – žádné zaměstnance, nezpochybňují spolehlivost zvolených pomůcek.

K námitce, že v případě roku 2008 správce daně zvolil dobu trvání činnosti v délce 4 měsíce, kdežto žalobce vykonával činnost jen 3 měsíce, protože nadále již neměl prostory k podnikání, krajský soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí č. j. 46804/16/5200-10422-702767, týkajícího se zdaňovacího období roku 2008 je zřejmé, že žalovaný tuto námitku zohlednil a provedl přepočty příjmů a výdajů pouze za 3 měsíce činnosti. Tato námitka je tedy zcela nedůvodná.

Žalobce rovněž namítal, že z ničeho není poznat velikost, lokalita a skladba nabízených jídel u srovnatelných subjektů. Z hlediska velikosti srovnatelných subjektů lze odkázat na odůvodnění napadených rozhodnutí, podle kterých lze velikost srovnatelných subjektů odvodit z vykázaných příjmů, které současně představují výši obrátu v příložené tabulce. Žalobce neuvedl, podle čeho by se měla velikost podnikatelských subjektů dle jeho názoru posuzovat; dle soudu je posuzování velikosti podnikatelského subjektu podle jeho obrátu zcela odůvodněné a konzistentní s běžnou ekonomickou praxí. Vzhledem k tomu, že žalobce byl seznámen jak s výší obrátu, tak s výší zdanitelných příjmů srovnatelných subjektů, posoudil krajský soud tuto dílčí námitku jako nedůvodnou.

Pokud jde o sdělení přesné lokality, krajský soud opětovně zdůrazňuje, že ani předchozí pokyn ke sdělení bližších údajů o srovnatelných subjektech neznamenal rezignaci na povinnost mlčenlivosti správce daně. Naopak, mlčenlivost je nepochybně jednou ze zásad správy daní (§ 9 odst. 1 daňového řádu) a představuje zákonnou garanci důvěrného zacházení s poskytnutými informacemi. Ostatní subjekty se tak mohou spolehnout, že jejich údaje a informace, které správci daně poskytnou, nebudou zveřejněny nebo poskytnuty např. jejich konkurenci. Krajský soud také výslovně uvedl (i s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05), že rozsah seznámení žalobce s údaji o srovnatelných subjektech musí být přiměřený, tak aby nenarušil soukromí těchto subjektů, jakožto třetích osob nijak nezainteresovaných na nyní přezkoumávaném daňovém řízení [srov. § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Vzhledem k tomu, že se u všech subjektů jedná o malé obce, ve kterých se často nachází pouze jediná restaurace takového charakteru, zcela důvodně hrozí možnost jednoznačné identifikace srovnatelných subjektů, u kterých jakožto fyzických osob je potřeba trvat na zachování mlčenlivosti ve vztahu k informacím týkajícím se výhradně jejich soukromé sféry. Krajský soud již navíc v prvním zrušujícím rozsudku konstatoval, že lokální blízkost případných srovnatelných subjektů není jediným ani rozhodujícím kritériem jejich výběru. Zásadní totiž dle krajského soudu není geografická blízkost srovnatelných subjektů, ale to zda podnikají ve srovnatelných podmínkách a zejména pak následně stanovený základ daně a výše daňové povinnosti. Bez dalšího tak ani nelze dovozovat, že neseznámení žalobce s konkrétní lokalitou, kde podniká srovnatelný subjekt, představuje zásadní překážku pro zpochybnění spolehlivosti pomůcek.

Žalovaný se ani nyní podrobněji nevyjádřil k otázce skladby jídel, již v předchozím zrušujícím rozsudku ovšem krajský soud akceptoval argumentaci žalovaného, podle něhož právě i z důvodu mlčenlivosti nelze žalobci přesnou skladu jídel sdělit. V této souvislosti je potřeba říci i to, že se jedná o zcela dílčí námitky bez toho, aby žalobce komplexně a relevantně zpochybňoval zvolené pomůcky jako celek a z nich vyvozenou výslednou daňovou povinnost. Za této situace by povědomí o konkrétní skladbě jídel a nápojů bylo irelevantní. Nehledě na to, že co se týče skladby nabízených jídel a nápojů, lze s ohledem na další obdobné podmínky (šlo rovněž o fyzické osoby, velikost obce, počet pracovníků) a za situace, kdy žalobce dle správního spisu nabízel zcela běžná jídla a nápoje, předpokládat, že skladba jídel a nápojů u srovnatelných subjektů byla podobná jako u žalobce.

K námitce, že ze spisu není zřejmé, zda správce daně při stanovení daně vůbec zkoumal nějaké výhody, je třeba uvést, že správce daně žalobci přiznal slevu na dani ve výši 7.200 Kč za rok 2007 a 24.840 Kč za rok 2008, což je výslovně uvedeno v číselném shrnutí výsledků daňové kontroly. Současně je ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedeno, že správce daně nezjistil žádné okolnosti, z nichž by žalobci vyplývaly výhody. I když lze tyto závěry považovat za ne zcela srozumitelné a konzistentní, žalovaný tuto záležitost následně v napadených rozhodnutích blíže popsal a vysvětlil, k jakým konkrétním výhodám bylo přihlédnuto, jakož i to, že žádné další výhody zjištěny nebyly. Z hlediska posuzování přezkoumatelnosti při soudním přezkumu správních rozhodnutí je přitom potřeba na obě rozhodnutí (prvostupňové i druhostupňové) nahlížet jako na jeden celek (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 – 56 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98), a je tedy přípustné, aby případná pochybení a nedostatky řízení vedeného před správním orgánem prvního stupně (správcem daně) a jeho následného rozhodnutí byly odstraněny, resp. napraveny v řízení před odvolacím orgánem. Ostatně i v samotné zprávě o daňové kontrole je přes částečnou nekonzistentnost uvedeno, že správce daně možné (další) výhody zkoumal, ale nezjistil. To, že by určitou okolnost přehlédl, samozřejmě nelze vyloučit, nicméně žalobce v daňovém řízení ani v následné žalobě nepoukazoval na žádnou okolnost, ze které by mu skutečně nějaká výhoda vyplývala, pouze setrval na svém tvrzení, že neví, zda byla nějaká výhoda zkoumána. Bez toho, aby však upozornil na případnou skutečnost, ze které mu měla nějaká další výhoda vyplývat, nelze než takovou námitku považovat za účelovou.

Pokud snad má tato námitka znamenat, že v případě neseznámení s pomůckami nemohl žalobce posoudit, zda správce daně přihlédl k uvedeným výhodám a další možné výhody zkoumal, je potřeba říci, že žalobce byl ve zprávě o daňové kontrole seznámen s číselným shrnutím výsledků daňové kontroly, aritmetickým průměrem příjmů a výdajů srovnatelných subjektů, ze kterého toto shrnutí mj. vycházelo, jakož i s tím, že správce daně vycházel i z informací o žalobci a jeho daňových přiznání. Následně v odvolacím řízení byl žalobce seznámen i s bližšími údaji o těchto subjektech. Z těchto informací je pak zcela zřejmé, že k tvrzeným výhodám správce daně skutečně přihlédl. Žalobce pak ani v doplnění odvolání ani v žalobě netvrdil, že by měl správce daně na základě nových informací o srovnatelných subjektech přihlédnout ještě k určitým dalším výhodám.

Konečně pak i námitka neseznámení žalobce s obsahem pomůcek ještě před ukončením daňové kontroly je nedůvodná. Daňový řád v § 98 odst. 1 výslovně uvádí, že správce daně stanoví daň podle pomůcek i bez součinnosti s daňovým subjektem. Současně je zřejmé, že s těmito pomůckami seznámen být musí, přičemž lze souhlasit se žalobcem, že s pomůckami by měl být daňový subjekt seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole, jímž se daňová kontrola končí. Vzhledem k opakovanému nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole s ní byl žalobce seznámen prostřednictvím doručení této zprávy do datové schránky jeho zástupci. Seznámení žalobce s pomůckami ke dni projednání zprávy o daňové kontrole, jak nyní v žalobě žalobce požaduje, tedy bylo tak jako tak nemožné, a to z důvodů nacházejících se na jeho straně. Ve zprávě o daňové kontrole pak bylo s výjimkou bližších údajů o srovnatelných subjektech uvedeno, obecně jaké pomůcky byly použity (vč. arit. průměru příjmů a výdajů srovnatelných subjektů) a výsledky kontroly byly číselně shrnuty; obsahem zprávy o daňové kontrole tedy byly alespoň základní informace o postupu správce daně při stanovení daně dle pomůcek.

Úplné seznámení s pomůckami tj. včetně bližších údajů o srovnatelných subjektech (ale bez jejich identifikace) mělo samozřejmě být již součástí zprávy o daňové kontrole. Uvedená vada však mohla být současně napravena nepochybně i v odvolacím řízení, kde žalobce mohl být a po rozhodnutí zdejšího soudu také byl seznámen s konkrétními údaji o srovnatelných subjektech, ke kterým tak měl možnost se kvalifikovaně vyjádřit. Žalobce vznesl konkrétní námitky (označené jako doplnění odvolání) a žalovaný na tyto námitky v předchozích rozhodnutích i nyní také reagoval. Dle názoru krajského soudu tak postupem správce daně nemohl být nijak zkrácen na svých právech, neboť mohl vznést kvalifikované námitky.

K nepřímo namítanému porušení zásady dvojinstančnosti krajský soud uvádí, že oproti této zásadě částečně stojí zásada jednotnosti řízení, na kterou již krajský soud výše upozornil. V této souvislosti Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 29. 5. 2009, č. j. 2 As 22/2008 – 151 judikoval, že *zásada dvojinstančnosti „...v praxi znamená, že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, a nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven první instancí a následně a vždy aprobován instancí vyšší.“* Primárním účelem zásady dvojinstančnosti je totiž zaručení tzv. devolutivního a suspenzivního účinku, tedy toho, aby věc byla přezkoumána správním orgánem vyššího stupně a aby byla odložena realizace obsahu výroku napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98). To se v daném případě stalo. Postup žalovaného lze tedy akceptovat, aniž by přitom byla dotčena zásada dvoustupňovosti (dvojinstančnosti) řízení, jak naznačuje žalobce.

Ostatně i žalobcem uváděný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 9. 2009, č. j. 31 Ca 95/2008-124, tuto argumentaci zdejšího soudu podporuje, když tento soud – veden právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, jakož i další judikaturou Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudkem ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006-75) oproti svému dřívějšímu (zrušenému) rozsudku ze dne 19. 3. 2009, č. j. 31 Ca 95/2008-70, – dovodil, že v dané věci nešlo o takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, kterou již nebylo lze v novém odvolacím řízení odstranit. Jednalo se

přitom o případ, kdy byl daňový subjekt se zvolenými pomůckami seznámen sice až po vydání dodatečných platebních výměrů, nicméně se tak stalo před tím, než žalobkyně doplnila svoje odvolací námitky. Z hlediska skutkového tak tyto případy vykazují v zásadě obdobné znaky a i v nyní projednávané věci tudíž bylo možné vady zhojit v odvolacím řízení. Ostatně přesně takto je koncipováno odvolací řízení dle daňového řádu, kde se v § 116 odst. 1 písm. b) počítá s tím, že pokud by nedošlo ke zhojení vad v odvolacím řízení, ale prvostupňové rozhodnutí by bylo zrušeno, musel by odvolací orgán současně zastavit řízení. To by znamenalo konec celého daňového řízení, jak ostatně ve vztahu k předchozí právní úpravě obsažené v § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) judikoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75: *„rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“*

Pokud jde o relevantnost dalších rozsudků krajských soudů a Nejvyššího správního soudu, na které žalobce odkázal, pro nyní projednávanou věc, touto otázkou se soud podrobně zabýval ve druhém zrušujícím rozsudku, na nějž nyní pro stručnost odkazuje. Na tomto místě pouze dodává, že je potřeba mít na zřeteli i shora předestřené argumenty, podle kterých žalobce nemohl být na svých právech nijak zkrácen, když z hlediska procesní ekonomie postačí, pokud jsou případné vady řízení před správním orgánem I. stupně napraveny v řízení odvolacím, jak se stalo i v aktuální věci. V nyní posuzované věci došlo k bližšímu seznámení žalobce s některými údaji o srovnatelných subjektech v odvolacím řízení, tedy před vydáním napadených rozhodnutí, žalobce se k těmto údajům v doplnění odvolání vyjádřil a žalovaný na toto vyjádření reagoval.

VI. Závěr a náklady řízení

Závěrem lze shrnout, že v návaznosti na své předchozí rozsudky se krajský soud ztotožnil se závěry správních orgánů co do nemožnosti stanovit daň dokazováním a oprávněnosti přechodu na pomůcky. Žalovaný dle soudu dostatečně specifikoval své pochybnosti o předložených evidencích a dokladech a zabýval se i splněním podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud jde o druhou skupinu námitek (volba a spolehlivost pomůcek a další s tím související procesní námitky), nyní již má soud za to, že žalovaný odstranil všechny dříve vytýkané vady. Krajský soud připomíná, že stanovení daně podle pomůcek je kontumačním způsobem stanovení daně, který už z podstaty věci nemůže být nikdy zcela přesný. Má zajistit spolehlivé, tedy realitě co nejvíce se blížící stanovení daně. K tomu dle názoru zdejšího soudu po opakovaném doplnění odvolacího řízení již došlo a výsledná stanovená daň se již maximálním možným způsobem blíží skutečné daňové povinnosti žalobce.

S ohledem na vše shora uvedené proto krajský soud rozhodl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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 27. 9. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu