



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce **R. Š.**, zastoupeného Mgr. Vladimírem Richterem, daňovým poradcem se sídlem Dolení 20, Jilemnice, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2015, č. j. 35671/15/5300-22441-711309,

t a k t o :

- I. **Žaloba s e z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozuje prodejnu jízdních kol a cyklistických potřeb. V přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2008 vykázal uskutečněná zdanitelná plnění v celkové výši 3 997 633 Kč, Finanční úřad v Jilemnici však vyhledávací činností zjistil, že v uvedeném roce kromě finančních prostředků uvedených v daňové evidenci a zahrnutých do vykázaných zdanitelných plnění obdržel ještě další finanční prostředky ve formě plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek. Žalobce tvrdil, že se jednalo o platby za prodej zboží osobní potřeby (rozprodával např. použitá kola na náhradní díly), správce daně však po provedené daňové kontrole konstatoval, že žalobce neprokázal, že by dané platby nesouvisely s jeho podnikatelskou činností. Objem takto zaslaných finančních prostředků činil celkem 896 796 Kč bez DPH, správce daně proto čtyřmi dodatečnými platebními výměry ze

dne 1. 11. 2011 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí 2008 v celkové výši 170 391 Kč a předeepsal penále v celkové výši 34 077 Kč.

[2] O odvoláních žalobce proti uvedeným dodatečným platebním výměrům rozhodl žalovaný dne 26. 11. 2013, rozhodnutím č. j. 29590/13/5000-14303-711309, a to tak, že je změnil v částech týkajících se bankovního spojení, v ostatním ponechal výroky napadených rozhodnutí beze změny. Krajský soud v Hradci Králové však dané rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení rozsudkem ze dne 31. 3. 2015, č. j. 31Af 15/2014 – 50. Žalovaný následně rozhodl o odvoláních žalobce v záhlaví specifikovaným rozhodnutím, kterým opětovně změnil napadená rozhodnutí správce daně pouze v částech týkajících se bankovního spojení. O žalobě, kterou žalobce napadá posledně uvedené rozhodnutí žalovaného, krajský soud rozhoduje tímto rozsudkem.

[3] Předmětná daňová kontrola se týkala rovněž daně z příjmů fyzických osob za rok 2008, kterou správce daně doměřil žalobci dalším dodatečným platebním výměrem ze dne 1. 11. 2011 ve výši 134 520 Kč (předeepsané penále činilo 26 904 Kč). Odvolání žalobce proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 30. 11. 2012, č. j. 12096/12-1100-304075. Krajský soud rozsudkem ze dne 11. 7. 2014, č. j. 31Af 27/2013 – 66, zrušil dané rozhodnutí a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (Finanční ředitelství v Ústí nad Labem bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a jeho působnost přešla na žalovaného). Žalovaný následně opět zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ve věci daně z příjmů fyzických osob, a to rozhodnutím ze dne 15. 6. 2015, č. j. 19007/15/5200-10424-701962. O žalobě podané proti tomuto rozhodnutí krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 9. 6. 2017, č. j. 31Af 6/2016 – 51.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

[4] Žalobce předně uvedl, že Finanční úřad v Jilemnici jakožto správce daně provedl dne 13. 5. 2010 místní šetření, při němž si od něj vypůjčil veškeré doklady. Z těchto dokladů vyplývalo, že do daňové evidence byly zahrnuty i příjmy z poštovních poukázek. Správce daně následně zahájil daňovou kontrolu, v jejímž průběhu vydal dne 3. 8. 2010 výzvu, kterou žádal o vysvětlení a zdůvodnění nezahrnutí příjmů získaných prostřednictvím poštovních poukázek do zdanitelných příjmů. Na tuto výzvu žalobce reagoval doložením seznamu nákupů pro osobní spotřebu (celkem 14 dokladů od zahraničních dodavatelů). Výzva byla neurčitá, jak potvrdil i Krajský soud v Hradci Králové. Přestože žalobce doložil doklady o výdajích k některým nákupům pro osobní potřebu, žalovaný k těmto důkazům vůbec nepřihlédl. Nesprávně tedy hodnotil všechny důkazy, které měl k dispozici.

[5] Žalobce dále poukázal na to, že krajský soud se v rozsudku č. j. 31Af 15/2014 – 50 nevypořádal se všemi námitkami obsaženými v žalobě, kterou podal proti předchozímu rozhodnutí žalovaného vydanému ve věci doměření daně z přidané hodnoty. „Požádal“ proto krajský soud, aby se s nimi vypořádal ve svém novém rozhodnutí.

[6] V nynější žalobou napadeném rozhodnutí se žalovaný dle žalobce nevypořádal jednak s některými odvolacími námitkami, jednak s některými důvody uplatněnými v soudním řízení, čímž došlo k porušení § 116 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Konkrétně se žalovaný nedostatečně vypořádal s osmým odvolacím důvodem. Na bod 3 podání žalobce ze dne 30. 9. 2015 reagoval žalovaný tvrzením, že se v rámci místního šetření vyhledávají důkazní prostředky, avšak nelze při tom hodnotit získané důkazní prostředky z hlediska závažnosti. Ačkoliv měl více než měsíc všechny doklady z místního šetření, tedy celou daňovou evidenci (od 13. 5. 2010), údajně neměl dle bodu 74 napadeného rozhodnutí k dispozici všechno, neboť neměl k dispozici seznam osobních prodejců. Žádný takový seznam však žalobce neměl povinnost vést. Shledal-li správce daně důvody k zahájení daňové kontroly, protože měl pochybnosti o zdanění, měl tyto pochybnosti žalobci sdělit a případně mu umožnit podat dodatečná přiznání. Jelikož tak správce daně neučinil, bylo zahájení daňové kontroly nezákonné.

[7] K tvrzení žalovaného, podle něž není zřejmé, jak žalobce mohl s odstupem pěti let přiřadit k jednotlivým paragonům odběratele (bod 30 napadeného rozhodnutí), žalobce namítl, že takové tvrzení je v rozporu se zásadami logiky, neboť seznam jednotlivých odběratelů s částkami poskytl správce daně přímo žalobci. Tento seznam pak porovnal s jednotlivými paragony a ztotožnil je s jednotlivými položkami uvedenými v „Přehledu“. Žalovaný dle žalobce dále nesprávně uvádí, že paragon je dokladem o prodeji zboží za hotové, nikoliv však na dobírku. Opak je pravdou, i finanční prostředky zaslané poštovní poukázkou k výplatě v hotovosti prostřednictvím pošty jsou příjmem v hotovosti. Skutečnost, jakým způsobem činí jednotlivé subjekty prodej na dobírku, je irelevantní. Prodej na dobírku se vyznačuje základním prvkem – zboží je vydáno odběrateli až po zaplacení pošty, která pak peníze buď převede na účet dodavatele (pak se skutečně vystavují faktury), nebo vyplatí v hotovosti přímo odběrateli [poznámka soudu - žalobce zřejmě hodlal uvést dodavateli]. Tento druhý způsob volil žalobce. Žalovaný též nesprávně tvrdí, že jednotlivé příjmy z poštovních poukázek (tedy přijaté tržby v hotovosti) musejí být samostatně evidovány. Žalobce tyto tržby evidoval jednotlivými paragony a tyto též zahrnul do své daňové evidence. V žádném právním předpise není stanoveno, že o příjmu na dobírku musí být účtováno samostatně.

[8] Žalobce dále namítl, že žádný předpis nestanovuje evidovat každý příjem v hotovosti samostatně a jednotlivě v daňové evidenci, jak tvrdí žalovaný. Je obvyklé, že denní tržby v hotovosti se v daňové evidenci evidují jednou částkou, přičemž jednotlivé položky lze doložit (v případě žalobce jednotlivými paragony). Dále, tržby se obvykle uvádějí v den přijetí částky, nikoliv v den vystavení dokladu (nejčastěji den odeslání zboží). V posuzovaném případě dle žalobce denní tržby souhlasí s jednotlivými paragony (na paragonech jsou nejen tržby na dobírku). Žalovaný zjistil, že částky byly uvedeny v denních tržbách (ke dni vystavení paragonu, jenž se liší od skutečného příjmu peněz), ale přesto tvrdí, že nebylo prokázáno, že žalobce částky zdanil. Fakticky je tedy zdaňuje podruhé. Žalovaný nehodnotil tyto důkazy v souladu se zásadami uvedenými v daňovém řádu, důkazy ve prospěch žalobce ignoroval. Žalobce se v žalobě rovněž vyjádřil samostatně k jednotlivým sporným příjmům z roku 2008, které byly dle jeho tvrzení zahrnuty do daňové evidence.

[9] Ke zdanění částky 581 992 Kč žalobce uvedl, že jde o příjmy, které byly osvobozeny dle § 4 [pozn. soudu – žalobce měl zřejmě na mysli § 4 zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. Finanční orgány nežádaly tuto skutečnost dokázat. Část dokladů žalobce navíc doložil (viz výše uvedené soukromé nákupy), čímž se žalovaný ve svém rozhodnutí nezabýval. Žalobce spolu se svou ženou jsou velkými cyklistickými „fandy“, účastnili se mnohých závodů. Žádné věci pro osobní potřebu (pro svůj koníček) neměli v daňové evidenci, neuplatňovali z nich tudíž žádné výdaje. Po onemocnění žalobcovy ženy rozprodali velkou část tohoto majetku.

[10] Závěrem žalobce namítl, že daň již nelze stanovit s ohledem na uplynutí lhůty vymezené v § 148 daňového řádu. Daňová kontrola byla zahájena dne 23. 6. 2010, lhůta podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), započala tedy běžet dne 31. 12. 2010. První rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 7. 12. 2013, přičemž žaloba proti němu byla podána 7. 2. 2014. Krajský soud poprvé rozhodl v dané věci dne 31. 3. 2015, další rozhodnutí žalovaného bylo doručeno dne 3. 11. 2015. Dle názoru žalobce nelze prodlužovat běh lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků na základě ustanovení daňového řádu. Jednalo by se o nepřímou retroaktivitu bez zjevného veřejného zájmu, tj. o „*změnu pravidel během hry*“.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně uvedl, že odvolání podané proti dodatečnému platebnímu výměru bylo formulováno značně obecně. Žalobce v zásadě vznesl jedinou námitku, která navíc byla formulována jako obecná proklamace. Tato námitka spočívala v tvrzení o vadách v dokazování, kdy žalobce údajně nebyl seznámen s důkazními prostředky, nebyl seznámen se zprávou o daňové kontrole, neměl možnost se k dokazování vyjádřit a nebyl vyslechnut navržený svědek. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je přehledně koncipováno a rozděleno dle jednotlivých odvolacích námitek, které jsou navíc rozděleny na námitky původní a na námitky uplatněné v průběhu odvolacího řízení. Námitky vznesené v původním odvolání jsou označeny jako první až pátý odvolací důvod a jsou vypořádány na stranách 17 až 22 napadeného rozhodnutí. Námitky obsažené v podání učiněném dne 30. 9. 2015 (tj. v odvolacím řízení vedeném po zrušení původního rozhodnutí o odvolání) žalovaný označil jako šestý až osmý odvolací důvod a reagoval na ně na stranách 22 a 23 napadeného rozhodnutí. Pokud žalobce namítá, že námitky nebyly dostatečně vypořádány věcně, měl žalobní body formulovat přímo proti konkrétním věcným závěrům žalovaného.

[12] Tímto způsobem žalobce věcně napadá pouze argumenty týkající se případné prekluze práva stanovit daň a postupu správce daně před samotným zahájením daňové kontroly. Co se týče možné prekluze, žalovaný již v napadeném rozhodnutí vyložil, jaké události měly vliv na běh lhůty, a zdůvodnil, proč v průběhu řízení k marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně nedošlo. Žalobce namítá, že v jeho věci nelze běh lhůty posuzovat dle ustanovení daňového řádu, neboť lhůta počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Žalovaný k tomu konstatuje, že otázkou případné protiústavnosti přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 4 daňového řádu se zabýval Ústavní soud v nález ze dne 15. 9. 2015, Pl. ÚS 18/14, přičemž dospěl k závěru, že tato právní úprava není nepřipustně retroaktivní. Žalobce pak také patrně napadá postup správce daně při místním šetření ze dne 13.

5. 2010. Tyto námitky žalovaný chápe tak, že žalobce nyní správci daně vytýká, že měl podklady pro stanovení daně k dispozici ještě před zahájením daňové kontroly, že žalobce při zmíněném místním šetření neinformoval o tom, jak výsledky tohoto místního šetření hodnotí, a že jej měl na základě uvedeného vyzvat k podání dodatečných daňových přiznání. K tomu žalovaný odkázal na str. 23 napadeného rozhodnutí a zopakoval, že místní šetření bylo provedeno v rámci vyhledávací činnosti. Vyhodnocení výsledku takového místního šetření ještě při jeho průběhu z podstaty věci není možné. Skutečnost, že žalobce předal při místním šetření správci daně daňovou evidenci, zejména s ohledem na průběh dalšího řízení, nelze hodnotit tak, že měl správce daně veškeré podklady pro správné stanovení daně k dispozici. K námitce, podle níž měl být žalobce vyzván k podání dodatečného přiznání k dani, žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že takový postup by byl zcela bezpředmětný. Žalobce po celou dobu řízení (a i nyní v podané žalobě) namítá, že mu žádná daň doměřena být neměla a není tedy zřejmé, co by v takových dodatečných přiznáních k dani vykázal. Mimo to o žalobcových daňových povinnostech panovaly rozsáhlé pochybnosti, které bylo třeba prověřit institutem k tomu určeným – tedy daňovou kontrolou.

[13] K tvrzení žalobce, podle něžž prodej na dobírku považuje za prodej za hotové peníze, žalovaný uvedl, že žalobce ničím nedoložil, že by takto předmětné příjmy skutečně zdanil. Žalovaný doplnil odvolací řízení, opatřil si další podklady, jednotlivé platby konkrétně posoudil. Žalobce se oproti tomu k těmto konkrétním zjištěním nevyjádřil (v písemnosti, kterou reagoval na seznámení s doplněním odvolacího řízení, vznášel zcela nové námitky týkající se procesních aspektů řízení) a ničeho nedoložil. Teprve v žalobě namítl, že jeho výklad příjmů z dobírky je takový, že se jedná o příjmy v hotovosti. Žalovaný je přesvědčen, že s ohledem na uvedené a na relevantní spisový materiál nemůže takové prohlášení obstát. Žalobce v žalobě dále připojil vyjádření k jednotlivým platbám, stejně jako v předchozím odvolacím řízení tedy na konkrétní výsledky daňového řízení reaguje až v soudním řízení, přestože není zřejmý žádný důvod, proč na výzvu žalovaného nemohl reagovat už v odvolacím řízení. Žalovaný je nadto přesvědčen, že nyní předložená argumentace žalobce je značně nekonkrétní, není ničím doložená, a proto nemůže obstát.

[14] Žalovaný dále připojil své vyjádření k jednotlivým položkám – sporným platbám z roku 2008, které byly dle tvrzení žalobce zahrnuty do jeho daňové evidence.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[15] Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Žalobu projednal při ústním jednání konaném dne 8. 6. 2017, žalobce i žalovaný při tomto jednání setrvali na tom, co uvedli již v žalobě, respektive ve vyjádření k žalobě. Žalobu shledal nedůvodnou.

[16] Krajský soud zjistil ze správního spisu následující skutečnosti významné pro posouzení věci. Žalobce v přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2008 vykázal uskutečněná zdanitelná plnění v celkové výši 3 997 633 Kč, Finanční úřad v Jilemnici však vyhledávací činností zjistil, že v uvedeném roce kromě finančních prostředků

uvedených v daňové evidenci a zahrnutých do vykázaných zdanitelných plnění obdržel ještě další finanční prostředky ve formě plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek.

[17] Při ústním jednání konaném dne 13. 5. 2010 žalobce uvedl, že v roce 2008 nevedl evidenci prodejních cen v návaznosti na nabývací doklady, evidenci použitého zboží nakoupeného na protiúčt, evidenci zboží určeného na opravy, ani evidenci přeceněného zboží, přestože mu byla rozhodnutím správce daně ze dne 18. 9. 2000 uložena povinnost vést tyto záznamy. Dále uvedl, že v roce 2008 neměl žádné jiné příjmy, které by souvisely s jeho podnikatelskou činností, prodával však osobní věci manželky, kola a lyže, také své osobní věci, například kola na náhradní díly. Poté, co jej správce daně seznámil s tím, že vyhledávací činností zjistil přijímání peněžních prostředků poštovními poukázkami, které nebyly zahrnuty do uskutečněných zdanitelných plnění, žalobce uvedl, že by to mohly být příjmy z prodeje zboží osobní potřeby. Vždy se dle žalobce jednalo o použité zboží, které zasílal na dobírku.

[18] Správce daně následně zaslal výzvy k součinnosti třetích osob vybraným odesílatelům peněžních prostředků; požadoval po nich zaslání všech možných dokumentů souvisejících s jejich nákupy, např. faktur, smluv, objednávek. Z odpovědí na dané výzvy vyplynulo, že žalobce tímto způsobem prodával i nové zboží (např. odpovědi D. L. a V. Š.) a že vystavoval kupujícím k prodávanému zboží paragony označené jeho firemním razítkem – Ruda Špicar, CYKLO-SKI, IČO 48143707 (odpověď M. K., k níž byla přiložena kopie takového paragonu; jednalo se o paragon č. 7/22, přičemž do soupisu tržeb byl pod stejným číslem zahrnut paragon vystavený jiného dne na odlišné zboží a odlišnou částku).

[19] Dne 23. 6. 2010 proto správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2008. Při ústním jednání konaném téhož dne žalobce uvedl, že paragon s razítkem firmy vystavil, i když prodával vlastní kolo; považoval jej za osobní doklad. Dále uvedl, že nevedl evidenci, která by prokazovala jeho osobní prodeje. Na otázku, zda byly věci soukromé potřeby použité, odpověděl, že byly, „*maximálně nějaký plášť byl nový*“.

[20] Správce daně vydal dne 3. 8. 2010 výzvu dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v níž žalobci sdělil, z jakých důvodů má pochybnosti o správné výši uskutečněných zdanitelných plnění za všechna zdaňovací období roku 2008. Zároveň požadoval zdůvodnění nezahrnutí příjmů z prodeje zboží na dobírku do uskutečněných zdanitelných plnění a předložení evidence dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), včetně evidence, kterou byl žalobce povinen vést dle uložené záznamní povinnosti. Dále správce daně požadoval doložení dokladů týkajících se nákupů kol a náhradních dílů, které jsou podle žalobce soukromými nákupy.

[21] Žalobce v reakci na uvedenou výzvu sdělil dne 13. 12. 2010 správci daně, že on a jeho žena byli aktivními sportovci a jednalo se o prodej jejich použitých osobních věcí, neboť v roce 2008 se jim narodila dcera a došlo k vážné nemoci žalobcovy manželky. Nevyužité sportovní potřeby se proto rozhodli rozprodat. Žalobce si nevedl

žádnou evidenci o příjmech na dobírku a ani správce daně neuvedl konkrétní příjmy, ke kterým požaduje prokázat výdaje, splnění jeho požadavku je proto nemožné. Žalobce zároveň zaslal správci daně „seznam nákupů pro osobní potřebu“ obsahující 14 položek (jako například „dvě osmidílné sady, 1. 2. 2007, 1755,50 euro“; „kolo Eddy včetně přesmykače, 23. 3. 2007, doklad bez ceny“ atd.) a celkem 14 dokladů vystavených zahraničními dodavateli (faktur v němčině), vystavených v období od 12. 4. 2006 do 20. 12. 2007.

[22] Dne 10. 1. 2011 správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení, že příjmy obdržené prostřednictvím poštovních poukázek v roce 2008 pocházely z prodeje použitých osobních věcí, neboť správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že tyto příjmy se týkaly i nových věcí a dále že žalobce v rámci své obchodní činnosti obchodoval i s použitým sportovním zbožím (vykupoval a následně prodával použité sportovní zboží od zákazníků). Takovým důkazním prostředkem by dle správce daně mohla být například evidence osobních prodejů.

[23] Žalobce dne 7. 2. 2011 zaslal správci daně, v reakci na jeho výzvu ze dne 10. 1. 2011, „soupis evidence osobních prodejů v roce 2008“ obsahující celkem 21 položek (jako například „7. 1. 2008, částka 2090 Kč“; „18. 2. 2008, částka 6100 Kč“ atd.).

[24] Správce daně poté vydal další výzvy k součinnosti třetích osob, které žalobci zaslaly peněžní prostředky prostřednictvím poštovních poukázek. Z jejich odpovědí opětovně vyplynulo, že žalobce prodával i nové zboží (např. odpověď J. K.), dále že žalobce vystavoval i paragony bez uvedení čísla (odpověď O. F., k níž byla přiložena kopie nečíslovaného paragonu vystaveného dne 26. 2. 2008 na zboží v ceně 26 000 Kč, označeného žalobcovým firemním razítkem – Ruda Špicar, CYKLO-SKI, IČO 48143707).

[25] Dne 17. 5. 2011 správce daně zaslal žalobci další výzvu, a to k prokázání tvrzení, že prodeje uvedené v jím předloženém soupisu mají být považovány za prodeje věcí z osobního vlastnictví. Jedná se totiž o stejný sortiment, jaký žalobce prodává v rámci své živnosti, aniž by si vedl evidenci použitého zboží nakupovaného na protiúčt. Dále jej správce daně vyzval k vysvětlení, z jakého důvodu jsou v soupisu osobních prodejů i prodeje nových věcí, byť se má jednat o věci použité, a ke sdělení, proč vystavoval paragony dvou číselných řad. Na tuto výzvu žalobce nereagoval.

[26] Správce daně poté vypracoval zprávu o daňové kontrole, v níž shrnul výše uvedená zjištění a vysvětlil, proč pojal pochybnosti o tvrzeních žalobce a z jakých důvodů žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k nezahrnutí příjmů z prodeje zboží na dobírku do uskutečněných zdanitelných plnění. Konstatoval, že žalobce takto obdržel celkem 1 067 187 Kč včetně DPH (tj. 896 796 Kč bez DPH). Správce daně zároveň rozepsal jednotlivé platby tvořící tuto výslednou částku (např. „7. 1., částka 2090 Kč, od Elektro Hurt, Litomyšl“; „15. 1., částka 1400 Kč, od V. L.“ atd. – celkem se jednalo o 163 položek).

[27] Správce daně poté zaslal žalobci vyrozumění o soustředění podkladů pro vydání platebních výměrů s tím, že se může s obsahem zprávy o daňové kontrole

seznámit na finančním úřadu a vyjádřit se k ní. Žalobce se ve stanoveném termínu ke správci daně nedostavil, proto mu byla zpráva o daňové kontrole doručena do vlastních rukou. Tím správce daně považoval daňovou kontrolu za ukončenou a dodatečnými platebními výměry doměřil daň. Žalobce podal proti předmětným platebním výměrům odvolání.

[28] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v odvolacím řízení shledalo, že řízení bylo zatíženo vadou, neboť správce daně ve výzvách k odstranění pochybností o nezdaněných příjmech žalobce neseznámil se všemi údaji o částkách přijatých plateb a o prodaném zboží (tj. s přehledem všech 163 položek obsaženým až ve zprávě o daňové kontrole). Žalovaný tak přisvědčil názoru žalobce, že vydané výzvy byly nekonkrétní. Zároveň správci daně vytkl, že ve vyrozumění o soustředění podkladů nepoučil žalobce o tom, že se jedná o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dle § 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu a že se žalobce může k těmto zjištěním vyjádřit, podat k nim návrhy nebo výhrady. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem proto správci daně uložilo odstranění vad řízení doplněním dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu.

[29] V návaznosti na tento pokyn vydal správce daně další výzvy k prokázání skutečnosti, a to dne 29. 6. 2012 a 20. 9. 2012, v nichž uvedl taxativní výčet částek přijatých žalobcem prostřednictvím poštovních poukázek s konstatováním, že tyto částky nebyly uvedeny v přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období. Žalobce byl vyzýván, aby prokázal, že předmětné finanční prostředky nejsou předmětem daně z přidané hodnoty nebo jsou od této daně osvobozeny. Současně byl žalobce vyzván, aby předložil evidenci dle § 100 zákona o DPH, včetně evidence, kterou byl povinen vést dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Na tuto výzvu žalobce reagoval podáním ze dne 2. 10. 2012, v němž namítal nezákonnost výzvy. Uvedl rovněž, že z těchto důvodů podává stížnost pro nezákonný postup správce daně.

[30] Správce daně dále vyhotovil dne 27. 11. 2012 úřední záznam, ve kterém zhodnotil uložené dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a odstranění vad řízení. Konstatoval, že žalobce nereagoval na výzvu k prokázání skutečnosti ze dne 20. 9. 2012, neprokázal, k čemu byl v rámci doplnění dokazování vyzván, a tak zůstává v platnosti zjištění z daňové kontroly. V jednotlivých zdanitelných obdobích se zvyšují uskutečněná zdanitelná plnění o částky z přijatých poštovních poukázek, žalobce totiž porušil § 21 odst. 1 zákona o DPH, neboť nepřiznal daň na výstupu ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty. Dodání zboží bylo předmětem daně (dle § 2 zákona o DPH), uskutečnilo se za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Správce daně poté zaslal žalobci vyrozumění, v němž jej poučil o tom, že se může s daným úředním záznamem seznámit a může se k němu vyjádřit. Žalobce požádal o prodloužení lhůty pro seznámení se se závěry správce daně, kterou správce daně (nyní již Finanční úřad pro Liberecký kraj) dne 9. 1. 2013 zamítl. Zároveň zaslal žalobci uvedený úřední záznam.

[31] Žalovaný poté rozhodl o odvoláních proti předmětným dodatečným platebním výměrům rozhodnutím ze dne 26. 11. 2013, a to tak, že je pouze změnil v částech týkajících se bankovního spojení.

[32] Krajský soud následně vyhověl první žalobě podané žalobcem v dané věci. Za zásadní považoval žalobní námitku, podle níž si správce daně od žalobce při místním šetření dne 13. 5. 2010 zapůjčil všechny doklady (tedy paragony, přijaté faktury, vydané faktury, bankovní výpisy, evidenci tržeb, daňové přiznání a peněžní deník), z nichž dle žalobce vyplývalo, že do jeho daňové evidence byly zahrnuty i některé příjmy z poštovních poukázek za prodej a ty pak následně byly zdaněny. Žalobce namítal, že není zřejmé, jak správce daně předložené důkazní prostředky hodnotil. Krajský soud konstatoval, že jak správce daně v podaných výzvách, tak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, k tomu pouze uvedli, že předmětné platby nebyly zahrnuty do daňové evidence a do daňového přiznání za uvedené zdaňovací období. Doklady potřebné k ověření uvedených tvrzení správce daně a žalovaného však ve správním spise absentovaly. Nenacházelo se v něm ani žádné prohlášení ve formě úředního záznamu, jež by najisto postavilo, že správce daně provedl kontrolu daňové evidence a následné porovnání jednotlivých sporných částek získaných na základě vyhledávací činnosti s položkami v peněžním deníku či dalších dokladech daňové evidence. Žalobce tedy tvrdil opak toho, co správce daně a žalovaný, přičemž takové „tvrzení proti tvrzení“ nemohl soud z předložených podkladů ověřit. Krajský soud dodal, že žalobce sice reagoval na výzvy správce daně buď ne zcela dostatečně, nebo dokonce vůbec, i v případě takového postoje však správce daně není zbaven povinnosti dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

[33] Žalovaný v následně vedeném odvolacím řízení uložil správci daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu doplnit řízení, a to vyzvat žalobce, aby předložil daňovou evidenci za rok 2008 a seznam poštovních poukázek v souvislosti se zdaňovacími obdobími 1. – 4. čtvrtletí roku 2008. Dále žalovaný uložil správci daně, aby provedl porovnání daňové evidence a údajů zjištěných správcem daně na základě vyhledávací činnosti a přitom zohlednil i údaje ze seznamu poštovních poukázek přijatých v roce 2008 (daný seznam žalobce poprvé předložil v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. č. j. 31Af 27/2013, tj. ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za rok 2008). To vše za účelem zjištění, zda nebyly některé příjmy z prodeje zboží zdaněny duplicitně (jak namítal žalobce). Správce daně měl konečně také za úkol vyslovit správní úvahu ve věci žalobcem namítaného duplicitního zdanění.

[34] Obdobné doplnění odvolacího řízení provedl správce daně na úseku daně z příjmů fyzických osob, výsledků doplnění uvedeného řízení tedy využil i v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty. V řízení vedeném na úseku daně z příjmů fyzických osob správce daně získal z policejního spisu daňovou evidenci žalobce za rok 2008, seznam poštovních poukázek vypracovaný žalobcem a paragony. Ze seznamu poštovních poukázek vyplývá, že žalobce rozděluje platby v celkové výši 1 067 187 Kč včetně DPH (tj. 896 796 Kč bez DPH) do dvou skupin: částka 314 765 Kč (bez DPH) měla být zahrnuta do daňové evidence, částka 581 992 Kč (bez DPH) představuje prodej osobních věcí.

[35] Správce daně prověřil jednotlivé položky z celkové částky 314 765 Kč (bez DPH), které žalobce deklaroval jako příjmy zahrnuté do daňové evidence, a vyjádřil se jednotlivě ke každé z těchto (celkem 68) položek. Dospěl přitom k závěru, že

neobstojí tvrzení žalobce, podle nějž byla uvedená částka zahrnuta do daňové evidence.

[36] Žalovaný tyto závěry aproboval. Konstatoval, že je nepochybné, že žalobce prostřednictvím poštovních poukázek obdržel finanční částky v celkové výši 896 796 Kč (bez DPH). Z toho částka 314 765 Kč nebyla, navzdory tvrzení žalobce, zahrnuta do daňové evidence. Ve vztahu ke zbylé částce, o níž žalobce uváděl, že se jednalo o příjmy z prodeje osobních věcí (581 992 Kč), žalovaný konstatoval, že v těchto případech lze vyloučit dvojí zdanění (ani sám žalobce tuto částku neoznačil jako příjmy, které by byly uvedeny v daňové evidenci a zdaněny). To ovšem neznamená, že by žalobce neměl povinnost tyto příjmy zdanit, popřípadě prokázat, že se nejedná o zdanitelné plnění dle zákona o DPH (nebo že se jedná o zdanitelné plnění, avšak osvobozené od daně z přidané hodnoty). Tyto skutečnosti však žalobce neprokázal, neboť výzvy ze dne 29. 6. 2012 a 20. 9. 2012 zůstaly ze strany žalobce bez odezvy. Žalobce tedy neprokázal, k čemu byl vyzván, a tak zůstávají v platnosti zjištění z daňové kontroly.

[37] Krajský soud se nejprve zabýval žalobní námitkou, podle níž byla daň stanovena po uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení (viz bod [10] výše). Pokud by shledal danou námitku důvodnou, bylo by nutno zrušit napadené rozhodnutí již jen z tohoto důvodu. Zmeškání prekluzivní lhůty ke stanovení daně je ostatně soudní praxí považováno za natolik závažnou vadu řízení, že by k ní krajský soud byl povinen přihlédnout i z moci úřední.

[38] K zahájení daňové kontroly v posuzované věci došlo dne 23. 6. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu „[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ V souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tedy lhůta pro doměření daně počala běžet dne 31. 12. 2010, k jejímu uplynutí by došlo (za předpokladu, že by nenastala žádná skutečnost, která běh lhůty přerušuje, staví nebo prodlužuje) dle § 148 odst. 1 daňového řádu dne 31. 12. 2013. Doručením prvního rozhodnutí žalovaného v této věci žalobci, tj. dne 7. 12. 2013, však došlo, v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, k prodloužení předmětné lhůty o 1 rok (lhůta se tedy prodloužila do 31. 12. 2014). Tato lhůta následně dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela po dobu, kdy bylo před krajským soudem vedeno řízení o žalobě podané žalobcem proti zmíněnému rozhodnutí žalovaného, tj. od 7. 2. 2014 do 30. 4. 2015. K uplynutí lhůty by tak došlo až dne 23. 3. 2016, zatímco nynější žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 3. 11. 2015.

[39] K námitce žalobce, podle níž nelze prodlužovat běh lhůty započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků na základě ustanovení daňového řádu, krajský soud odkazuje na (žalovaným rovněž zmiňovaný) nález Ústavního soudu sp.

zn. Pl. ÚS 18/14. Tímto nálezem Ústavní soud zamítl návrh Nejvyššího správního soudu na zrušení § 264 odst. 4 vět první a druhé daňového řádu, neboť neshledal rozpor daných ustanovení s ústavním pořádkem. Jinými slovy, Ústavní soud nepovažoval za nepřípustně retroaktivní předmětnou právní úpravu. Krajskému soudu tedy nezbývá než konstatovat, že v posuzované věci nebyla daň stanovena po uplynutí zákonné lhůty pro její stanovení.

[40] Žalobce dále namítl, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nevypořádal jednak s některými odvolacími námitkami, jednak s některými důvody uplatněnými v soudním řízení (viz bod [6] rozsudku). Krajský soud k tomu uvádí, že žalovaný se zabýval žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami na str. 17-23 svého rozhodnutí. Nejprve vypořádal námitky, které žalobce uplatnil v samotném odvolání proti dodatečným platebním výměrům (žalovaným označené jako první až pátý odvolací důvod). Na rozdíl od rozhodnutí ze dne 15. 6. 2015, č. j. 19007/15/5200-10424-701962 (rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob), které krajský soud zrušil rozsudkem č. j. 31Af 6/2016 – 51 pro nepřezkoumatelnost právě z důvodu opomenutí žalovaného vypořádat uvedené námitky, nyní posuzované rozhodnutí není stíženo stejnou vadou. Následně se žalovaný zabýval námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení vedeném po zrušení původního rozhodnutí o odvolání (v podání ze dne 30. 9. 2015, žalovaný tyto námitky označil jako šestý až osmý odvolací důvod).

[41] Krajskému soudu není zřejmé, které odvolací námitky dle žalobce zůstaly nevypořádány. Řízení ve správním soudnictví je přitom ovládáno dispoziční zásadou, je tedy na žalobci, aby konkrétně uvedl, v čem spatřuje pochybení žalovaného. Není úkolem soudu domýšlet za něj obecné a nekonkrétní žalobní námitky. Stejně tak není krajskému soudu zřejmé, které „důvody uplatněné v soudním řízení“ měly být žalovaným opomenuty.

[42] Žalobce namítl konkrétní pochybení žalovaného pouze ve vztahu k „osmému odvolacímu důvodu“, který podle něj žalovaný vypořádal nedostatečně. Tento „odvolací důvod“ spočíval v tvrzení žalobce, že správce daně měl v době zahájení daňové kontroly k dispozici všechny doklady z místního šetření provedeného dne 13. 5. 2010. Shledal-li správce daně důvody k zahájení daňové kontroly, protože měl pochybnosti o zdanění, měl tyto pochybnosti žalobci sdělit a případně mu umožnit podat dodatečná přiznání. Jelikož tak správce daně neučinil, bylo zahájení daňové kontroly nezákonné, namítá žalobce.

[43] K uvedené argumentaci žalovaného krajský soud uvádí, že k zahájení daňové kontroly došlo ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, přičemž žádné ustanovení uvedeného zákona neupravuje povinnost správce daně ověřovat u daňového subjektu skutečnosti rozhodné pro podání dodatečného daňového přiznání a vyzývat daňový subjekt k jeho podání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 6. 2006, č. j. 7 Afs 85/2005 – 59).

[44] Další žalobní námitky směřují proti závěru žalovaného, podle něž žalobce neprokázal, že z částek obdržených prostřednictvím poštovních poukázek přiznal a odvedl daň z přidané hodnoty, eventuálně že se nejednalo o zdanitelná plnění dle zákona o DPH nebo že šlo o plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty (viz body [4] a [7] až [9] výše).

[45] Krajský soud ve vztahu k daným námitkám považuje za vhodné nejprve uvést, že k problematice rozložení důkazního břemena mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá soudní judikatura, jejíž závěry sice byly formulovány především na podkladě úpravy obsažené v zákoně o správě daní a poplatků, avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v nyní účinném daňovém řádu. Plyne z ní, že daňové řízení je postaveno na zásadě, podle níž každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nemůže získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – například podle § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

[46] Jak plyne z výše podaného shrnutí průběhu daňového řízení, žalobce nejprve tvrdil, že platby, které v průběhu roku 2008 přijal prostřednictvím poštovních poukázek, se týkaly zboží osobní potřeby (a nešlo tedy o zdanitelná plnění), později začal tvrdit, že část z těchto plnění byla zahrnuta v jeho daňové evidenci a v zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání. V seznamu poštovních poukázek z roku 2008 žalobce rozdělil platby v celkové výši 1 067 187 Kč včetně DPH (tj. 896 796 Kč bez DPH) do dvou skupin: platby v celkové částce 314 765 Kč bez DPH měly být zahrnuty do daňové evidence, platby v celkové částce 581 992 Kč bez DPH mají představovat prodej osobních věcí.

[47] Ke zdanění částky 581 992 Kč žalobce v žalobě uvedl, že jde o příjmy, které byly osvobozeny dle § 4. Zřejmě tak měl na mysli § 4 zákona o daních z příjmů a daná námitka patrně měla v kontextu nyní posuzované věci směřovat k závěru, že prodej předmětného zboží nepředstavoval zdanitelná plnění, neboť se nejednalo o dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH (žalobce prodával dle svého tvrzení zboží osobní potřeby, a tak nešlo o dodání zboží v rámci uskutečňování ekonomické činnosti). Podle žalobce finanční orgány nežádaly tuto skutečnost dokázat.

[48] Opak je však pravdou, správce daně měl pochybnosti o tom, že se jednalo o prodej zboží osobní potřeby, plynoucí předně ze skutečnosti, že žalobce prodával tímto způsobem zboží, které svým druhem odpovídalo zboží, jež prodával ve své provozovně. Dále, žalobce nevedl evidence v souladu s rozhodnutím správce daně o uložení záznamní povinnosti ze dne 18. 9. 2000. Dle tvrzení žalobce se jednalo o platby za již použité zboží, avšak správce daně zjistil, že žalobce takto prodával i zboží nové. Žalobce vystavoval kupujícím k takto prodávanému zboží paragony označené jeho firemním razítkem, některé paragony nebyly číslované, některé ano, žalobce také zřejmě vystavoval paragony dvou číselných řad. Správce daně sdělil

žalobci uvedené pochybnosti nejprve ve výzvách ze dne 3. 8. 2010, 10. 1. 2011 a 17. 5. 2011, které ovšem nebyly dostatečně konkrétní; v tomto je třeba dát žalobci za pravdu. Nicméně dané pochybení napravilo již Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, z jehož popudu správce daně vydal další výzvy dne 29. 6. 2012 a 20. 9. 2012 (krajský soud shledal takovou nápravu daného pochybení jako dostatečnou již ve svém předchozím rozsudku vydaném v této věci, tj. v rozsudku č. j. 31Af 15/2014 – 50, na nějž v tomto bodě pro stručnost odkazuje; navíc žalobce tyto závěry v nyní posuzované žalobě nijak nezpochybňuje). Uvedenými výzvami tedy přešlo důkazní břemeno na žalobce a bylo na něm, aby prokázal, že se nejednalo o zdanitelná plnění dle zákona o DPH.

[49] Žalobce v reakci na tyto výzvy předložil správci daně pouze „*soupis evidence osobních prodejů v roce 2008*“ obsahující celkem 21 položek a „*seznam nákupů pro osobní potřebu*“ obsahující 14 položek, spolu se 14 doklady vystavených zahraničními dodavateli (viz body [21] a [23] výše). Sporné prodeje se však týkaly výrazně většího množství zboží, nadto z žalobcem předložených dokladů není zřejmá konkrétní spojitost mezi jeho soukromými nákupy a spornými prodeji (tj. že by například uvedl, který doklad osvědčuje nákup určitého zboží pro osobní potřebu, jež bylo následně prodáno za určitou částku v roce 2008). Žalobcovu tvrzení, podle nějž po onemocnění žalobcovy manželky rozprodávali velkou část jejich cyklistického vybavení, tak zůstalo pouze v rovině ničím nedoloženého tvrzení a žalobce své důkazní břemeno neunesl.

[50] Platby v celkové částce 314 765 Kč bez DPH byly dle žalobce zahrnuty do daňové evidence a řádně zdaněny. Uvedené tvrzení dokládal zejména seznamem poštovních poukázek přijatých v roce 2008. Správce daně však při prověřování údajů uvedených v tomto seznamu shledal četné nesrovnalosti. Správce daně (a následně i žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí) se vyjádřil jednotlivě ke každé z položek představujících dle žalobce prodeje, které byly zahrnuty do daňové evidence. Například ve vztahu k níže uvedeným příjmům uvedl:

- 29. 1. 2008, příjem ze složenky 880 Kč od P. V. - žalobce odkázal na paragon č. 1/53, na daném paragonu je však rozdílná částka (849 Kč). Datum vystavení paragonu je 29. 1. 2008, pokud by žalobce vystavil 29. 1. 2008 paragon a vložil ho do balíku, nemohl být již 29. 1. 2008 zaplacen složenkou, protože poštovní přeprava balíku nemohla proběhnout tak rychle. V daňové evidenci se s datem 29. 1. 2008 účtuje pouze o denní tržbě, nikoliv o jiném příjmu. Žalobce tedy neprokázal, že předmětnou částku ve výši 880 Kč zdanil;
- 6. 2. 2008, příjem ze složenky 700 Kč od M. C. - žalobce odkázal na paragon č. 1/54, na němž je však rozdílná částka (650 Kč), rozdílné datum (29. 1. 2008) a textu „přílba“ (žalobce přitom ve svém seznamu uvedl, že se jednalo o blatníky). Pokud zákazník zaplatil dodávku 6. 2. 2008, nemohla být zaúčtována do tržeb 29. 1. 2008. Žalobce tedy neprokázal, že danou částku zdanil;
- 22. 4. 2008, příjem ze složenky 3000 Kč od G. R. - žalobce odkázal na paragon č. 4/6 ze dne 1. 4. 2008, mělo být prodáváno sedlo. Paragon na částku 3000 s datem 1. 4. 2008 označen č. 4/6 byl v daňové evidenci nalezen. Dle textu se jednalo o prodej sedlovky PELLIS. Z daňové evidence a paragonů vystavených s datem 1. 4. 2008 bylo zjištěno, že výše denní tržby 19 118 Kč odpovídá součtu částek všech paragonů vystavených s datem 1. 4. 2008, včetně paragonu na částku 3000 Kč. To znamená, že paragon byl vystaven na prodej v hotovosti 1. 4. 2008 a byl zahrnut do tržeb dne

1. 4. 2008. Nemohlo se jednat o prodej na složenku vyplacenou zákazníkem dne 22. 4. 2008. Žalobce neprokázal, že částku 3000 Kč zdanil;
- 2. 5. 2008, příjem ze složenky 10 150 Kč od Glass-Interfinish.CZ., Praha - žalobce uvedl, že mělo jít o prodej použité kliky Campagnolo, neuvedl, jakým dokladem měl být prodej zaevidován v daňové evidenci, ani datum zaevidování. Paragon ani doklad na tuto částku a předmět prodeje v dokladech daňové evidence z dubna ani května nebyl nalezen. Žalobce neprokázal, že částku 10 150 Kč zdanil.

[51] Správce daně se vyjádřil obdobným způsobem ke všem 68 sporným položkám. Dospěl přitom k závěru, že neobstojí tvrzení žalobce, podle nějž byla částka 314 765 Kč bez DPH zahrnuta do daňové evidence. Konstatoval, že v daňové evidenci nejsou samostatně evidovány jednotlivé částky, které by v ní měly být dle seznamu poštovních poukázek zahrnuty. Tyto nejsou ani součástí denních tržeb. Částky na paragonech, kterými se žalobce snažil prokázat zdanění jednotlivých plateb přijatých prostřednictvím poštovních poukázek, se často neshodují s částkou ze seznamu poštovních poukázek a v některých případech je paragon vystaven později, než byla uskutečněna platba. Na žádném z paragonů není uveden odběratel, dle správce daně tedy není zřejmé, jak se s odstupem 5 let podařilo žalobci přiřadit k jednotlivým paragonům odběratele. V případě prodeje prostřednictvím e-shopu, kdy forma úhrady zboží je realizována poštovní poukázkou, nelze tvrdit, že dokladem o zaplacení zboží je paragon, který je dokladem pro přímý prodej zboží v hotovosti.

[52] Žalobce byl s uvedenými údaji a závěry seznámen výzvou žalovaného k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem ze dne 11. 9. 2015. V reakci na uvedenou výzvu zaslal žalovanému dne 22. 9. 2015 přípis, v němž uplatnil námitky prekluze práva stanovit daň a nezákonného zahájení daňové kontroly a dále námitku, podle níž žalovaný nesprávně dedukuje, že započtením plateb do svých příjmů v jiný den neprokázal, že částku zdanil. Zároveň odkázal na důvody uplatněné v žalobě podané dne 15. 8. 2015 ve věci daně z příjmů.

[53] Teprve v nyní posuzované žalobě tak žalobce podrobněji reagoval na závěry finančních orgánů týkající se tvrzeného zahrnutí plateb v celkové výši 314 765 Kč bez DPH do vykázaných zdanitelných plnění (viz body [7] a [8] výše). Žalobce se v žalobě rovněž vyjádřil samostatně k jednotlivým 68 sporným příjmům z roku 2008. Obecně uvedl, že pokud se liší částka na paragonu a na tržbě o poštovné, je to proto, že částku za poštovné žalobce nezdaňoval, neboť ji zaplatil poště. Namítl tak například k následujícím příjmům:

- 29. 1. 2008 - částky se liší o poštovné, dne 29. 1. 2008 je evidována tržba ve výši 5034 Kč, tedy je zřejmé, že částka 880 Kč byla již zahrnuta v denní tržbě, tento problém vznikl díky tomu, že daňová evidence byla vedena externě;
- 6. 2. 2008 - částky se liší o poštovné, příjem je zahrnut do tržeb, žalobce při pořizování seznamu poštovních poukázek omylem napsal blatníky, ačkoliv se jedná o přílbu (prohozeno s dokladem ze dne 8. 2. 2008);
- 22. 4. 2008 - příjem byl skutečně zahrnut do tržeb dne 1. 4. 2008, tedy stále v roce 2008, byť dříve;
- 2. 5. 2008 - paragon k tomuto příjmu není, neboť se jedná o soukromý materiál - použité kliky Campagnolo, tj. o plnění osvobozené dle § 4 zákona o daních z příjmů, které nemohlo být uvedeno v denních tržbách.

[54] Obdobným způsobem se žalobce v žalobě vyjádřil ke všem 68 položkám. Krajský soud ovšem nepovažuje za nutné zde všechny tyto položky rozepisovat a jednotlivě se jimi zabývat. Předně, argumentace žalobce (stejně jako finančních orgánů) se opakuje, každá jednotlivá položka nepředstavuje unikátní případ, spíše jde o několik skupin druhově stejných případů. Dále, žalobce si zřejmě mylně vykládá posláním správního soudnictví. Řízení ve správním soudnictví má zásadně kasační charakter, nejedná se o jakési volné pokračování správního (v nynějším případě daňového) řízení. Žalobce měl povinnost tvrdit a dokazovat v daňovém řízení, finanční orgány na základě jeho tvrzení a jím uplatněných důkazů vyslovily závěr o tom, zda unesl své důkazní břemeno. Ve správním soudnictví se tento závěr toliko přezkoumává. Byť je zde možné například částečně doplnit dokazování, správní soud by svou činností neměl zcela nahrazovat správní orgán. Jestliže tedy žalobce v daňovém řízení nereagoval na výzvy finančních orgánů, případně na ně reagoval jen velmi stručně a stroze, nemůže svou tehdejší nečinnost dohánět až v řízení před soudem. A konečně, žalobcem v žalobě vznesené námitky a uplatněná tvrzení stejně nemohou nic změnit na závěru žalovaného, podle nějž žalobce neprokázal, že platby v celkové částce 314 765 Kč bez DPH byly zahrnuty do daňové evidence a řádně zdaněny.

[55] Žalovaný reagoval ve vyjádření k žalobě na uvedená tvrzení žalobce ohledně jednotlivých položek. Například k výše rozebíraným příjmům uvedl:

- 29. 1. 2008 - žalobce uvádí, že je logické, že byl tento příjem zdaněn, protože je tohoto dne vykazována tržba přes 5034 Kč, žalovaný ale takový závěr nepovažuje vůbec za zřejmý a konstatuje, že se jedná o pouhé tvrzení žalobce bez jakéhokoliv upřesnění či jeho prokázání;
- 6. 2. 2008 - tvrzení žalobce jsou nedoložená, jejich výpovědní hodnotu navíc snižuje to, že pokud by měl být rozdíl mezi částkami způsoben (ne)započtením poštovního, pak žalobce nevysvětluje, proč u některých položek tento rozdíl v částkách není;
- 22. 4. 2008 - dodatečné vysvětlení žalobce (ničím nedoložené), že tento příjem je zahrnut do tržeb již dne 1. 4. 2008, se jeví jako značně nevěrohodné, neboť žalobce nyní tvrdí, že některé platby byly zahrnuty o několik týdnů dříve, jiné zase o několik dnů později, některé bez poštovního, jiné s ním apod.;
- 2. 5. 2008 - žalobce nijak nedokládá, že se jednalo o prodej jeho soukromých věcí, žalobce ani nevyvinul snahu jím provedených obchodů v daňovém řízení jakkoliv objasnit.

[56] Krajský soud považuje reakci žalovaného za naprosto příhodnou, plně na ni odkazuje a zároveň dodává následující. Není podstatné, že právní předpisy nestanoví obecnou povinnost účtovat o příjmu na dobírku samostatně, nebo povinnost evidovat každý příjem v hotovosti samostatně a jednotlivě v daňové evidenci. Žalobce byl totiž povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 100 odst. 1 zákona o DPH ve znění účinném pro posuzované zdaňovací období). Žalobci nadto byla rozhodnutím správce daně uložena záznamní povinnost, kterou nerespektoval. S ohledem na povahu žalobcova podnikání (provozování obchodu se sportovním vybavením) a na povahu sporných transakcí (prodej sportovního zboží na dobírku, kdy část těchto prodejů se měla týkat

osobních věcí žalobce a jeho manželky) jsou požadavky správce daně kladené na žalobce v předmětném daňovém řízení legitimní. Žalobce měl vést evidence pro účely stanovení daně v takové struktuře, aby bylo možno jasně odlišit a doložit, které prodeje na dobírku žalobce uskutečnil v rámci své ekonomické činnosti a které nikoliv, a zda žalobce příjmy z prodejů, jež uskutečnil v rámci své ekonomické činnosti, řádně zdanil. Jestliže žalobce evidence v takové struktuře nevedl a činí mu nyní potíže svá tvrzení doložit, musí jít toto jeho pochybení k jeho tíži.

[57] Žalobce pak své tvrzení o tom, že platby v celkové výši 314 765 Kč zahrnul do vykázaných zdanitelných plnění, není schopen řádně doložit. V seznamu poštovních poukázek za rok 2008, kterým uvedené tvrzení dokládal, správce daně identifikoval celou řadu nesrovnalostí, které žalobce není schopen věrohodně vysvětlit. Částky ze seznamu poštovních poukázek a částky z paragonů zahrnutých v daňové evidenci, k nimž žalobce jednotlivé položky přiřadil, se mnohdy neshodují. Vysvětlení žalobce, podle něž je rozdíl dán cenou poštovního, není věrohodné, protože v některých případech se částky naopak shodují. Také data přijetí jednotlivých částek mnohdy nekorespondují. U některých plateb, o nichž žalobce v seznamu poštovních poukázek tvrdil, že byly řádně zdaněny, žalobce nyní naopak uvádí, že se jednalo o prodeje věcí osobní potřeby. Z ničeho nelze jednoznačně dovodit, že žalobcovo tvrzení, podle něž předmětné sporné platby jsou součástí denních tržeb a byly zahrnuty do daňové evidence, odpovídá skutečnosti. Krajský soud tedy souhlasí s finančními orgány, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ani ve vztahu k platbám v celkové částce 314 765 Kč (bez DPH).

[58] Konečně k žalobní námitce, podle níž se krajský soud v rozsudku č. j. 31Af 15/2014 – 50 nevypořádal se všemi námitkami obsaženými v žalobě (viz bod [5] výše), krajský soud uvádí, že má za to, že ve svém předchozím rozsudku v této věci vypořádal všechny žalobní námitky. Pokud je žalobce názoru, že některá žalobní námitka zůstala nevypořádána, měl tuto námitku konkrétně vymezit v nyní posuzované žalobě.

V. Závěr a náklady řízení

[59] Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[60] Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u

Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 9. červen 2017

JUDr. Magdalena Ježková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
J. L.