



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **E. H.** s místem podnikání V H. 1015/12, Z., zastoupeného Mgr. Martinou Pešákovou, advokátkou se sídlem Kozinova 2, Šumperk, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 31608/13/5000-14301-703172 a č. j. 31532/13/5000-14301-703172 ze dne 16. 12. 2013, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 31608/13/5000-14301-703172 ze dne 16. 12. 2013 a č. j. 31532/13/5000-14301-703172 ze dne 16. 12. 2013 **se zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 33 512,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Marty Pešákové, advokátky se sídlem Kozinova 2, Šumperk.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobami, podanými ke Krajskému soudu v Brně dne 26. 2. 2014 a postoupenými podepsanému soudu dne 6. 3. 2014, domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného:

- a) č. j. 31608/13/5000-14301-703172 ze dne 16. 12. 2013, jímž byla pouze co do bankovního spojení změněna a ve zbytku potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Zábřehu ze dne 9. 5. 2012 o doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek a uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období všech čtvrtletí v letech 2007 a 2008 a 1., 2. a 4. čtvrtletí roku 2009,
- b) č. j. 31532/13/5000-14301-703172 ze dne 16. 12. 2013, jímž bylo pouze co do bankovního spojení a chybně uvedené částky změněno a ve zbytku potvrzeno autoremedurní rozhodnutí Finančního úřadu v Zábřehu ze dne 26. 10. 2012, jímž bylo částečně vyhověno odvolání o doměření daně z přidané hodnoty podle pomůcek a uložení povinnosti uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2009.

Žalobce v obou žalobách předně namítl, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek a nebyl správně a dostatečně zjištěn skutkový stav. Žalovanému vznikla pochybnost o úplnosti vykázaných tržeb žalobce. Žalobce tvrdil, že převody zboží se symboly Dp31 (příjemky) a Dp61, příp. Dp71 (výdejky) představují vnitřní skladové převody mezi skladovými kartami v souvislosti s prováděnými inventurami. Stávalo se totiž, že s ohledem na podobnost názvů skladových položek, zejména u stříbrných šperků, dělaly prodavačky při ručních zápisech do prodejních dokladů a do skladových karet chyby; záměny zboží pak byly při inventuře odstraňovány účetní žalobce s použitím výše uvedených symbolů. Finanční orgány však došly k závěru, že o meziskladové převody nešlo, neboť nebylo možno jednotlivé položky spárovat, a proto kvůli neúplnosti účetnictví přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. Tento závěr finančních orgánů pokládá žalobce za předčasný, neboť finanční orgány neprovedly důkazní návrhy k prokázání žalobcových tvrzení, že šlo o vnitřní skladové převody a zboží bylo později při prodeji řádně zdaněno. Správce daně zamítl opakovaný výslech účetní žalobce L. K., ačkoli od jejího výslechu bylo dokazování doplněno o nové důkazy (pracovní listy k inventurám), k nimž se měla svědkyně vyjádřit. Dále nebyl připuštěn ani důkaz dohledáním meziskladových převodů se symboly Dp61 či Dp71 u každého kusu převáděného zboží až k jeho prodeji s doložením prodejního dokladu, a to buď jednotlivému kupujícímu, nebo v rámci prodeje provozovny synovi žalobce panu L. H. v roce 2011. Neumožněním tohoto důkazu finanční orgány způsobily dvojí zdanění uvedeného zboží.

Žalobce dále namítl, že správce daně zveličil neúplnost přehledů zjednodušených daňových dokladů (paragonů), kdy za rok 2007 zůstaly nedohledány pouze 4 paragony a za rok 2009 celkem 14 paragonů (za rok 2008 byly dohledány všechny paragony); za celé kontrolované období nebylo dohledáno pouhých 0,3 % paragonů, což nemohlo ovlivnit úplnost účetnictví natolik, aby podle něj nebylo možno stanovit daň. Finanční orgány rovněž ignorovaly fakt, že kniha tržeb neobsahovala ty paragony, ze kterých nevyplynul žádný zdanitelný příjem (výkup

zlata, příjmy paní H. apod.). Finanční orgány rovněž nezohlednily, že v soupisech příjmů mimo tržby byly evidovány i příjmy z nájmu, což způsobilo rozdíl mezi celkovou výší příjmů a tržeb. Vytýkaly-li finanční orgány žalobci, že v daňové evidenci žalobce nebyly zahrnuty všechny doklady o nákupu zboží, pak se jednalo ve skutečnosti jen o dvě faktury, a jejich nezahrnutím do evidence žalobce daňově zkrátil sebe, protože nákupy nezahrnul do výdajů.

Žalobce nadto navrhoval prověření účetnictví výpočtem hodnoty skladu metodou tzv. kontroly korunou, což bylo odmítnuto finančními orgány právě s odvoláním na výše uvedená zkrácená zjištění, že kniha tržeb a paragony nesedí, že evidence všech příjmů převyšuje tržby a některé paragony chybí. S tím žalobce nesouhlasí, kdy nepatrné množství paragonů (v řádu promilí) mohlo být nahrazeno průměrným příjmem připadajícím na 1 paragon.

Žalobce brojil následně i proti vadám při stanovení daně dle pomůcek. Uvedl, že nebylo možno v rámci pomůcek znovu zdanit zboží, o němž žalobce prokazoval, že bylo později řádně prodáno. Není rovněž možné, aby žalobce prodal 4 029 položek zboží nezdaněně, když z cca 6 000 paragonů jich chybělo jen 18 a prodavačky vypověděly, že nákup a prodej zboží probíhal standardním způsobem. Správce daně chybně dodal i zboží, které bylo žalobci ukradeno.

Žalobce v žalobách dále finančním orgánům vytkl neúměrné zatěžování žalobce v daňovém řízení, kdy neustále rozšiřoval okruh skutečností, které měl žalobce doložit a následné důkazy ignoroval (jako např. kopie z trestního spisu Okresního soudu v Šumperku). Správce daně též řádně nevedl spis, kdy nepořídil zápis ze zásadního jednání konaného dne 5. 3. 2012.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 31608/13/5000-14301-703172 ze dne 16. 12. 2013 žalovaný dále vznesl následující námitky ohledně nesprávných zjištění finančních orgánů: Finanční orgány neuznaly odpočet DPH při opravě krovu v provozovně žalobce, kdy tento se rozjížděl. Finanční orgány dopěly k závěru, že nešlo o opravu krovu, tedy střechy, tedy domu jako celku, s oprávněným odpočtem DPH, ale pouze o opravu stropu v prostorách pronajatých neplátcí DPH. Správní orgány v naprostém rozporu s dokazováním a patrně při neznalosti terminologie týkající se krovu a jeho součástí, kdy svědek M. výslovně uvedl, že páce byly prováděny na konstrukci trámů po odstranění stropního podhledu (tj. stropu), a tedy potvrdil tvrzení žalobce. Žalobce dále brojil proti neuznání odpočtu DPH ohledně výměny vybavení interiéru prodejny a nevyslechnutí svědka F. H., který prováděl demontáž původního prodejního pultu výměnu dvířek a kování. Žalobce namítal dále nesprávnost neuznání odpočtu DPH ohledně odcizených věcí, a to fotoaparátu, kamery, konkrétně CD walkmana a mp3 přehrávače. Žalobce tvrdil, že uvedené předměty užíval k reklamnímu natáčení šperků během svatebních obřadů, a navrhl k tomuto tvrzení svědeckou výpověď T. M., která nebyla provedena. Nesprávně dle žaloby nebyl uznán odpočet DPH ohledně grilu s příslušenstvím, který dle finančních orgánů nesouvisel s podnikáním žalobce, ačkoli byl předmětem krátkodobých pronájmů, a sloužil tak ekonomické činnosti žalobce v letech 2010-12, kdy žalobce má v předmětu činnosti i pronájem a půjčování movitých věcí.

Žalovaný se žalobami nesouhlasil a navrhoval jejich zamítnutí. S odkazem na napadená rozhodnutí a spisový materiál konstatoval, že doměřená daň byla stanovena podle pomůcek, neboť doklady předložené žalobcem nebyly kompletní, a nebylo možno stanovit daň na základě dokazování. K otázce výsledku svědkyně K. uvedl, že její opakovanou výpověď považuje za zbytečnou, neboť již v rámci první výpovědi byla povinna uvést pravdivě a úplně veškeré rozhodné skutečnosti. Pokud se týče navrhovaného dohledání pohybu všech položek v evidenci až k jejich prodeji, pak žalovaný konstatuje, že tím, že žalobce deklaroval, že mělo dojít k prodeji nebo přečíslování konkrétní položky v některém z následujících kalendářních roků, neprokazuje skutečnosti ohledně příslušného kalendářního roku, ve kterém byl pohyb zboží na skladě evidován. K námitce, že nebyla dohledána jen nepatrná část paragonů, žalovaný uvedl, že povinností žalobce bylo vést evidenci pro účely DPH úplně; s ohledem na další nesrovnalosti je účetnictví natolik neúplné, že na jeho základě daň stanovit nelze. Navrhovaná „kontrola korunou“ není proveditelná, neboť žalobcem nebyla prokázána úplnost tržeb z prodeje zboží, což je údaj pro uskutečnění oné kontroly nezbytný. K otázce dodanění movitých věcí, které byly žalobci odcizeny, setrval žalovaný na názoru, že nebylo prokázáno jejich využití pro ekonomickou činnost žalobce. K námitce neúměrného zatěžování žalovaný uvedl, že primárně to byl žalobce, který jednak nevedl řádně své účetnictví a v průběhu kontroly průběžně přicházel s novými tvrzeními, která ovšem nebyla s to odstranit pochybnosti správce daně. K námitce nevyhotovení protokolu z jednání dne 5. 3. 2012 žalovaný uvedl, že předmět tohoto jednání byl totožný s předmětem jednání dne 26. 4. 2012, z něhož protokol pořízen byl. O jednání dne 5. 3. 2012 byl proto vyhotoven pouze úřední záznam, s nímž se žalobce seznámil, neboť na něj ve svých podáních reagoval, takže nebyl zkrácen na svých právech. K ostatním žalobním námitkám se žalovaný písemně nevyjádřil. V závěru navrhl spojení obou věcí a zamítnutí obou žalob.

Usnesením č. j. 22 Af 21/2014-37 ze dne 8. 6. 2017 byly obě shora uvedené věci spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí.

U jednání dne 28. června 2017 účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce u jednání zdůraznil, že provedené dokazování nedospělo do takového stádia, aby bylo možno vydat rozhodnutí, nadto byly ignorovány skutečnosti svědčící ve prospěch žalobce; podotkl také, že povaha zboží (výrobky z drahých kovů) neumožňuje jeho hromadný prodej načerno.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že u žalobce byla dne 13. 1. 2010 zahájena Finančním úřadem v Zábřehu daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za všechna čtvrtletí let 2007-2009. Kontrola byla ukončena protokolem ze dne 26. 4. 2010. Za jednotlivá zdaňovací období byly žalobci vystaveny dne 9. 5. 2012 dodatečné platební výměry. Daň byla stanovena podle pomůcek. Proti uvedeným

výměrům podal žalobce odvolání, která doručil správci daně 11. 6. 2012, a která následně několikrát doplnil. Pokud se týče odvolání proti platebnímu výměru za 3. čtvrtletí roku 2009, vyhověl tomuto odvolání zčásti v rámci autoremedury Finanční úřad v Zábřehu svým rozhodnutím ze dne 26. 10. 2012, které žalobce rovněž napadl dne 30. 11. 2012 odvoláním. Odvolání žalobce byla postoupena Finančnímu ředitelství v Ostravě, od něž je převzal v lednu 2013 žalovaný. Ohledně zdaňovacího období 3. čtvrtletí roku 2009 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 31532/13/5000-14301-703172, ohledně ostatních zdaňovacích období, která byla předmětem daňové kontroly, vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 31608/13/5000-14301-703172, jimiž byla napadená rozhodnutí zčásti změněna.

Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 98 odst. 1 věty první d. ř. nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Pokud se týče žalobních bodů, soud přitaká žalobci ohledně zásadní námitky, kterou je skutečnost, že daň byla stanovena podle pomůcek za situace, kdy v řízení byly žalobcem uplatněny důkazní návrhy, které žalovaný neprovedl a uspokojivě nevysvětlil, proč má za to, že jsou *a priori* neúčelné. Dovolával-li se žalovaný nemožnosti spárování meziskladových převodů a nemožnosti tzv. kontroly korunou s ohledem na neúplnost účetnictví, pak je třeba poukázat na to, že minimálně v roce 2008 měl žalobce paragonovou řadu úplnou. Navíc v ostatních obdobích chyběla jen nepatrná část paragonů v řadu promílí, takže bylo namístě činit závěry o nemožnosti stanovení daně dokazováním až po provedení navržených důkazů, neboť neúplnost účetnictví nemusí vždy nutně být důvodem pro přechod na pomůcky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29 ze dne 19. 1. 2016). I v případě, že by po doplněném dokazování podmínky pro přechod na pomůcky byly, bylo by na správních orgánech, aby tyto pomůcky přizpůsobily učiněným zjištěním tak, aby byla dosažena jejich maximální vhodnost a přiměřenost. S uvedeným problémem souvisí i posouzení odmítnutí druhého výsledku svědkyně L. K., který byl dle názoru soudu odmítnut nedůvodně, neboť u prvního výsledku se svědkyně vůbec nevyjadřovala ke skutečnostem, k nimž měla být vyslechnuta podruhé.

Soud rovněž nesdílí názor žalovaného, že je pro stanovení daně bez významu prokázání následného zdanění zboží, které bylo zdaněno napadenými rozhodnutími. Tato skutečnost naopak je způsobilá vyvrátit důvodnost dodanění v předchozím zdaňovacím období z důvodu vyskladnění. I v případě stanovení daně podle pomůcek je třeba volit pomůcky co nejvhodnější a nejprůměřenější – a pokud by se prokázalo, že zvolené pomůcky plošně zdaňují zboží již jednou zdaněné, svědčilo by to jejich nevhodnosti a nepřiměřenosti.

Vzhledem k tomu, že soud dospěl k závěru, že závěr o nutnosti použití pomůcek byl učiněn předčasně, není účelné zabývat se všemi vytýkanými pochybeními při užití těchto pomůcek, neboť doplněné dokazování může změnit komplex skutkových zjištění natolik, že tyto námitky se stanou bezpředmětnými.

Soud nicméně podotýká, že pokud žalobce namítá dodanění prokazatelně ukradeného zboží, pak se mýlí s odůvodněním napadeného rozhodnutí, neboť toto nezpochybňuje fakt, že zboží bylo ukradeno, ale vychází ze zcela jiné premisy, a to té, že zboží vůbec nesloužilo podnikatelské činnosti. Ohledně využití optické techniky k podnikání žalobce má soud za to, že nepostačí pouze prokázat, že tato byla užitá při svatebním obřadu, ale že samotný záznam měl pro žalobce ekonomický význam. Toto však pouhým výsledkem svatebních hostů prokázat nelze, jak správně uvedl žalovaný.

Soud se rovněž neztotožňuje s žalobní námitkou neúměrného zatěžování žalobce v rámci daňové kontroly a následného řízení. Složitost postupů byla primárně zapříčiněna nesplněním žalobcovy povinnosti vést řádně daňovou evidenci a série výzev finančních orgánů k prokázání skutečností jen reagovala na vývoj tvrzení žalobce a jeho důkazní návrhy.

Za pochybení žalovaného ovšem soud uznává posouzení charakteru opravy vyfakturované společností TRENDX NOVA, a. s. fakturou č. 2009018. Povahu této opravy popsal svědek P. M. ve výpovědi zachycené v protokole č. j. 87154/11/400930805733 ze dne 24. 8. 2011, kdy uvedl, že původní strop v místnosti používané neplátcem DPH tvořily latě, prkna a sololit, následně ovšem popsal práce na dřevěných trámech, které tedy evidentně stropní podhled netvořily. Z uvedeného nebylo možno učinit jednoznačný závěr, že práce se týkaly pouze stropu místnosti, a nikoli též trámů, tvořících krov střechy, jak namítal žalobce. Samotná výpověď svědka neumožňuje tak jednoznačnou interpretaci, jak ji učinil žalovaný.

Pokud se týče námitky nevyslechnutí svědka F. H., ztotožňuje se soud se žalovaným v tom, že tento výslech byl bezpředmětný s ohledem na uznání nároku na odpočet daně v případě, k němuž měl být slyšen.

Pokud se týče námitky neuznání nákupu grilu a příslušenství jako věcí sloužících k ekonomické činnosti žalobce, pak tato námitka, která se objevila i v odvolání, nebyla žalovaným v napadeném rozhodnutí vypořádána, čímž zatížil toto své rozhodnutí nepřezkoumatelností ve vztahu k uvedené odvolací námitce.

Pokud se týče námitky nepořízení zápisu z jednání ze dne 5. 3. 2012, pak k tomu soud podotýká, že tím žalobce nebyl zkrácen na svých právech, neboť jednak byl z jednání pořízen úřední záznam, jednak tam uváděné skutečnosti žalobce uplatnil i později během řízení.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého procesně úspěšnému žalobci vzniklo vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

Náklady žalobce tvoří zaplacené soudní poplatky za žaloby ve výši 6 000,- Kč, odměna zástupce za 5 úkonů právní služby, z toho 4 úkony právní služby – a to 2x převzetí věci a 2x sepsí žaloby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za jeden úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 3 100,- Kč, a 1 úkon právní služby spočívající v účasti na jednání dle § 11 odst. 1 písm. g) vyhl. č. 177/1996 Sb., přičemž výše odměny za tento úkon činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 a a § 12 odst. 3 (ve znění účinném do 30. 6. 2014) vyhl. č. 177/1996 Sb. částku 6 200,- Kč, pět režijních paušálů po 300,- Kč dle § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., náhrada za promeškaný čas v rozsahu 8 započatých půlhodin ve výši 800 Kč dle § 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., náhrada cestovních výdajů ve výši 1 837 Kč, kdy zástupkyně žalobce cestovala k jednání ze Šumperka do Ostravy a zpět, přičemž urazila vzdálenost 324 km při spotřebě 6 l benzínu /100 km, sazbě základní náhrady 3,90 Kč a ceně poh. hmot 29,50 Kč / 1 l, a 21% DPH ve výši 4775 Kč.

Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í :

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

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

Krajský soud v Ostravě
dne 28. června 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu