



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci žalobce **P. K.**, bytem X, zastoupeného Mgr. Janou Rybovou Kunčarovou, advokátkou se sídlem Nerudova 640/41, Šumperk, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 9. 2014, č. j. 25003/14/5000-14102-709598 a č. j. 25054/14/5000-14102-709598, ve věci daně z příjmů fyzických osob,**

t a k t o :

I. Věci vedené u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci pod sp. zn. 65 Af 41/2014 a 65 Af 42/2014 se **spojují** ke společnému projednání. Tyto věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 65 Af 41/2014.

II. Žaloby se **zamítají**.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce v rámci své podnikatelské činnosti v letech 2009 a 2010 prodával přes internet mj. dětské minibiky (dále jen „motorky“), a dále prádlo. Zboží prodával vlastním rozvozem za hotové a převodem na účet, na dobírku prostřednictvím České pošty a.s. a prostřednictvím společnosti PPL s platbou převodem na účet. V letech 2009 a 2010 vedl žalobce daňovou evidenci dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a dále skladovou evidenci, a to odděleně pro každý sortiment zboží. V přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2009 deklaroval žalobce ztrátu z podnikání dle § 7 ZDP ve výši 573.875 Kč a za zdaňovací období roku 2010 uvedl základ daně ve výši 130.318 Kč.

Finanční úřad v Šumperku (dále jen „správce daně“) ve zprávě o daňové kontrole ze dne 25. 6. 2013, č. j. 270789/13/3109-05401-802584 uvedl, že u žalobce bylo problematické ověření úplnosti evidence zdanitelných příjmů, neboť žalobce evidoval tržby za prodané zboží jako hotovostní příjmy, ačkoli velkou část plateb obdržel na účet. Dále uvedl, že z výpisů z bankovních účtů žalobce, které sloužily pro podnikatelské i soukromé účely současně, vyplynulo, že jsou na nich žalobcem neevidované kredity, které by mohly mít souvislost s jeho podnikáním. Po provedené daňové kontrole a obsáhlém dokazování pak dospěl k závěru, že žalobce nevedl daňovou evidenci v souladu s § 7b ZDP a ani přes výzvy neprokázal, že ve sledovaných zdaňovacích obdobích všechny příjmy z podnikání řádně evidoval, proto stanovil daň podle pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), přičemž pomůcky popsal v úředním záznamu ze dne 28. 6. 2013, č. j. 1113962/13/3109-05403-806351. Dne 23. 7. 2013 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 1118071/13/3109-24801-805818, jímž doměřil žalobci za rok 2009 podle pomůcek daňovou ztrátu 364.623 Kč, tudíž snížil žalobcem deklarovanou daňovou ztrátu na částku 209.252 Kč, a stanovil penále 18.231 Kč. Dále 23. 7. 2013 vydal dodatečný platební výměr č. j. 1118071/13/3109-24801-805818, jímž doměřil žalobci podle pomůcek za rok 2010 daň ve výši 24.150 Kč a stanovil penále 4.830 Kč.

Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, jímž bylo po doplnění dokazování v odvolacím řízení částečně vyhověno autoremedurními rozhodnutími správce daně (jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb. na Finanční úřad pro Olomoucký kraj) ze dne 7. 2. 2014 tak, že za zdaňovací období roku 2009 doměřenou daňovou ztrátu změnil na částku 360.282 Kč, tudíž měla činit 213.593 Kč, a současně snížil penále na částku 18.014 Kč (rozhodnutí č. j. 1746171/13/3109-24801-805818), a dále za zdaňovací období roku 2010 doměřenou daň změnil na částku 12.345 Kč a současně snížil i penále na částku 2.469 Kč (rozhodnutí č. j. 1746195/13/3109-24801-805818). Součástí obou rozhodnutí byl úřední záznam ze dne 30. 1. 2014, č. j. 154292/14/3109-05403-806351, v němž správce daně popsal důvody částečného vyhovění odvolání a nově vypočetl pomůcky pro stanovení daně. Správce daně plně vyhověl námitkám žalobce týkajícím se sortimentu prádla, v sortimentu motorky vyhověl toliko částečně ve zdaňovacím období roku 2009. Závěry týkající se přechodu na pomůcky zůstaly beze změny.

Odvolání žalobce proti posledně zmíněným rozhodnutím žalovaný žalobami napadenými rozhodnutími zamítl a obě autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 7. 2. 2014 potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný popsal dosavadní průběh řízení. Uvedl, že žalobce neprokázal, že dodržel postup stanovený v § 7b odst. 4 ZDP, tj. že by pořídil zápis o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků ke konci zdaňovacího období, a na jeho základě upravil základ daně o případné rozdíly mezi stavem skutečným a evidovaným. Teprve porovnáním skutečného stavu majetku se stavem dle daňové evidence lze totiž dle žalovaného hodnotit daňovou evidenci jako celek za průkaznou. Žalobce byl povinen evidovat úplatně pořízené zboží (motorky) dle § 7b odst. 3 ZDP v pořizovací ceně. Došlo-li dle tvrzení žalobce k poškození či zničení motorek, nebyl žalobce oprávněn toto zboží přecenit na hodnotu 0 Kč, nýbrž se tato skutečnost měla projevit při porovnání skutečného stavu zásob se stavem v daňové evidenci dle § 7b odst. 4 ZDP, z něž měl vyplynout rozdíl mezi oběma stavy. Poté by musel žalobce posoudit, zda lze případnou „škodu“ na zboží uplatnit jako daňový výdaj dle § 24 ZDP, či zda se jedná o výdaj daňově neuznatelný ve smyslu § 25 odst. 1 písm. n) ZDP. Jelikož tak žalobce nepostupoval, vznikly správci daně oprávněné pochybnosti, co se s předmětným majetkem ve skutečnosti stalo, tj. zda byl skutečně zlikvidován, nebo zda byl prodán. Dále žalovaný uvedl, že žalobce předložil sumární příjmové pokladní doklady, přičemž u některých odběratelů byly uvedeny nulové hodnoty dobírky, což žalobce vysvětloval tím, že u těchto odběratelů byl uplatněn režim reklamace. Jména těchto odběratelů však neztotožnil se jmény plátců kreditních částek na bankovním výpise. Jelikož žalobce neevidoval v daňové evidenci platby vrácené odběratelům za reklamované motorky, neprokázal dle žalovaného své tvrzení, že některé částky přijaté na bankovní účet od jeho odběratelů následně těmto v hotovosti vrátil z důvodu reklamace zboží. Rovněž neprokázal, že reklamované motorky převzal zpět do evidence zásob (na sklad) a jakým způsob s nimi naložil. Žalovaný proto konstatoval, že žalobce neprokázal dle § 7b odst. 1 písm. b) ZDP průkazné vedení evidence o majetku, mj. vedení evidence všech zásob, a dále že v rozporu s § 7b odst. 4 ZDP neprokázal provedení porovnání skutečného a evidenčního stavu zásob, čímž správci daně neumožnil zjistit, zda veškeré nakoupené zboží bylo spotřebováno při podnikatelské činnosti, či zda zůstalo skladem. Dále dle žalovaného žalobce neprokázal, že 94 motorek, které v rozporu s § 7b odst. 3 ZDP ocenil k 31. 12. 2009 částkou 0 Kč, skutečně v roce 2010 zlikvidoval. Ze všech uvedených okolností žalovaný dospěl k závěru, že byla splněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, a to nesplnění povinností daňovým subjektem. Správce daně se sice nedostatky v dokazování pokusil odstranit, vyzval žalobce opakovaně k prokázání jím tvrzených skutečností a žalobcem navržené důkazy provedl, avšak tyto k prokázání žalobcem tvrzených skutečností nepostačovaly, tudíž byla splněna i druhá podmínka po stanovení daně podle pomůcek, že pro závažné porušení povinností žalobcem nebylo možné stanovit daň dokazováním. Dále se zabýval žalovaný hodnocením spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek dle § 98 odst. 4 d. ř. Jako pomůcku použil správce daně nezpochybněné důkazní prostředky ve smyslu § 98 odst. 3 písm. a) d. ř., zejména doklady o pořízení motorek, přičemž při neprokázání jejich likvidace ani reklamací vycházel z toho, že byly žalobcem v roce pořízení prodány. Správce daně uvedl, že z evidence žalobce není zjistitelný osud 117 ks motorek, které žalobce pořídil v letech 2009 a 2010 na sklad. Jelikož bylo prokázáno, že žalobce v roce 2009 prodal 29 ks motorek za 106.803 Kč bez DPH, a následně neprokázal své tvrzení, že tyto motorky byly jednotlivými

odběrateli reklamovány, vráceny, přičemž žalobce jim vrátil v hotovosti zaplacené kupní ceny, zvýšil dle žalovaného správce daně oprávněně příjmy žalobce o tuto částku. V odvolacím řízení správce daně snížil doměřené příjmy o 4.341 Kč, což byla částka, kterou dle výpovědí svědků V. K. a V. B. žalobce těmto v hotovosti vrátil jako plnění za reklamované motorky. Tvzení, že zbylých 65 ks motorek zlikvidoval v roce 2010 na skládce, žalobce neprokázal. Správce daně akceptoval pouze tvzení žalobce, že při přepravě mohlo být zničeno 5 motorek. Zbylých 60 ks motorek proto ocenil správce daně průměrnou prodejní cenou 4.297 Kč/ks, čímž zvýšil příjmy žalobce v roce 2009 o dalších 257.820 Kč. Stejně bylo postupováno i v roce 2010, kdy 23 ks motorek, které byly původně evidované v plné prodejní ceně, a následně neoprávněně přeceněny na hodnotu 0 Kč, ocenil správce daně průměrnou prodejní cenou 5.113 Kč/ks, čímž zvýšil příjmy žalobce v roce 2010 o 117.599 Kč. Dále žalovaný uvedl, že v souladu s § 98 odst. 2 d. ř. a § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP zohlednil správce daně žalobci v obou zdaňovacích obdobích slevu na dani ve výši 24.840 Kč, přičemž další výhody pro daňový subjekt nebyly zjištěny. Byla tak splněna i podmínka spolehlivého stanovení daně podle pomůcek (přiměřenost pomůcek) ve smyslu § 98 odst. 4 d. ř.

Krajský soud uvádí, že obě žaloby směřovaly proti rozhodnutím téhož žalovaného ve skutkově souvisejících věcech, žalovaný svá rozhodnutí shodně odůvodnil a žalobce proti nim uplatnil tytéž žalobní body, proto jsou splněny podmínky § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) pro spojení řízení o předmětných žalobách ke společnému projednání (viz výrok I. rozsudku).

Žalobce se domáhal zrušení obou rozhodnutí žalovaného. V žalobě namítal, že se žalovaný ztotožnil se zcela nesprávnými závěry správce daně a s jeho nezákonným procesním postupem. Žalobní body mířily vůči vadám procesu, neúplnosti skutkových zjištění, nesprávnému hodnocení důkazů i nesprávné aplikaci právních norem.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání.

S ohledem na mimořádnou obsáhlost žaloby, rozčlenil krajský soud níže pro přehlednost rozsudek do jednotlivých kapitol odpovídajících skupinám souvisejících žalobních bodů, k nimž uvedl také vyjádření žalovaného, a následně i vlastní posouzení daného žalobního bodu krajským soudem.

I. Zjištění adres odběratelů pomocí pošty

Žalobce namítal, že správce daně nebyl oprávněn odmítnout provedení výsledku svědků – osob, jimž žalobce dodal motorky prostřednictvím České pošty, s. p., neboť svědci byli žalobcem řádně identifikováni jménem, příjmením a odkazem na zdroj získání informací o jejich adrese (vyžádáním si adres od České pošty, s.p.,

kteřá by byla povinna správci daně potřebné informace poskytnout dle § 57 odst. 4 d. ř.). Tím, že správce daně a žalovaný tohoto postupu nevyužili, porušili § 92 odst. 2 d. ř. Správce daně nepravdivě uvedl, že „*nemá možnost dohledat adresy odběratelů...*“ (viz Protokol o ústním jednání č. j. 152357/12/398933804501). Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 26. 3. 2009, č. j. 5 Afs 51/2008-95 uvedl, že svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Správce daně však v rozhodnutí ze dne 7. 2. 2014, uvedl, že „*nelze přičítat k tíži správci daně, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaného svědka*“, přičemž odkázal na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 70/2007-102 ze dne 14. 7. 2008. V případě řešeném v tomto rozsudku však daňový subjekt uvedl špatnou adresu svědka, načež správce daně i přes to učinil pokus o předvolání svědka, a poté, co svědek nepřevzal předvolání, snažil se správce daně kontaktní údaje zjistit z jiných zdrojů (ADIS, registr obyvatel), tj. vynaložil maximální úsilí, aby kontaktní údaje navrhovaného svědka zjistil a předvolal jej k výsledku. Nejen daňový subjekt, ale i správce daně tedy musí vynaložit maximální úsilí ke zjištění kontaktních údajů navrhovaného svědka. Ostatně sám správce daně použil obdobný postup v tomto řízení, když sám ze své úřední činnosti vyzval společnost PPL CZ s. r. o. k poskytnutí údajů. Postup navrhovaný žalobcem tak nepředstavoval neoprávněný přenos důkazního břemene, ale žádost o součinnost správce daně, který má ke zjištění kontaktních údajů svědků dostatek pravomocí. Správce daně naopak pochybil, pokud odmítl vyslechnout navrhované svědky a sám nepodnikl pokus o zjištění jejich kontaktních údajů. Z výsledku svědka Krče, který správce daně provedl, přitom vyplývá, že tvrzení žalobce o reklamách motorek bylo pravdivé, což by potvrdili i ostatní navržené svědci. Absencí nezbytné aktivity správce daně dochází k neustálému snižování možnosti dohledání adres navrhovaných svědků.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pokud daňový subjekt navrhuje v řízení účast třetí osoby, je povinen dle § 92 odst. 6 d. ř. s návrhem sdělit správci daně potřebné identifikační údaje. Důkazní břemeno je v dané fázi řízení výhradně na daňovém subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-86). Pokud žalobce neprokáže ani na výzvu správce daně jím tvrzené skutečnosti, nelze z tohoto vyvodit nesoulad postupu správce daně s § 92 odst. 2 d. ř. Také odkaz na § 57 odst. 4 d. ř. je nepřipadný. V případě poskytovatele poštovních služeb je rozsah povinnosti poskytovat informace správci daně dle § 57 odst. 1 d. ř. omezen na informace o poštovních zásilkách, poštovních poukazech a pronajatých poštovních přihrádkách, a to i o jejich příjemcích a pronajímatelích. Poskytovatel poštovních služeb tudíž nemá povinnost vyhledávat na žádost správce daně adresy osob.

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že již výzvou ze dne 4. 11. 2011, doručenou žalobci dne 11. 11. 2011 byl žalobce vyzván k prokázání odvodu daně na výstupu v evidenci pro daňové účely a přiznání příjmů v daňové evidenci za dobírky uskutečněné v roce 2009, uvedené v tabulce. Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 1. 12. 2011, v němž uvedl, že veškeré potřebné údaje skýtá jím předložená daňová evidence, tudíž není povinen požadovanou skutečnost prokazovat dalšími důkazními prostředky. Dále uvedl, že obsahuje-li tabulka údaje

nedohádatelné v předložené evidenci, půjde pravděpodobně o soukromé prodeje prostřednictvím PPL nebo České pošty. Správce daně je pak povinen sám prokázat své podezření, že šlo o dobírky za zboží z podnikání, a to prostřednictvím svědeckých výpovědí adresátů dobírek. V protokolu o ústním jednání ze dne 24. 7. 2012 správce daně uvedl, že žalobce evidoval uskutečněné dobírky v roce 2009 pod evidenčními čísly – pokladna/příjem (P/59, P/136, P/143, P/144, P/252 a P/179), přičemž v přílohách k těmto dokladům je u odběratelů uvedených v tabulce č. 1 (str. 10 a 11 protokolu) hodnota dobírky ve výši 0 Kč. Správce daně však na základě pohybu na běžném účtu žalobce zjistil, že za tyto nulové dobírky byla žalobci zaslána odběratelem úplata, kterou však žalobce neevidoval v daňové evidenci ani v evidenci pro daňové účely. Kreditní položky na účtu žalobce přitom pocházely z účtu České pošty. Žalobce následně potvrdil, že v tabulce uvedené úplaty sice odpovídají skutečnosti, avšak následně došlo k odstoupení od smlouvy či reklamaci s vrácením zboží žalobci a peněz odběrateli v hotovosti. Evidenci výdejů v hotovosti však žalobce nevedl tak, aby bylo zřejmé, který výdaj byl vydán které osobě. Má-li správce daně o tomto tvrzení pochybnosti, odkázal jej žalobce na výsledky odběratelů. Správce daně na to v protokolu ze dne 24. 7. 2012 uvedl, že navrhuje-li daňový subjekt výslech třetí osoby, je povinen o této osobě uvést identifikační údaje. V reakci na to žalobce v podání ze dne 1. 8. 2012 opětovně navrhl, aby správce daně provedl výslech odběratelů. V protokolu o ústním jednání ze dne 7. 9. 2012 správce daně uvedl, že disponuje toliko evidencí odběratelů, obsahující i adresy těchto osob, pořízenou od společnosti PPL, která však není spárovatelná s tabulkou A) (viz str. 5 protokolu), v níž jsou uvedena toliko jména a příjmení osob, od nichž došly na účet žalobce kreditní platby z účtu České pošty, popř. z účtů odběratelů samotných. Žalobce poté ve vyjádření ze dne 19. 9. 2012 uvedl, že správce daně nepatřičně srovnává tabulku osob, jimž bylo zboží zasíláno prostřednictvím České pošty v březnu až červnu 2009 s tabulkou osob, jimž zboží dopravovala PPL. Dále uvedl, že není pravdivé tvrzení správce daně, že tento nemá možnost dohledat adresy uvedených odběratelů. Žalobce sám tyto údaje nemá, respektive by byl schopen zjistit kontaktní údaje jen s vynaložením značného úsilí, zatímco správce daně může k identifikaci uvedených svědků použít seznam adres České pošty, který nechť je případně vyžádán.

Ve zprávě o daňové kontrole (str. 6) správce daně k tvrzeným reklamacím uvedl, že z předložených evidencí nebylo možné ověřit, který výdaj, v jaké výši a kdy byl údajně které osobě vydán a jaké množství v jakém sortimentu bylo přijato zpět na sklad, přičemž žalobce sice navrhl výslechy svědků, avšak ani po výzvě správce daně tyto neidentifikoval., tudíž svá tvrzení neprokázal.

Vůči tomuto stanovisku správce daně se žalobce ohradil ještě při podepisování zprávy o daňové kontrole, a následně jej napadl v bodě 1.1.1. odvolání, kde se dovolával § 57 d. ř., tj. povinnosti České pošty, s. p. poskytnout na žádost správce daně informace.

V žalobami napadených rozhodnutích žalovaný k této námitce uvedl, že žalobce požadoval výslech osob, které měly potvrdit, že jim žalobce vrátil v hotovosti peníze za reklamované motorky, avšak tyto osoby identifikoval pouze

jménem a příjmením, přičemž jako zdroj informací o identifikaci těchto osob navrhl pouze nijak nespecifikované adresy v seznamech České pošty, s. p. Tímto způsobem však dle žalovaného žalobce v rozporu s § 92 odst. 2 d. ř. přenesl důkazní povinnost stran skutečností, které sám tvrdí, na správce daně. Nelze tudíž dle žalovaného dovozovat, že správce daně neúplně zjistil skutkový stav. Rovněž zdůraznil, že pokud žalobce vracel uvedeným osobám prostředky v hotovosti, musel s nimi osobně jednat, tudíž mu musela být jejich identifikace známá. Současně uvedl, že ve skladové evidenci chybí záznam osvědčující akceptaci jakékoli reklamace (přijetí motorek zpět na sklad), stejně jako žalobce nepředložil žádné dokumenty prokazující realizaci reklamačního řízení. Jakmile žalobce v odvolacím řízení dva z navržených svědků identifikoval, správce daně jejich výslech provedl a v důsledku zjištěných skutečností snížil jeho daňovou povinnost.

Krajský soud shledává žalobní bod nedůvodným.

Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007-102, jehož závěrů se dovolával sám žalobce, v daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 d. ř. (dříve § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamena, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).

Pokud tedy daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt.

Proto také Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005-79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101).

Této povinnosti však žalobce v posuzované věci nedostál. Žalobce zcela svévolně neposkytl správci daně dostatečnou součinnost k dohledání jím navržených

svědků, když uvedl, že by pro něj takové dohledávání adres osob představovalo značné úsilí. Jednalo se přitom o adresy osob, jimž měl nejprve dle vlastního tvrzení zasílat balíky se zbožím a následně jim v hotovosti vracet peníze a zboží od nich přebírat. V kontextu uvedených skutečností má krajský soud za to, že neochota žalobce vlastními silami identifikovat uvedené osoby a zajistit tak důkaz, jímž by mohl nahradit závažné nedostatky ve vlastních daňových evidencích, byla projevem nespolupráce daňového subjektu se správcem daně, jejíž důsledek v podobě oprávněného neprovedení navrženého důkazu správcem daně, musí žalobce snést.

II. Ukončení daňové kontroly

Dále žalobce namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena a platební výměry vystavené na jejím základě byly vystaveny v rozporu se zákonem. Na straně žalobce existovaly dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, spočívající v tom, že závěr správce daně není konzistentní, bezrozporný a vylučující jiný skutkový stav, jelikož nebyly provedeny všechny navrhované důkazy, správcem daně byly provedeny chybné výpočty a navíc z provedeného dokazování byly využity jen části, jež podporují subjektivní přesvědčení úředních osob. Správce pochybil, pokud se s těmito důvody pro odepření podpisu zprávy částečně zabýval až v úředním záznamu č. j. 1114012/13/3109-05403-806351 ze dne 28. 6. 2013, což bylo nejen po fiktivním ukončení kontroly, ale rovněž po vyhotovení dřívějšího úředního záznamu č. j. 1113962/13/3109-05403-806351 z téhož dne, jímž byly stanoveny pomůcky a z nich plynoucí dodatečné stanovené daňové povinnosti žalobce. Správce daně se s důvody odepření podpisu zprávy o daňové kontrole žalobcem nevypořádal, pouze je označil za nedostatečné.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že daňová kontrola byla ukončena v souladu s § 88 d. ř. Žalobce byl opakovaně seznámen s výsledky kontrolního zjištění (viz protokoly ze dne 24. 7. 2012, 7. 9. 2012 a 6. 2. 2013), byla mu dle § 88 odst. 3 d. ř. stanovena dostatečná lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, čehož žalobce využil a dne 1. 8. 2012, 21. 9. 2012 a 14. 2. 2013 zaslal správci daně ke kontrolnímu zjištění vyjádření. Na základě těchto vyjádření však nedošlo ke změně kontrolního zjištění, správce daně setrval na svém kontrolním zjištění, a proto již žalobce nemohl další doplnění navrhopvat. Dle odborné literatury se jedná o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Z protokolu o ústním jednání ze dne 15. 5. 2013 vyplývá, že žalobce zprávu o daňové kontrole odmítá podepsat, neboť ji považuje za nepravdivou. Do uvedeného protokolu byla rovněž vznesena stížnost dle § 261 odst. 1 d. ř., která byla vyřízena a vyrozumění o vyřízení stížnosti bylo 3. 6. 2013 zástupci daňového subjektu doručeno. V posuzované věci došlo k odepření podpisu zprávy žalobcem bez dostatečného důvodu. Námitky žalobce, uvedené v protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole, jsou již v této fázi řízení nepřípustné, neboť se týkají výsledku kontrolního zjištění, když spočívají v odlišném hodnocení důkazů. Žalobce v rámci stížnosti namítal neprovedení důkazů. Stížnost je však pořádkový institut, který slouží k nápravě méně závažných procesních pochybení správce daně či jednání neprocesní povahy (nevhodné chování úředních osob), nikoli ke korigování

úvah správce daně použitých při hodnocení důkazů. Žalobce tak zaměnil řízení o stížnosti s odvoláním do věci samé.

Krajský soud uvádí, že stejným způsobem se s uvedenou námitkou vypořádal žalovaný i na str. 8 napadeného rozhodnutí.

Podle § 88 odst. 6 d. ř. odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

V § 88 d. ř. obsáhle formulovaný postup pro seznámení daňového subjektu s návrhem zprávy o daňové kontrole, následné projednání zprávy a její doručení plně odpovídá významu této zprávy, která je završením celé daňové kontroly a která v případech stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly plní funkci odůvodnění platebního či dodatečného platebního výměru (§ 147 odst. 4 d. ř.).

V posuzované věci správce daně od počátku kontroly vyzýval žalobce velmi konkrétně k dotvrzení rozhodujících skutečností a k předložení důkazů, jež považoval za relevantní pro posouzení věci. Následně správce daně průběžně seznamoval žalobce s kontrolními zjištěními i s jejich hodnocením a dílčími závěry, opakovaně žalobce vyzýval k prokázání rozhodných skutečností a poskytoval mu časový prostor k vyjádření a splnění výzev. Žalobce poskytnuté možnosti průběžně se k zjištěným skutečnostem vyjadřovat a se zjištěními správce daně se seznamovat, využíval. Popsaný průběh a obsah komunikace mezi daňovým subjektem a správcem daně svědčí o naplnění zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 d. ř.) v průběhu daňové kontroly alespoň po formální stránce.

Aktivita daňového subjektu v průběhu daňové kontroly však sama o sobě neovlivňuje způsob, jakým je následně kontrola ukončena, nebo zda bude dále použitelný její výstup, jímž je zpráva o daňové kontrole. Bez ohledu na to, v jaké míře a zda vůbec spolupracuje daňový subjekt se správcem daně v průběhu daňové kontroly, je právně relevantní nespolupráce daňového subjektu se správcem daně toliko pro fázi jejího ukončení. Běžný způsob ukončení daňové kontroly je popsán v § 88 odst. 4 d. ř. tak, že po projednání zprávy o daňové kontrole tuto zprávu podepíše kontrolovaný subjekt a úřední osoba. Okamžikem podpisu zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

Následně d. ř. přináší způsob řešení dvou odlišných situací. V § 88 odst. 5 d. ř. je upraveno řešení situace, kdy daňový subjekt nespolupracuje se správcem daně již ve fázi předcházející podepisování zprávy o daňové kontrole. Nespolupráce daňového subjektu je v § 88 odst. 5 d. ř. alternativně vymezena tak, že se daňový subjekt odmítá seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá. Aby nedošlo k paralýze daňové kontroly, je umožněno

správci daně ukončit daňovou kontrolu doručením zprávy o kontrole kontrolovanému daňovému subjektu do vlastních rukou. Se dnem doručení je pak spojena fikce projednání zprávy o kontrole a je to současně den, kdy je daňová kontrola ukončena. Popsaný případ na posuzovanou věc zjevně nedopadá, neboť se žalobce se zprávou o daňové kontrole seznámil a se správcem daně projednal.

Druhou situací, na níž zákon pamatuje v § 88 odst. 6 d. ř., je případ, kdy se daňový subjekt sice se zprávou o daňové kontrole seznámí a se správcem daně ji projedná, avšak odmítne zprávu podepsat, což je právě případ žalobce. V popsané situaci je povinností správce daně vyhodnotit, zda kontrolovaný subjekt odepřel podpis zprávy o kontrole důvodně, či nikoli. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole z relevantních důvodů, není důvodně nepodepsaná zpráva konečným výstupem daňové kontroly, daňová kontrola není ukončena, stále probíhá, a tudíž nelze vydat rozhodnutí o daňové povinnosti. Poté, co důvody odepření podpisu pominou, předloží správce daně logicky zprávu o daňové kontrole daňovému subjektu k podpisu opětovně. Naopak v případě, kdy správce daně vyhodnotí daňovým subjektem uváděné argumenty pro odepření podpisu zprávy o kontrole jako nedůvodné, popř. daňový subjekt žádné argumenty neuvede, je správce daně toliko povinen kontrolovaný subjekt prokazatelným způsobem poučit o tom, že odepření podpisu bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. V takovém případě nastávají účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly již okamžikem bezdůvodného odepření podpisu, na rozdíl od situace upravené v § 88 odst. 5 d. ř., kdy je rozhodným okamžik doručení zprávy o daňové kontrole daňovému subjektu do vlastních rukou, jak je popsáno shora. Správce daně daňovému subjektu odpírajícímu podpis zprávu o daňové kontrole následně předá, popř. zašle společně s platebním výměrem (odmítá-li daňový subjekt zprávu rovněž převzít), avšak doručení zprávy již nemá na ukončení daňové kontroly, k němuž došlo samotným bezdůvodným odepřením souhlasu, vliv.

Trvá-li daňový subjekt na důvodnosti odepření podpisu zprávy o kontrole, může uplatněné důvody učinit obsahem odvolání proti rozhodnutí o uložení daňové povinnosti. Žalobce uvedeným způsobem postupoval a námitky proti způsobu ukončení daňové kontroly zopakoval ve svých odvoláních proti platebním výměrům.

Z obsahu protokolu ze dne 25. 6. 2013 vyplývá, že žalobce odmítl zprávu o kontrole podepsat s odůvodněním, že správce daně nevyhověl všem jeho důkazním návrhům, a dále z důvodu polemiky se způsobem hodnocení provedených důkazů správcem daně. Tyto skutečnost však krajský soud nepovažuje za oprávněné důvody odepření podpisu zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 6 s. ř., neboť v opačném případě by bylo lze dospět k absurdnímu závěru o neukončitelnosti daňové kontroly v případě, kdy správce daně věcně nevyhoví námitkám daňového subjektu.

Krajský soud dále pro úplnost uvádí, že odvolací daňové řízení je ovládáno apelačním principem. Právo odvolacího orgánu provádět dokazování k doplnění

podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení před správcem daně (§ 115 d.ř.) je odrazem nemožnosti odvolacího orgánu zrušit a vrátit věc správci daně k novému řízení v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vad napadeného rozhodnutí (viz § 116 odst. 1 d.ř. a contrario). Odvolací orgán má tedy plné právo vlastním dokazováním doplnit (a to i výrazným způsobem) proces započatý u správce daně. Totéž platí pro nápravu vad řízení (např. nezákonné provedení důkazu).

V této souvislosti krajský soud odkazuje zejména na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, v němž je uvedeno: *„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.“* Ačkoli závěry rozšířeného senátu byly přijaty k výkladu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jsou s ohledem na shodnost s úpravou v d. ř. plně použitelné. Na citované usnesení dále navázal NSS v rozsudku ze dne 21. 9. 2011, č. j. 8 Afs 56/2010-73. V uvedeném rozsudku NSS konstatoval, že i procesní pochybení spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole lze napravit v odvolacím řízení.

Krajský soud proto poznamenává, že s ohledem na uvedené zřejmě pozbývá § 88 odst. 6 d.ř. řešící důvodnost či bezdůvodnost odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným subjektu praktické využitelnosti a stává se obsolentním, neboť jakákoli procesní pochybení i jakékoli závady ve zjišťování skutkového stavu jsou zhojitelné v průběhu odvolacího řízení. Naopak označení daňové kontroly za nezákonný úkon správce daně, jež by byl sám o sobě důvodem nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí, se jeví jako prakticky nemožné. Žalobní bod je tudíž nedůvodný.

III. Úmyslné opomíjení skutečností jdoucích ve prospěch žalobce

Dále žalobce namítal, že správce daně v průběhu daňové kontroly úmyslně opomíjel skutečnosti, které mohly osvědčovat tvrzení žalobce a tyto skutečnosti prověřil až z podnětu žalobce. Správce daně se např. nepokusil zjistit z úřední povinnosti všechny důkazy k prokázání předmětné likvidace motorek a nereagoval na informaci z výpovědi J. Z. (str. 4 protokolu o ústním jednání ze dne 8. 6. 2012), kde je uvedeno: *„Je nás tam celkem 4, kteří pracujeme na ukládání odpadu.“* Přesto byl z iniciativy správce daně vyslechnut pouze jeden z těchto 4 pracovníků a až po námítce žalobce byl proveden výslech dalšího svědka, pracujícího dané dny na skládce. Ačkoli to byla společnost SITA CZ a.s., která označila pana V. jako druhého zaměstnance pracujícího na skládce v téže směně, správce daně následně označoval tohoto svědka jako „svědka navrženého žalobcem“. Jelikož byla svědecká výpověď V. v souladu s výpověďmi svědků M. a P., správce daně dokonce obvinil žalobce z ovlivňování svědka (str. 14 zprávy o daňové kontrole), což považuje žalobce v právním státě za nepřipustné. Vystala-li pochybnost o pravdivosti

výpovědi V., měly být vůči němu zahájeny příslušné právní kroky tak, aby bylo jeho protiprávní jednání sankcionováno.

K této námitce krajský soud toliko stručně uvádí, že správce daně hodnotí provedené důkazy průběžně, přičemž provedení dalších důkazů k téže skutečnosti zvažuje právě s ohledem na dosavadní výsledky dokazování v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, vyjádřenou v § 8 odst. 1 d. ř. Měl-li tedy správce daně skutková zjištění učiněná z výsledků svědků N. a Z. za dostatečná, nelze jej vinit z nedostatečného úsilí o úplné zjištění skutkového stavu, jež nelze ztotožnit s povinností provést všechny myslitelné důkazy. Žalobce nadto sám uvádí, že k jeho důkaznímu návrhu byl následně vyslechnut ještě svědek V. Žalobní bod je tudíž nedůvodný.

IV. Opětovný výslech svědků

Dále žalobce namítal, že navrhl opětovný výslech svědků M. a P., aby mohly být odstraněny časové rozpory v jejich výpovědích, ale správce daně odmítl provést opětovný výslech s argumentem, že by to svědky ovlivnilo, resp. označil požadavek žalobce na opakování výslechu svědků za „znevěrohodnění jejich původní výpovědi“ (viz str. 16 zprávy o daňové kontrole). Správce daně tak nepřijatelně hodnotil důkazy dříve, než je provedl (shodně viz rozsudek NSS soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57). Žalobce má za to, že by byly výsledkem časové údaje, coby nejdůležitější část svědectví vztahující se k prokázání jím tvrzených skutečností, upřesněny, a to vzhledem k okolnosti, že svědkové popisovali událost, která se odehrála téměř před dvěma lety. Navíc nebyl žalobce správcem daně k těmto skutečnostem nikdy dotazován a při účasti na výpovědích svědků si ani sám, pro dlouhý časový odstup od předmětných prací, neuvědomil nesoulad v časových údajích. Správce daně fakticky svědky označuje za lháře bez toho, aby pro své argumenty předložil jakýkoliv důkaz. V souladu s § 92 odst. 2 d. ř. však, došel-li správce daně k závěru, že ve výpovědích svědků existují nějaké nepřesnosti a tyto nepřesnosti jsou podle něj natolik zásadní, že mohou mít za následek zkreslení prokazované skutečnosti, měl dostatečně spolehlivým způsobem zjistit fakta. Správce daně uvádí na str. 12 zprávy o daňové kontrole jen jemu vyhovující části výpovědí a neuvádí, že si svědkové přesně nepamatovali dny, ve kterých práce vykonávali, resp. který den s pracemi započali a který den skončili. Svědek M. si byl přitom poněkud nejistý v určení počátku a ukončení prací, neboť uvedl: *„Pracovali jsme od pátku večer do neděle.“*, dále: *„první kontejner se nakládal přes víkend“*, a následně: *„kontejnery byly přistaveny v době bouracích prací“* a na jiném místě uvádí, že: *„prvně se naložily motorky ze skladu, to se naložilo ráno a pak se začala házet suť ze střechy“*. Dle žalobce práce započaly v sobotu ráno, tj. dne 6. 11. 2010, a byly ukončeny v pondělí, tj. dne 8. 11. 2010, s tím, že nejvíce práce bylo nesporně provedeno o víkendu, kdy byl naplněn první kontejner motorky a následně polystyrenem, lepenkou a ipou ze střechy a dále asi 4 nebo 5 nákladních automobilů sutí. Této tezi svědčí výpověď svědka P., přičemž pro správné časové určení je nutné posunout jeho výpověď o jeden den dopředu, tzn. že v sobotu a neděli byl naplněn první kontejner a v pondělí byl přistaven a naplněn tentýž prázdný kontejner. Likvidace motorek trvala v poměru k celkovému výkonu prací asi $\frac{1}{7}$ času a prolínala

se s nakládáním suť jak do nákladního automobilu, tak s nakládáním odpadu ze střechy do kontejneru a mohlo se tedy stát, že svědkové zaměnili odvoz nákladního automobilu za odvoz kontejneru. Motorky byly likvidovány v sobotu ráno, tj. 6. 11. 2010, a následně poté v pondělí odpoledne, tj. 8. 11. 2010, kdy byl již přistaven další kontejner. Mezitím se likvidoval stavební odpad do kontejnerů a suť do nákladního automobilu. I když se svědkové spletli v údajích o počátku výkonu prací, výpověď o časové posloupnosti je v souladu s tvrzením žalobce a skutečností, tzn. že první kontejner byl plněn v sobotu a v neděli spolu s několika nákladními automobily. Doby, kdy byly odváženy kontejnery, mohly být zaměněny s odvážením suť nákladním automobilem. Svědkové popsali a graficky znázornili umístění kontejneru, popsali postup, jakým byly motorky do kontejnerů nakládány, graficky znázornili umístění motorek v kontejneru, dále polystyrénu, ipy a lepenky, uvedli přibližnou váhu a rozměry motorek, popsali stav místnosti, kde se skladované motorky nacházely (mokrý zdi a podlaha, zatékalo tam), rozmístění likvidovaných motorek v této místnosti, popsali stav motorek (že byly rezavé, ve vlhkých krabicích, polámané blatníky), časovou posloupnost výkonu jednotlivých prací, atd. Ačkoli jsou výpovědi podobné, nejsou zcela totožné, pochybnosti o důvěryhodnosti těchto výpovědí však nemohly vzniknout, protože detaily by nebyli schopni popsat, kdyby se těchto prací skutečně neúčastnili, navíc nebyl prokázán jiný než výše uvedený rozpor v počátku a konci likvidačních prací. Správce daně se nezabýval vztahem výše uvedených svědků k žalobci a nemůže vyvodit jejich nedůvěryhodnost z jediného rozporu v důkazních prostředcích, který byl způsoben odstupem času a faktem, že pro svědky nebyly tyto záležitosti nijak důležité. Žalobce nemůže být trestán za to, že si svědek P. přečetl protokol o výpovědi svědka M. (viz str. 3 protokolu ze dne 9. 5. 2010) a tímto mohl být částečně ovlivněn. Měl-li správce daně za to, že tito svědci nevypovídali pravdivě, proč proti nim nezahájil řízení o přestupku? Žalovaný se bližším zhodnocením výpovědí svědků ve svém rozhodnutí nezabýval.

Žalovaný souhrnně k výtkám vůči nedostatečným skutkovým zjištěním a hodnocení důkazů ve vyjádření k žalobě uvedl, že skutkový stav byl zjištěn v dostatečném rozsahu, přičemž zdůraznil zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 d. ř., již dostal, neboť jeho hodnocení důkazů nevybočilo z mezí zákona, odpovídá zjištěným skutečnostem a respektuje logiku uvažování.

V napadených rozhodnutích žalovaný uvedl, že důvodem k opakovanému výsledku není pouhý nesouhlas žalobce s hodnocením výpovědí těchto svědků správcem daně. Žalovaný zdůraznil, že svědecké výpovědi je nezbytné hodnotit v souvislosti s ostatními provedenými důkazy. Zatímco žalobcem navržení svědci M. a P. uvedli, že se odvoz kontejneru, který měl být zhruba do třetiny zaplněn motorky, se uskutečnil v sobotu a v neděli, zaměstnanec předmětné skládky doložil, že tomu tak nebylo, neboť odpad žalobce byl na skládku dovezen až v pondělí 8. 11. 2010 a ve středu 10. 11. 2010, přičemž se jednalo o stavební suť, nikoli motorky. Tuto skutečnost potvrdila i faktura od Šumperské provozní a vodohospodářské společnosti, a.s. za odvoz odpadu a faktura od provozovatele skládky, společnosti SITA CZ, a.s. za návoz směsného demoličního odpadu v uvedených dnech.

Krajský soud dále uvádí, že návrhem žalobce na opakovaný výslech svědků P. a M. se obšírně zabýval již správce daně na str. 3 protokolu ze dne 7. 9. 2012, na nějž soud pro stručnost odkazuje, a dále také na str. 11 zprávy o daňové kontrole. Důvody, pro které správce daně odmítl výsledky svědků opakovat, krajský soud považuje za správné a logické. Krajský soud neshledal, že by správce daně a žalovaný hodnotili výpovědi těchto svědků nepřiléhavě či jednostranně a žalobce rovněž nenamítal, že by byl jakkoli krácen na svých procesních právech, tj. že by mu nebylo umožněno se původního výsledku účastnit a aktivně klást svědkům otázky. Skutečnost, že byl žalobce při výslechu obou svědků pasivní je nutno klást toliko k jeho tíži. Opakování výsledku svědka považuje krajský soud obecně za výjimečné opatření, sloužící spíše k odstranění procesních pochybení, nikoli k poskytnutí možnosti svědkovi měnit či upravovat svou výpověď v návaznosti na správním orgánem již popsané nesrovnalosti v jeho původní výpovědi. Popis nesrovnalostí ve výpovědích obou svědků navzájem a nekoherentnost jejich výpovědí s dalšími provedenými důkazy byla správními orgány obou stupňů obšírně popsána a krajský soud nepovažuje za účelné příslušné pasáže zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného citovat. S úvahami správních orgánů se krajský soud ztotožňuje. Rozpory ve výpovědích svědků a jejich nevěrohodnost byla správními orgány popsána trefně, přičemž se nejedná o rozpory nijak malicherné. Na vrub věrohodnosti výpovědi svědka P. lze rovněž přičíst skutečnost, že tento byl (s nejvyšší pravděpodobností žalobcem, či jeho zástupcem) seznámen předem s předchozí výpovědí svědka M.. Žalobní bod je tudíž nedůvodný.

V. Fotografie

Dále žalobce namítal, že skutečnost, že oba svědkové se podíleli na výkonu prací, byla zachycena na 4 fotografiích z předmětných dnů (kde je rovněž vyfotografován nákladní automobil, který odvážel suť), jimiž se však správce daně vůbec nezabýval. Stejně tak není jako důkaz ve zprávě o daňové kontrole označena fotografie motorky, jež měla sloužit pro potřeby výpočtu objemu likvidovaných motorek.

Uvedené tvrzení není pravdivé, neboť správce daně se k fotografiím, které žalobce učinil přílohou podání ze dne 1. 8. 2012, vyjádřil na str. 4 protokolu o ústním jednání ze dne 7. 9. 2012. S hodnocením těchto důkazů správcem daně byl tedy žalobce seznámen, přičemž své úvahy správce daně zopakoval také na str. 6 autoremedurního rozhodnutí a na jeho hodnocení reagoval rovněž žalovaný na str. 12 napadeného rozhodnutí. Se závěry o nedostatečné vypovídací hodnotě předmětných fotografií a absenci jejich způsobilosti prokázat tvrzení o likvidaci předmětného množství motorek žalobcem popsaným způsobem se krajský soud ztotožňuje.

VI. Hodnocení výpovědi svědka V.

Dále žalobce namítal, že výpověď J. V. správce daně vyhodnotil jako nevěrohodnou a účelovou, ačkoli byla velmi obsáhlá a nebyly v ní rozpory. Hlavními argumenty správce daně pro nedůvěryhodnost svědectví J. V. byl údajný rozpor mezi

výpovědí zaměstnanců společnosti SITA CZ a. s. (viz str. 13 zpráv o daňové kontrole). Jak J. Z., tak J. V. tvrdili, že dané dny obsluhovali kompaktor, přičemž bylo od společnosti SITA CZ a.s. sděleno, že J. Z. převzal kompaktor, s čímž se správce daně spokojil. Pan Z. byl však pouze evidován jako osoba přebírající kompaktor, přičemž J. V. uvedl, že nemají určeno, kdo v daný den bude kompaktor obsluhovat a že toto je na dohodě zaměstnanců. Skutečnost, že byl J. Z. evidován jako přebírající kompaktor, v souvislosti s výše uvedeným nezpochybňuje výpověď svědka V.. Rovněž J. S., správce provozu společnosti SITA CZ a.s., sdělil k dotazu správce daně, že to, že zaměstnanec daný stroj převezme, v žádném případě neznamena, že s ním pracuje po celou směnu a že se zaměstnanci na strojích střídají a tyto skutečnosti se nezapisují do provozního deníku. Nebylo tudíž prokázáno, že J. V. nemohl pracovat v kompaktoru. Těmito skutečnostmi se však správce daně ve zprávě o daňové kontrole opět zcela opomenul zabývat. Navíc úřední osoby správce daně nevzaly v potaz skutečnost, že na skládce pracovaly dva téměř stejné hutnící stroje, nikoli pouze kompaktor s koly s železnými trny, který ten den přebíral pan J. Z., ale i dozer s pásy, a odpad mohl hutnit každý z nich, přičemž s odstupem času není možno po zaměstnancích požadovat, aby si pamatovali, ze kterého stroje mohli vnímat likvidaci odpadů a je pravděpodobné, že si budou pamatovat jen skutečnosti, které je nějakým způsobem zaujaly. V rozhodnutí o odvolání ze dne 7. 2. 2014 správce daně uvedl, že *hodnotil uvedené výpovědi i ve vztahu k listinným důkazům, které byly v rozporu s tvrzením odvolatele respektive s výpověďmi jím navržených svědků*. Správce daně však nekonkretizuje, které listinné důkazy má na mysli a žalobce je tak v situaci, kdy je mu odepřena řádná obrana. Správce daně tedy pochybil při vyhodnocení svědeckých výpovědí, neboť je nehodnotil ve vzájemné souvislosti (porušení zásady volného hodnocení důkazů), což mělo za následek nesprávné zhodnocení skutkového stavu a nesprávné stanovení daně. To, že výpovědi svědků nejsou totožné, je běžný stav, který vyplývá ze subjektivní interpretace události, která se stala téměř před dvěma lety od předmětného výsledku.

Uvedenou rozsáhlou žalobní námitku krajský soud rovněž nepovažuje za důvodnou. Výpověď svědka V. vyzněla v mnoha ohledech, které správce daně podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole na str. 12 a 13, na níž krajský soud opět pro neúčelnost opakování týchž myšlenek toliko jinými slovy odkazuje. Krajský soud má rovněž za to, že žalobce značně přeceňuje význam výpovědi uvedeného svědka pro zjištění skutkového stavu. Uvedený svědek totiž popsal odpad, který ve dnech 8. a 10. 11. 2010 na skládce viděl, toliko jako plastové blatníky, nějaké rezavé kostry a malé pneumatiky. Ani v případě, že by dále ve výpovědi uvedeného svědka nebyly detekovány významné nesrovnalosti a vysoce nepravděpodobná tvrzení, nemohla by tato výpověď pro značně vágní popis množství a stavu předmětného zboží významně přispět k prokázání tvrzení žalobce o likvidaci 117 ks motorek. Obsahem posledního odstavce str. 13 zprávy o daňové kontrole je dále vyvrácena pravdivost tvrzení žalobce, že výpověď svědka V. nebyla hodnocena v souvislosti s dalšími důkazy. Správce daně svou povinnost hodnotit důkazy nejen jednotlivě, ale i ve vzájemné souvislosti, nezanedbal, neboť konfrontoval výpověď tohoto svědka s obsahem výpovědi svědka Z. i s vyjádřením společnosti SITA CZ.

VII. Výpočet objemu zlikvidovaných motorek

Dále žalobce namítal, že správce daně v tabulce na straně č. 9 až č. 10 protokolu ze dne 6. 2. 2013 učinil nesprávný výpočet objemu zlikvidovaných motorek, neboť vycházel při výpočtu z údajů žalobcem uváděných na internetových stránkách. Jedná se však o rozměry maximální délky, šířky a výšky, nikoli o skutečný objem motorek, který je zhruba $\frac{1}{3}$ správcem daně uváděného objemu, což žalobce doložil fotografií motorky, na které je vidět, že motorka nemá tvar kvádra, ale ve skutečnosti je jen asi $\frac{1}{3}$ objemu proti maximálním rozměrům výšky, šířky a délky krabice, ve které je motorka zabalena. Je nutno vzít v potaz, že se motorka skládá z nosného železného rámu a značně objemné plastové kapoty. Plastové kapoty by při nakládání a při tlaku sloupce všeho materiálu uloženého přes motorky popraskaly, čímž by se snížil objem motorek ještě zhruba o 10 %. Kromě toho uvedené motorky do sebe vzájemně pronikaly například řídítka nebo koly. Výpočet správce daně byl proveden bez znalostí materiálového složení motorek, elementárních fyzikálních zákonů, čímž je jeho výsledek až trojnásobně nadnesený a nelze jej užít jako důkaz prokazující nemožnost likvidace motorek. Z celkového počtu 117 ks likvidovaných motorek bylo 42,7 % (tj. 50 ks) typu Minicross a 35,8 % (42 ks) typu Pocket, tj. 78,6 %, čímž se žalobce ohrazuje proti zcela nesmyslné interpretaci jeho výpočtu uvedené na str. 18 zprávy o daňové kontrole, kde je uvedeno: „*Daňový subjekt uvádí, že skutečný objem likvidovaných motorek by podle jeho kvalifikovaného odhadu činil méně než $\frac{1}{3}$ vypočteného objemu, a to vlivem 10 % prolínání motorek.*“ Toto však žalobce neuvedl a uvedená dezinformace nasvědčuje tomu, že úřední osoby nevěnovaly dostatečnou pozornost vyjádřením žalobce. S ohledem na výše uvedené není vyloučeno, aby se do dvou velkých kontejnerů vešel celý žalobcem tvrzený objem zlikvidovaných motorek včetně stavební suti, která částečně propadala mezi rozbalené motorky.

Dále žalobce namítal, že žalovaný nezohlednil odborné vyjádření. Jelikož se správce daně odmítal zabývat výtkami žalobce vůči uvedeným výpočtům, zadal žalobce dne 25. 2. 2014 vypracování odborného vyjádření Ing. V. N., soudnímu znalci z oboru Doprava (odvětví: Skladiště a překladiště) a Strojírenství (odvětví: Strojírenství všeobecné, specializace: Manipulace s materiálem), jenž dospěl k závěru, že do uvedených dvou kontejnerů se všech 117 motorek, včetně stavební suti, mohlo vejít, byť s cca 10 % převýšením nad hrany kontejnerů. Žalovaný vyjádření znalce nevzal v úvahu, aniž by se s tímto svým postojem argumentačně vypořádal a v rozhodnutí odůvodnil opomenutí tohoto důkazního prostředku.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že likvidace motorek způsobem, který žalobce tvrdil, nebyla prokázána s ohledem na výpovědi svědků v návaznosti na dokladové doložení odvozu a likvidace odpadu. Ze skladové evidence vyplynulo, že zboží bylo vydáno ze skladu, avšak při reklamaci již nebylo přijato zpět na sklad. Žalobcem předkládané odborné vyjádření je tudíž irrelevantní, neboť nebylo prokázáno, že k naložení motorek do kontejneru skutečně došlo.

K citovaným námitkám krajský soud považuje za nezbytné toliko uvést to, že veškeré výpočty správce daně, týkající se kapacity kontejnerů a pravděpodobného objemu likvidovaných motorek, byly správcem daně využity toliko jako podpůrný,

nikoli nosný argument, přičemž závěr o neunesení břemene důkazního stran prokázání likvidace předmětných motorek by dle názoru krajského soudu obstál i bez uvedených výpočtů, neboť žalobce likvidaci tvrzeného množství motorek neprokázal. Důkaz o hypotetické schopnosti kontejneru pojmout žalobcem popisované množství motorek a stavební suti je v případě, kdy není prokázáno, v jakém stavu a zda vůbec takové motorky byly do kontejnerů naloženy a odvezeny na skládku, zcela nadbytečným.

VIII. Znalecký posudek týkající se poškození skladovacího prostoru

Dále žalobce namítal, že navrhl provedení znaleckého posudku z oboru stavebnictví k prokázání poškození skladovacího prostoru zatékáním střechou do budovy na adrese X, a následně k prokázání přímé souvislosti se vznikem škody na motorkách. Neprovedením důkazu znaleckým posudkem, který by prokázal poškození skladovacího prostoru, došlo k nezohlednění možného poškození motorek při stanovení daně dle pomůcek, jakožto výhody pro daňový subjekt.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků, přičemž tento není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené žalobcem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování, s tím, že v odůvodnění svého rozhodnutí vyloží, ke kterým důkazům se při svém hodnocení přichýlil, které odmítl a proč. Jelikož nebylo prokázáno, že došlo k likvidaci motorek tak, jak žalobce deklaroval, bylo by úkonem nadbytečným vyžadovat znalecký posudek o poškození skladového prostoru, neboť tento by nikterak neprokázal skutečnou likvidaci motorek (viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 26/2004-1, příp. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003 č.j. 22 Ca 421/2002-35, č. 39/2003 Sb. NSS).

V napadeném rozhodnutí (na str. 11) žalovaný argumentoval v zásadě shodně jako ve vyjádření k žalobě. Se závěry žalovaného krajský soud beze zbytku souhlasí. Zamítnutí provedení důkazu předmětným znaleckým posudkem bylo učiněno zcela v souladu se závěry konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví o tom, že důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být prokázány rozhodné skutečnosti. Navrženým znaleckým posudkem z oboru stavebnictví by tedy sice bylo zajisté možné prokázat, v jakém stavebně technickém stavu se nacházela nemovitost v X, avšak stěží by bylo možné tímto posudkem současně prokázat, že stavebně technický stav této nemovitosti byl příčinou poškození či znehodnocení 117 ks motorek žalobce, nebylo-li současně vůbec prokázáno, že právě 117 ks motorek pořízených žalobcem v letech 2009 a 2010 bylo v nemovitosti v X uskladněno. Dále krajský soud považuje za vhodné zdůraznit i skutečnost, že tvrzení žalobce o tom, co bylo příčinou znehodnocení předmětných motorek, nebyla příliš konzistentní (na straně jedné uváděl, že řada motorek byla vadná či poškozená již při koupi, na straně druhé přičítal stav těchto motorek zatékání do budovy v X.

IX. Přejít na pomůcky

Dále žalobce namítal, že nebyly splněny kumulativní podmínky pro přechod na pomůcky dle § 98 odst. 1 d. ř., neboť jeho údajně nesplněné povinnosti nezpůsobily nezvratný závěr, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní. Nemožnost stanovení daně dokazováním však zahrnuje i provádění dokazování bez součinnosti s daňovým subjektem (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 25/2003). Pokud tedy správce daně stanovuje daň za použití pomůcek, je jeho povinností prokázat existenci skutečností vyvracejících správnost, věrohodnost a úplnost daňové evidence žalobce dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., a dále prokázat, že daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. Žalobce na začátku daňové kontroly předal řádnou daňovou evidenci, a to jak v písemné, tak elektronické podobě a správce daně nerozporoval tuto evidenci jako celek, ba naopak z ní při stanovení pomůcek v mnohém vycházel. Dle žalobce tak měl správce daně dostatečný podklad, aby mohl daň doměřit a nebyl tedy důvod přechodu na pomůcky. Žalobce se domnívá, že údajné nesplnění jeho zákonných povinností nebylo v takové míře, že již dokazováním nemohla být daň stanovena, a to tím spíše, že správce daně odmítal provést mnohé z jím navrhovaných důkazů, ignoroval relevanci provedených důkazů, bagatelizoval důkazy žalobce a obviňoval jej z manipulace s hodnotami uvedenými v daňové evidenci (viz str. 20 zprávy o daňové kontrole).

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na závěry uvedené v usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 3. 2013 sp. zn. II. ÚS 51/11. V uvedeném případě z předložené evidence pro daňové účely dle § 100 ZDPH, z daňové evidence dle § 7b ZDP ani z evidence zásob nebylo možné ověřit zásadní skutečnosti, zejména způsob evidence příjmů s hodnotou 0 Kč a likvidaci 117 ks motorek. Poté, co správce daně vyčerpал snahu stanovit daňovou povinnost daňového subjektu nejprve dokazováním, když zkoumal jednotlivé jím předložené doklady a vyjádření na výzvy k prokázání skutečností, usoudil, že v daném případě není stanovení daně dokazováním možné. Při absenci důkazních prostředků správce daně zvolil stanovení daně podle pomůcek jako jediný možný způsob stanovení daně, neboť v průběhu řízení nebyly ani odvolatelem ani správcem daně prokázány konkrétní prodeje motorek (ani jejich reklamace), ani nebylo přesně prokázáno, zda a v jakém množství došlo k likvidaci těchto motorek.

Podle § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokazuje daňový subjekt 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 nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. 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.

Podle § 98 odst. 1 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Podle odst. 2 stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Z citovaných ustanovení d. ř. vyplývá, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 d. ř. Primární důkazní povinnost nese na svých bedrech daňový subjekt, který je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový řád tak vychází z právním řádem obecně sdílené zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Rozdíl oproti jiným druhům řízení spočívá pouze v tom, že není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-35).

Stanovení daně podle pomůcek představuje dle konstantní judikatury NSS náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tedy stanovení daně dokazováním, případně kdy není ani podáno daňové přiznání. Stanovení daně za použití pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 6 odst. 2 d. ř., která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky „sice nejsou důkazem, nicméně musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. NSS v rozsudku ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99 uvedl, že *„stanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restrikcii vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu.“*

Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti, jak konstatoval NSS kupříkladu v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007-85.

Pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo a záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena

daň dokazováním i v situaci, kdy je účetnictví neúplné a neprůkazné, respektive bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Neunesení důkazního břemene je třeba poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

Žalovaný na str. 4 žalobou napadených rozhodnutích správně interpretoval § 98 d. ř. tak, že ke stanovení daně podle pomůcek je třeba kumulativní splnění všech podmínek v tomto ustanovení uvedených. Následně na zjištěný skutkový stav žalovaný přiléhavě interpretované ustanovení aplikoval. Krajský soud plně aprobuje závěr žalovaného, že žalobce nesplnil svou povinnost prokázat, jakým způsobem naložil s vymezeným zbožím, pořízeným v letech 2009 a 2010, za účelem jeho podnikání, tj. za účelem jeho dalšího prodeje. Žalobce nevedl průkaznou evidenci zásob, čímž porušil § 7b odst. 4 ZDP a znemožnil tím správci daně ověřit, zda veškeré nakoupené zboží bylo spotřebováno při podnikatelské činnosti žalobce (výdaj), či zda zůstalo skladem (zásoby). Krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobce byl povinen evidovat úplatně pořízené zboží (motorky) dle § 7b odst. 3 ZDP v pořizovací ceně, přičemž došlo-li k jejich poškození či zničení, měla se taková skutečnost projevit rozdílem stavu zásob se stavem v daňové evidenci, a následným posouzením toho, zda lze případnou „škodu“ na zboží uplatnit jako daňový výdaj dle § 24 ZDP, či zda se jedná o výdaj daňově neuznatelný ve smyslu § 25 odst. 1 písm. n) ZDP, nikoli přeceněním tohoto zboží na hodnotu 0 Kč. Žalobce však zvolil nesprávný postup, což ve správci daně vyvolalo oprávněné pochybnosti, co se s předmětným majetkem ve skutečnosti stalo. Dále žalobce pochybil tím, že v sumárních příjmových pokladních dokladech u některých odběratelů uvedl nulové hodnoty dobírky, což vysvětloval tím, že u těchto odběratelů byl uplatněn režim reklamace. Jména těchto odběratelů však neztotožnil se jmény plátců kreditních částek na bankovním výpise. V daňové evidenci pak žalobce neevidoval platby vrácené odběratelům za reklamované motorky a neprokázal, že některé částky přijaté na bankovní účet od jeho odběratelů následně těmto v hotovosti vrátil z důvodu reklamace zboží. Rovněž neprokázal, že reklamované motorky převzal zpět do evidence zásob (na sklad) a že je spolu s dalšími následně zlikvidoval na skládce. Byla tedy splněna jak podmínka porušení povinnosti při dokazování, tak podmínka, že v důsledku porušení povinností žalobcem nebylo možné stanovit daň dokazováním. Správce daně totiž nebyl s to prokázat, jaký vliv mělo pořízení 117 ks motorek žalobcem v roce 2009 a 2010 na daňovou povinnost žalobce, resp. jaký vliv měl na daňovou povinnost žalobce způsob, jakým tento s pořízenými motorkami naložil, když skutkovým tvrzením žalobce správce daně neuvěřil a žalobce tyto neprokázal.

X. Volba pomůcek

Dále žalobce namítal, že volba pomůcek správcem daně je založena na libovůli, kdy určité části daňové evidence považuje za zcela chybné (např. doklad o likvidaci předmětných motorek, nebo evidenci uskutečněných zdanitelných plnění), a jiné údaje z evidence (např. údaje o nákupech motorek) za bezchybné a z nich vychází při stanovení pomůcek. Pokud měl správce daně za to, že údaje o nákupu motorek jsou bezchybné a že jím tvrzené zboží bylo bezesporu prodáno, mohl stanovit daň dokazováním a doměřit ji podle skutečných cen stanovených v daňové evidenci.

Podle § 98 odst. 3 d. ř. jsou pomůckami zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že použití poznatků z dokazování nelze považovat za nepřipustnou kombinaci způsobu stanovení daně dokazováním a pomůckami. Naopak jako pomůcka mají být primárně užity právě důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. S ohledem na skutečnost, že předmětem pochybností správce daně se stal až další osud žalobcem pořízeného zboží, nikoli jeho pořízení samotné, bylo zcela v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) d. ř. využití údajů o nákupech motorek. Tyto skutečnosti správce daně srozumitelně popsal v úředním záznamu ze dne 28. 6. 2013, č. j. 1113962/13/3109-05403-806351. Jelikož skutečnost, že předmětné motorky byly prodány, nevyplývala z dokazování, nýbrž se jednalo o toliko logickou dedukci správce daně, učiněnou po neprokázání skutkových tvrzení žalobce, mýlí se žalobce v tom, že bylo možné ponechat způsob stanovení daně dokazováním. Stejně tak bylo nezbytné jako pomůcku pro stanovení prodejní ceny předmětných 117 ks motorek použít metodu výpočtu průměrné prodejní ceny.

XI. „Logická úvaha“ správce daně

Dále žalobce namítal, že při stanovení daně vyšel správce daně „z logické úvahy, že pokud motorky na skladě již nejsou, přičemž nebylo prokázáno, že byly vráceny z důvodu reklamace a nebylo prokázáno, že v tvrzeném počtu byly zlikvidovány, pak byly prodány“. Jakkoliv je tato „logická úvaha“ zcestná, správce daně se ji nesnaží nijak podpořit logickými argumenty či důkazy a při stanovení daně vychází toliko ze své domněnky. Nevěrohodnost a neprůkaznost žalobcovy evidence jako celku pak správce daně staví na tom, že údajně nezaevidoval prodej motorek, resp. jejich vrácení v rámci reklamace. Ve skutečnosti však nebylo co evidovat, jelikož k prodeji motorek buď vůbec nedošlo (motorka zaslaná na dobírku nebyla vyzvednuta), nebo byly obratem vráceny (viz údaj o prodeji za 0 Kč). Naopak veškeré takto reklamované motorky byly řádně zachyceny ve skladové evidenci. Žalobce předložil věrohodnou evidenci pro daňové účely, o čemž svědčí i to, že si zaznamenával některé položky hodnotou 0 Kč, neboť se jednalo o případy odstoupení od smluv kupujícími a následnou povinnost žalobce navrátit kupujícímu plnou cenu. O vedení evidence zásob svědčí i to, že ke konci roku žalobce přecenil

hodnotu předmětných 117 ks motorek na 0 Kč, neboť taková byla jejich hodnota, a proto se je rozhodl zlikvidovat.

Dle judikatury správních soudů za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti blížícímu se realitě, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Takovými vadami však logická úvaha správce daně netrpí. Dospěl-li správce daně ke zjištění, že předmětné motorky byly pořízeny za účelem prodeje a fyzicky se nenacházejí na skladě, přičemž nebylo prokázáno tvrzení o jejich fyzické likvidaci, nelze nazvat domněnku prodeje těchto motorek zcestnou.

XII. Součinnost

Dále žalobce namítal, že žalovaný na str. 23 rozhodnutí nepravdivě uvádí, že „daňový subjekt neposkytl potřebnou součinnost...“

Uvedená námitka je lichá a cílí zjevně proti jinému než přezkoumávaným rozhodnutím (rozhodnutí ze dne 25. 9. 2014 ve věci DPH), neboť obě přezkoumávaná rozhodnutí mají 13, resp. 11 stran.

XIII. Nepřiměřenost pomůcek

Dále žalobce namítal, že použité pomůcky byly značně nepřiměřené. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ani ve svých předchozích vyjádřeních nikterak nezpochybnil výši příjmů žalobce jako takovou. Jeho zpochybnění výše příjmů vycházelo pouze z vyřazení jednoho řádku ze sestavy „POHYBY SKLADU“ a tím vypočtené ziskové marže. Je tedy naprosto nelogický postup správce daně, kdy – aniž by během předchozího řízení jakkoliv zpochybnil evidenci příjmů jako takovou – ji ve výše uvedeném úředním záznamu prohlásil za neúplnou. Navíc sám žalovaný na str. 24 napadeného rozhodnutí uvedl, že „v průběhu řízení nebyly ani odvolatelem ani správcem daně prokázány konkrétní prodeje motorek“ a tudíž si sám zpochybňuje svoji „logickou úvahu“ o prodeji motorek.

Uvedená námitka je rovněž lichá a cílí zjevně proti jinému než přezkoumávaným rozhodnutím (rozhodnutí ze dne 25. 9. 2014 ve věci DPH), neboť obě přezkoumávaná rozhodnutí mají 13, resp. 11 stran.

Lze se však plně ztotožnit s odkazem žalovaného na rozsudek NSS ze dne 6. 11. 2014, č. j. 9 Afs 85/2013-57, zdůrazňující, že stanovení daně podle pomůcek spočívá v kvalifikovaném odhadu, přičemž daňový subjekt může namítat nespolehlivost stanovené daně, a to jen jejího celkového výsledku, pouze tehdy, pokud správce daně použil k jejímu stanovení zcela nepřiměřené pomůcky, tj. dopustil se zjevného excesu. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daně spočívá na daňovém subjektu, který musí tvrdit

a prokázat, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. To však žalobce neučinil.

XIV. Zastírání faktického stanovení daně dokazováním

Dále žalobce namítal, že pokud správce daně celou evidenci žalobce a výpisy z jeho běžného účtu používá jako jedinou pomůcku při stanovení daně dle pomůcek, fakticky zastírá způsob stanovení daně dokazováním. Správce daně v úředním záznamu srozumitelně neuvádí, jaké konkrétní pomůcky při stanovení daně použil (kromě údajně neúplné evidence žalobce). Správce daně se ani nesnažil opatřit si nějaké další pomůcky, které by přispěly ke zvýšení spolehlivosti a správnosti stanovené daně, nepokusil se o srovnání s jinými daňovými subjekty, ale pouze vycházel z žalobcovy daňové evidence, která je dle prohlášení správce daně natolik pochybná, že na jejím základě nelze stanovit daň dokazováním. Celý úřední záznam tudíž spíše připomíná stanovení daně pomocí dokazování, přičemž žalobce fakticky nemá žádnou možnost, jak se bránit proti fabulacím správce daně.

S uvedenou námitkou se již krajský soud vypořádal v kapitole X.

XV. Nezohlednění výhody pro žalobce v rámci pomůcek

Závěrem žalobce namítal, že při použití pomůcek nebyla v rozporu s § 98 odst. 2 d. ř. brána v potaz okolnost, z níž pro žalobce vyplývají výhody. Správce daně pochybil, když neprovedl žalobcem navržené vypracování znaleckého posudku soudního znalce z oboru stavebnictví k prokázání poškození skladovacího prostoru zatékáním střechou do budovy na adrese X na podzim roku 2009, v jehož důsledku došlo ke vzniku škody na motorkách, což bylo ostatně potvrzeno i svědky M. M. a M. P.. Žalobce odkázal na závěry judikatury správních soudů o tom, že správní orgán je sice oprávněn rozhodnout, které z navržených důkazů provede, nicméně jako nepodstatný, nezpůsobilý nebo nadbytečný nelze odmítnout důkaz, jimiž mohou být v souvislosti s jinými důkazy prokázány skutečnosti podstatné pro rozhodnutí. Pokud i svědkové potvrdili, že likvidované motorky byly rezavé a dle jejich názoru neprodejné a tato skutečnost byla doložena fotografiemi – což ostatně ani sám správce daně nerozporoval, naopak uznal, že je to možné, nemohl správce daně nezohlednit tuto skutečnost, z níž vyplývají výhody pro žalobce při stanovení daně podle pomůcek, a naopak v rozporu se zjištěnými skutečnostmi vyjít z předpokladu, že motorky byly prodány za plnou cenu, ačkoli poškozené a zničené zboží za plnou cenu prodávat nelze.

S uvedenou námitkou krajský soud rovněž nesouhlasí, neboť žalobce považuje za zjištěnou tj. prokázanou, skutečnost, která v řízení prokázána nebyla, a to faktické znehodnocení právě předmětných 117 ks motorek pořízených žalobcem v letech 2009 a 2010.

Žalovaný se v napadených rozhodnutích konstatoval, že z dokladu ze dne 19. 3. 2012, o pořízení motorek žalobcem od jeho dodavatele M. O. z Německa vyplývá, že v letech 2009 a 2010 docházelo po vzájemné dohodě stran

k dodání zboží bez záruky. Žalovaný však současně uvedl, že nebyl prokázán druh a množství zboží, které mělo být dodáno ve zhoršené kvalitě, ani žalobce neprokázal, jak se tato zhoršená kvalita projevila v jeho příjmech při prodeji tohoto zboží, přičemž v daňové evidenci nebyla taková skutečnost nijak zaznamenána. Žalobce evidoval veškeré zboží, tj. i to, o němž následně tvrdil, že bylo poškozeno či zničeno již při dodání či v průběhu dopravy, v plné pořizovací ceně až do 31. 12. 2009, kdy zboží přecenil na 0 Kč a převedl do roku 2010. Ve skladové evidenci roku 2009 nebyly evidovány zlevněné motorky, či motorky demontované na náhradní díly. Žalobce rovněž neprokázal, že by motorky prodával za cenu odpovídající rozsahu jejich poškození. O výhodu ve smyslu § 98 odst. 2 d. ř. se tudíž jednat nemohlo.

Ve prospěch žalobce však správce daně a poté i žalovaný akceptovali skutečnost, že 5 motorek mohlo být při dopravě zničeno, a tudíž tyto ke zvýšení příjmů žalobce nepoužili.

Na základě výše uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Jelikož soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí ani vady řízení, které jeho vydání předcházelo, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

V Olomouci dne 11. dubna 2017

Za správnost vyhotovení:
Veronika Koutníková

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu