



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **K. H.**, K. 228, V. O., zastoupený Ing. Ludvíkem Rybářem, daňovým poradcem, U koupaliště 7, Letovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2015, č.j. 21044/15/5200-10422-702767,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhá vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 2.7.2015, č.j. 21044/15/5200-10422-702767, jakož i jemu předcházející dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem pro

Jihomoravský kraj, územní pracoviště Boskovice, dne 18.11.2014 pod č.j. 4056238/14/3007-50523-702328.

I. Podstata věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 2.7.2015, č.j. 21044/15/5200-10422-702767, zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště Boskovice, dne 18.11.2014 pod č.j. 4056238/14/3007-50523-702328, kterým byla žalobci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 98, § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 10.10.2014, č.j. 3710252/14/3007-05400-708483, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 91 650 Kč. Současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 18 330 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně, přestože k tomu byl výzvou ze dne 16.5.2014, č.j. 2312763/14/3007-05400-708483, vyzván (žalobce neprokázal, kolik kilogramů masa získal bouráním nakoupených živých jatečných zvířat, neboť neprováděl po porážce vážení a množství masa stanovoval koeficientem; žalobce dále neprokázal, že vedl řádnou evidenci zásob, a nedoložil ani stálý ceník). Správce daně dospěl k závěru, že neprokázané skutečnosti byly takového rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto stanovil daň podle pomůcek.

II. Shrnutí argumentace žalobce

Žalobce nesouhlasí se stanovením daně podle pomůcek a namítá, že se žalovaný nezabýval přiměřeností použitých pomůcek. Žalobce má za to, že nevedení skladové evidence neovlivnilo výši jeho příjmů, neboť žalobce nevede účetnictví a správci daně řádně předložil přehled o příjmech a výdajích. Nevedení evidence zásob nemohlo způsobit pochybnosti o úplnosti zdanitelných příjmů, ale toliko mohlo ovlivnit výši daňově uznatelných nákladů. Žalobce uvádí, že jednotlivé zboží je označeno cenami, které je třeba operativně měnit (vlivem expirace či konkurence). Prodej za hotové je prováděn přes pokladnu a tržba je zaznamenána do evidence příjmů. Žalobce správci daně předložil řádnou a úplnou evidenci o příjmech a výdajích. Pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu mají být vážné a důvodné a správce daně musí „důvod pochyb prokázat“. Tak tomu v daném případě podle žalobce nebylo.

Žalobce dále polemizuje s výkladem § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů, který zaujal žalovaný, a domnívá se, že daň bylo možno stanovit dokazováním, neboť daňová evidence pro to byla dostatečná (ostatně ji správce daně použil jako pomůcku). Žalobce také namítá porušení zásady legitimního očekávání, neboť v roce 2003 probíhala daňová kontrola (i ve vztahu k inventarizaci majetku a závazků), při níž

správce daně žalobcem předloženou evidenci zásob shledal bez závad. Dále žalobce zpochybňuje postup správce daně, který za pomůcky osvědčil výdaje žalobce, přestože neosvědčil jeho příjmy. Žalobce nesouhlasí s tím, že správce daně zvolil jako srovnatelný subjekt osobu, která vede účetnictví. Podle žalobce byla tímto srovnatelným subjektem BETAS s.r.o., která měla v roce 2011 základ daně 278 000 Kč. Žalobce přitom nesouhlasí, že by měl dosáhnout výsledku o 719 000 Kč vyššího. Podle žalobce tak při použití pomůcek nebyla dodržena zásada přiměřenosti.

Žalobce dále namítá, že správce daně vymezil daňovou kontrolu při jejím zahájení tak, že jejím předmětem jsou podaná daňová přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 v rozsahu ověření plnění celkové daňové povinnosti. Podle žalobce tak měl správce daně kontrolovat, zda byla v daňových přiznáních uvedená daň zaplacená.

Žalobce shledává pochybení správce daně i v tom, že mu nesdělil „identitu srovnatelného subjektu“. Žalobce rovněž namítá, že rozhodnutí o stanovení daně podle § 98 daňového řádu nelze podřadit pod doměřovací řízení. Další nezákonnost spatřuje žalobce v tom, že správce daně zohlednil hodnotu žalobcem poskytnutých darů, zaplacené životní pojištění i slevu na poplatníka, aniž by tyto okolnosti označil za pomůcky. V daném případě tedy správce daně nesprávně kombinoval pomůcky a dokazování.

Žalobce navrhuje zrušit napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Shrnutí argumentace žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření se žalobou nesouhlasí, podrobně se vypořádává se stěžejními žalobními námitkami a odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené.

Žalobu navrhuje zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná (§ 78 odst. 7 s.ř.s.). Rozhodoval přitom bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Žalobce předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Domnívá se, že žalovaný rozhodnutí řádně neodůvodnil.

Takto obecně formulovanou námitkou se však soud může zabývat také jen v obecné rovině. Soudní řízení správní je totiž ovládáno dispoziční zásadou. Je tedy na žalobci, aby v podané žalobě nastavil referenční rámec přezkumu správního rozhodnutí, jímž je soud vázán (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005, č.j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/1996 Sb. NSS). Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2010, č.j. 4 As 3/2008 – 78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

Obecnou námitku nedostatečného odůvodnění přitom soud důvodnou neshledal. Z napadeného rozhodnutí je totiž v obecné rovině seznatelné, které skutečnosti vzal správní orgán za podklad svého rozhodnutí i jak se vypořádal s námitkami žalobce, podle které právní normy rozhodl i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.

Pokud žalobce namítá, že se žalovaný nedostatečně zabýval odvolací námitkou, že správce daně neuvedl důvod svých pochybností o úplnosti žalobcových příjmů, tak ani tu mu soud za pravdu nedává. Touto námitkou se žalovaný zabýval na str. 9 napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že důvodem pochybnosti správce daně byla skutečnost, že žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil skladovou evidenci vedenou podle § 7b zákona o daních z příjmů a současně prohlásil, že ztráty, k nimž při jeho podnikatelské činnosti dochází, nevyčísluje. Podle napadeného rozhodnutí byla dalším důvodem pochybnosti skutečnost, že žalobce nepředložil ceníky prodávaného zboží s tím, že se ceny mění „dvakrát, třikrát týdně“ a že poskytuje slevy, které neeviduje. Jak vyplývá dále z odůvodnění napadeného rozhodnutí, podle žalovaného správce daně tyto pochybnosti správně vyjádřil ve výzvě ze dne 16.5.2014. Takové posouzení považuje zdejší soud z hlediska přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí za zcela dostatečné. Napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.

Žalobce dále namítal, že správce daně neprokázal důvod pochyb ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu 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) daňového řádu 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.

V daném případě správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce po porážce maso neváží (toliko váhu získaného masa vypočítává prostřednictvím jím stanovených koeficientů), žalobce nedoložil stálý ceník (uvedl, že se ceny mění „dvakrát, třikrát týdně“). Právě uvedené skutečnosti, které žalobce výslovně potvrdil, byly dostatečnými pochybnostmi o tom, že žalobcem vedená evidence tržeb je vedena průkazně a správně. Nebyl-li doložen ceník ani konkrétní údaje o množství masa, které žalobce prodal, nelze záznamy o tržbách z prodeje považovat za věrohodné. Právě zjištěné považuje zdejší soud za dostatečné prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Následně správce daně zcela oprávněně vyzval žalobce k prokázání skutečného stavu zásob k 1.1. a k 31.12. zdaňovacího období a provedení ověření, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu zásob v daňové evidenci; k prokázání a doložení toho, kolik z konkrétního množství nakoupených živých jatečných zvířat získal kilogramů výrobního masa a kolik jednotlivých výsekových částí masa získal bouráním; k předložení skutečné spotřeby masa a ostatních surovin na výrobu uzenářských výrobků a k doložení prodejních cen v maloobchodní prodejně. Tím přešlo důkazní břemeno opět na žalobce. Ani tato námitka tak nebyla shledána důvodnou.

Dále žalobce namítal, že nebyly splněny podmínky pro to, aby byla daň stanovena podle pomůcek.

Podle § 98 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. (odst. 1) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odst. 2). Pomůckami jsou 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 (odst. 3).

Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které

v rámci daňové kontroly žalobce předložil a které nebyly zpochybněny. Správce daně tímto postupem usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě, a nemohou tak zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS).

Je-li daň stanovena podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2009, č.j. 1 Afs 6/2009-81, či ze dne 23.3.2007, č.j. 2 Afs 20/2006-90). Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně může odvolací orgán odstranit, a to jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek. V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně a odvolací správce daně je oprávněn prvostupňové rozhodnutí změnit (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 76/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Žalovanému ani správnímu soudu v řízení o žalobě přitom nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 128/2005-126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

Je třeba zdůraznit, že daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156 či ze dne 26.11.2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49).

Žalobce se domnívá, že veškeré zákonem stanovené daňové evidence vedl a správci daně předložil; nesouhlasí totiž s výkladem § 7b zákona o daních z příjmů, který zaujal žalovaný.

Podle § 7b zákona o daních z příjmů zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích (odst. 1). Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odst. 2). Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmů (odst. 4).

Z uvedeného plyne, že žalobce byl povinen vést evidenci i o majetku a závazcích. Pokud jde o obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci, tak ty stanoví § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Podle citovaných ustanovení se majetkem rozumí mj. zásoby (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).

Žalobce tedy byl povinen evidovat nejen příjmy a výdaje, nýbrž také vést evidenci o zásobách. Tuto evidenci byl přitom povinen vést průběžně (§ 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů), přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků měl provést k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů). Soud plně souhlasí se žalovaným v tom, že pokud § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů stanoví povinnost upravit základ daně o případné rozdíly při zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období, je zřejmé, že daňový subjekt zjištěný skutečný stav (mj. zásob) porovná s průběžně vedenou evidencí (mj. zásob). Nelze tedy souhlasit se žalobcem v tom, že nemusí vést průběžnou evidenci stavu zásob, ale že postačí, pokud provede zjištění skutečného stavu zásob na konci roku.

Žalobce tedy pochybil, pokud neprovedl porovnání skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provedené k poslednímu dni zdaňovacího období s evidencí stavu zásob. Daňová evidence tedy nebyla vedena v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce tedy nedoložil, kolik kilogramů výsekového masa skutečně při bourání jatečných zvířat získal (tj. nedoložil množství zboží, které prodal), neboť jeho výpočty na základě koeficientů jsou toliko orientační. Ostatně i samotný žalobce v listinách doložených k výzvě správce daně uvádí množství prodaného masa toliko „zhruba“ (uvádí ho totiž slovy „cca“ či „asi“). Pokud jde o ceny prodávaného zboží, tak žalobce sice ceník k výzvě správce daně doložil, současně však uvedl, že ceník nemá a že ceny mění „dvakrát, třikrát týdně“. Předložený ceník tedy nelze považovat za řádný. Dovolává-li se žalobce potřeby ceny operativně měnit, jistě tak mohl postupovat a řádně vedený ceník uzpůsobovat aktuálním požadavkům.

Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že nevedení řádné evidence stavu zásob nemohlo způsobit pochybnosti o úplnosti zdanitelných příjmů. Není-li vedena řádná evidence stavu zásob (mj. masa, které je prodáváno), nelze ověřit, zda žalobcem evidované příjmy odpovídají skutečným příjmům za prodané zboží. Jinak řečeno, není průkazně stanoveno, kolik masa žalobce bouráním získal a kolik tedy prodal. Řádné nevedení evidence zásob se tak vztahuje primárně k příjmům žalobce a nikoli k jeho výdajům.

Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že daň mohla být stanovena dokazováním. Žalobce nevedl řádnou evidenci zásob podle § 7b zákona o daních z příjmů, nedoložil množství zboží, které prodal, a v důsledku toho nelze stanovit daň na základě dokazování. Podmínky pro stanovení daně dle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny.

Pokud žalobce namítá, že správce daně pochybil, jestliže mu nesdělil identitu srovnatelného subjektu, nelze s ním souhlasit. Jak správně uvádí žalovaný, poskytnutí těchto údajů brání povinnost mlčenlivosti zakotvená v § 52 daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení jsou úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Správce daně tedy nemohl sdělit žalobci identitu srovnatelného subjektu, neboť by tím žalobci poskytl i hospodářské výsledky tohoto subjektu.

Na právě uvedeném nic nemění ani to, že se jedná o údaj, který je obsažen i v žalobcově spisu. Nachází se totiž ve vyhledávací části spisu, kam žalobce nemá přístup. Podle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu (žalobci) by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu (srovnatelného subjektu).

Soud neshledal ani žádné pochybení v tom, že správce daně posuzoval jako srovnatelný subjekt osobu, která vede účetnictví. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.12.2011, č.j. 7 Afs 35/2011-75, mají-li být pomůcky, které správce daně použije ke stanovení daně, založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se žalobcem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.

V daném případě správce daně jako srovnatelný subjekt použil subjekt, který působí ve shodném oboru jako žalobce, provádí porážku nakoupeného živého dobytka,

vyrábí vlastní uzenářské výrobky a provozuje prodejnu (shodně jako žalobce) a nachází se i v přiměřené geografické blízkosti k žalobci. Jak vyplynulo ze str. 7 napadeného rozhodnutí, správce daně i žalovaný se vedením účetnictví řádně vypořádali (správce daně „výchozí základnu vytvořil převedením daňové evidence na účetnictví“). Ostatně žalobce vůbec neuvádí, v čem by mu měla být okolnost, že srovnatelný subjekt vede účetnictví, k tíži. Soud tedy neshledal, že by správce daně, resp. žalovaný při volbě srovnatelného subjektu jakkoli pochybil.

Žalobci nelze dát zapravdu ani v tom, že daň byla stanovena zároveň na základě pomůcek i dokazováním, a to již s odkazem na § 98 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. V daném případě tedy správce daně nepochybil, pokud při stanovení daně podle pomůcek zohlednil žalobcem poskytnuté dary, životní pojištění i slevu na dani na poplatníka jako okolnosti ve prospěch žalobce (str. 5 dodatečného platebního výměru), aniž by je jako pomůcky označil. Takový postup je zcela v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu. Není tak důvodná námitka, že daň žalobce byla stanovena současně na základě pomůcek i dokazováním. Daň byla stanovena na základě pomůcek.

Shledává-li žalobce pochybení v tom, že správce daně osvědčil za pomůcky výdaje žalobce, přestože neosvědčil jeho příjmy, tak ani v tom mu soud zapravdu nedává. Předpokladem pro stanovení daně pomocí pomůcek je zejména jejich spolehlivost, a proto se správce daně může v rámci výběru pomůcek opřít i o skutečnosti, jež daňový subjekt doloží v rámci daňové kontroly. Takový postup je zcela v souladu s hlavní zásadou daňového řízení, kterou je správné zjištění a stanovení daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daň byla stanovena na základě pomůcek, které umožnily správci daně daň spolehlivě zjistit, a byly do nich zahrnuty i žalobcem doložené údaje týkající se jeho uskutečněných výdajů (na rozdíl od tvrzených příjmů, které pro svoji neprůkaznost použity být nemohly). Vzhledem k tomu, že tyto údaje (o výdajích) nebyly samy o sobě způsobilé k vyměření daně dokazováním, byly použity jako pomůcky, neboť umožnily správci daně lépe zachytit ekonomickou realitu žalobce nežli údaje zjištěné od jiných srovnatelných daňových subjektů. Tento postup naopak spíše přispívá k závěru ohledně spolehlivosti pomůcek použitých v případě žalobce. Ani tato námitka tedy není důvodná.

Se žalobcem nelze souhlasit ani v tom, že by se žalovaný nezabýval přiměřeností pomůcek. Touto otázkou se žalovaný zabýval mj. na str. 14 napadeného rozhodnutí, kde poukázal na to, že je primárně na žalobci, aby nepřiměřenost stanovené daně podle pomůcek namítal, resp. aby uvedl, z jakého důvodu shledává stanovenou daň zcela nepřiměřenou a své tvrzení doložit odpovídajícími důkazními prostředky. To však žalobce neučinil.

Jak je již uvedeno výše, daňový subjekt je povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Námitkami daňového subjektu tak lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2007, č.j. 9 Afs 28/2007-156 či ze dne 26.11.2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49).

V daném případě žalobce v daňovém přiznání uvedl příjmy ve výši cca 8,74 mil. Kč a výdaje cca 8,69 mil. Kč. Správce daně pak příjmy podle pomůcek stanovil na cca 9,69 mil. Kč a daň na 91 650 Kč.

Pokud žalobce v žalobě nepřiměřenost stanovené daně spatřuje v tom, že by měl podle žalovaného dosáhnout hospodářského výsledku o 719 tisíc vyššího než BETAS s.r.o., tak to samo o sobě nepřiměřenost stanovené daně nezpůsobuje. Pouhé tvrzení žalobce, že nemohl dosáhnout konkrétního hospodářského výsledku (být několikrát vyššího než určitá společnost), ještě neznamená, že tomu tak nemohlo být. To samé je pak třeba uvést i ve vztahu k žalobcovu tvrzení, že 50 % obchodní přírážka je v dané lokalitě zcela nepřiměřená.

Navíc je třeba připomenout, že k tomu, aby mohl žalobce úspěšně zpochybnit závěr správce daně při stanovení daně pomocí pomůcek, je třeba, aby prokázal zjevnou nepřiměřenost stanovené daně (tj. nepřiměřenost natolik velkou, že je daň stanovená pomůckami excesem). Ničemu takovému však žalobcem tvrzené skutečnosti nenasvědčují, natož aby žalobce zjevnou nepřiměřenost prokázal. Naopak soud shledává stanovenou daň přiměřenou (a to i s ohledem na výši příjmů a výdajů, kterou uvedl žalobce v daňovém přiznání) a způsob stanovení daně, který je zevrubně v napadeném rozhodnutí popsán, za správný a zákonný. Použitý ukazatel rentability nákladů, zjištěný mj. i u několika dalších subjektů zabývajících se obdobnou činností jako žalobce, považuje soud za logický a správný. Není přitom rozhodné, zda žalobce skutečně hospodářského výsledku, který mu prostřednictvím pomůcek správce daně přisoudil, dosáhl, ale že takového výsledku dosáhnout mohl (tomu nasvědčují právě výsledky vybraných subjektů). Žalobcem navrhovaný důkaz znalecký posudkem by tedy nemohl zjevnou nepřiměřenost stanovené daně prokázat.

Pokud žalobce namítá, že takový postup je nespravedlivý, je třeba uvést, že institut daní lze obecně vnímat jako nespravedlivý. Nic to však nemění na tom, že se jedná o institut zákonný. V daném případě byla navíc daň stanovena podle pomůcek. Takto stanovená daň není nikdy přesná. Stanovení daně prostřednictvím pomůcek předchází liknavost daňového subjektu ohledně předložení vlastních důkazních prostředků pro správné vyměření či doměření daně. Přirozeně pak stanovení daně

podle pomůcek nemůže s naprostou přesností zobrazit ekonomickou realitu daňového subjektu. Je to tedy žalobce, kdo svým konáním (či nekonáním) způsobil, že daň nemohla být stanovena dokazováním, a kdo tak musí nést následky s tím spojené, mj. právě i to, že je daň stanovena *de facto* odhadem, a mnohdy ve výši, která přesně neodpovídá žalobcově představě.

Namítá-li žalobce, že s ohledem na vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly při jejím zahájení, měl správce daně kontrolovat to, zda v daňových přiznáních uvedená daň byla zaplacená, nemůže s ním soud souhlasit. Bylo-li uvedeno, že předmětem zahajované daňové kontroly jsou podaná daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 a 2012 v rozsahu ověření plnění celkové daňové povinnosti, je zřejmé, že správce daně měl při daňové kontrole prověřovat, zda žalobcem v daňových přiznáních za rozhodné období uvedená celková daňová povinnost je stanovena správně. Správce daně tedy měl plné právo v takto vymezené daňové kontrole prověřovat i okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Soudu ostatně není zřejmé, co jiného by také správce daně měl prověřovat. Domnívá-li se žalobce, že snad toliko to, zda v daňových přiznáních uvedená daň byla zaplacená, tak k tomu nebylo potřeba zahajovat daňovou kontrolu. Tuto námitku tedy soud rovněž neshledal důvodnou.

Soud nemohl žalobci přisvědčit ani v tom, že byla porušena zásada legitimního očekávání. Dovolává-li se žalobce toho, že v roce 2003 probíhala daňová kontrola, která žalobcem vedenou evidenci shledala souladnou se zákonem, tak je třeba zdůraznit, že se jednalo o jedinou daňovou kontrolu, která navíc probíhala za odlišné právní úpravy. Na základě takové daňové kontroly, byť by při ní správce daně skutečně shledal žalobcem vedené evidence zákonnými, by nemohl žalobce legitimně očekávat, že jím vedené evidence jsou souladné i s § 7b zákona o daních z příjmů, který v době uskutečnění daňové kontroly v roce 2003 ještě nebyl platný ani účinný. Navíc jediná daňová kontrola legitimní očekávání založit nemůže (k tomu je třeba vždy správní praxe dlouhodobě).

Namítá-li žalobce, že rozhodnutí o stanovení daně podle § 98 daňového řádu nelze podřadit pod doměřovací řízení, nemůže s ním soud souhlasit.

Podle § 143 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejímu doměření na překážku (odst. 1). Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě (odst. 2). K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo

daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2 daňového řádu (odst. 3).

V daném případě byla daň doměřena z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly. Požadavky § 143 daňového řádu pro doměření daně tak byly naplněny. Skutečnost, že k doměření daně nedošlo na základě dokazování ale podle pomůcek, na to nemá žádný vliv.

Pokud jde o námitku týkající se podnětu na podezření z trestného činu krácení daně, tak ta mívá předmět daného řízení. Otázka, zda bylo či nebylo vedeno se žalobcem i trestní řízení, případně zda měl správce daně dostatečné indicie k podání podnětu, je pro dané řízení nepodstatná. Je totiž třeba odlišovat trestněprávní rovinu žalobcovy činnosti, kterou posuzují orgány činné v trestním řízení, a rovinu „finančněprávní“, v rámci níž je žalobci doměřována daň. I když tedy žalobce za určitou aktivitu není potrestán na základě předpisů trestního práva, neznamená to, že mu nemůže správce daně v téže situaci doměřit daň.

V. Závěr

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

P o u č e n í :

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). Připadne-li

poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Brně dne 2.6.2017

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu