



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **O. M.**, zastoupeného Ing. M. P., daňovým poradcem se sídlem X, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2014 č.j. 32825/14/5200-20442-700225, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10.12.2014 č.j. 32825/14/5200-20442-700225 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 13.200 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. M. P., daňového poradce se sídlem X.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2014 č.j. 32825/14/5200-20442-700225, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13.4.2011 č.j. 46891/11/376920806066, č.j. 46922/11/376920806066, č.j. 46930/11/376920806066, č.j. 46940/11/376920806066, č.j. 46968/11/376920806066, č.j. 47088/11/376920806066, č.j. 47089/11/376920806066, č.j. 47095/11/376920806066, č.j. 7102/11/3769208

06066 a č.j. 46832/11/376920806066, kterými byly žalobci dodatečně vyměřeny za použití pomůcek daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005, 1.-4. čtvrtletí 2006 a 1.-4. čtvrtletí 2007.

V podané žalobě žalobce namítl:

I. V první části žaloby žalobce zopakoval žalobní námitky, které vznesl již vůči předchozímu rozhodnutí žalovaného, které bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2012-43, který nabyl právní moci dne 13.3.2014, což ostatně žalobce výslovně uvedl na str. 2 podané žaloby. Tyto opakující se žalobní námitky byly rozvedeny na str. 3-14 podané žaloby v následujících žalobních bodech:

- 1) Na rozdíl mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty (dále jen DPH) žalobce dovodil obtížnost použití stanovení základu daně a daně podle pomůcek v případě DPH s tím, že pomůcky v případě DPH je nutno užít správně a transparentně. Podle žalobce je u DPH nutno pregnantně stanovit, která zdanitelná plnění na vstupu nelze stanovit dokazováním a která uskutečněná plnění není možno stanovit dokazováním. Takové vymezení ve zprávách o daňové kontrole (dále jen ZDK) v posuzovaných případech zcela absentuje. Proto považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
- 2) Přejít na pomůcky byl vystaven pouze na tvrzení, že žalobce neprokázal příjmy za dobírky zboží vybírané na poště, aniž by bylo prokázáno krácení tržeb z těchto dobírek. Krácení tržeb je tak jen domněnka správce daně. Žalobce navrhl opětovně výpovědi svědků. V prvním odvolacím řízení žalovaný jednoznačně konstatoval, že žalobcova marže nebyla zpochybněna. Přesto v dalším řízení byly marže zvýšeny na dvojnásobek, ačkoliv žalovaný nepravdivě tvrdí v napadeném rozhodnutí, že filozofie výpočtu daně nebyla změněna. Tím bylo žalobci odepráno právo na spravedlivý proces a porušena zásada dvojinstančnosti řízení.
- 3) Nebylo prokázáno, že zjištění správce daně (neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely) mělo takovou intenzitu, že by zpochybňovalo celou evidenci o DPH. V případě DPH je klíčová evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a nikoliv evidence tržeb, jak uvádí žalovaný. Jelikož evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění DPH odpovídá zákonným požadavkům, neměl žalovaný u DPH důvod k přechodu na pomůcky.
- 4) , 5) Žalobce vymezil dva důvody nesprávného způsobu výpočtu DPH, kdy správce daně především nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, ze kterých vyplývají pro žalobce výhody, i když jím nebyly uplatněny. Doměřením prvního roku na pomůcky se nutně musí změnit počáteční stavy roku následujícího, což musí znamenat jinou výši pomůcek pro tento rok a jiný konečný stav tohoto roku. Proto jsou výpočty v tabulce 7 protokolu č.j. 27811/11/376930806266 ze dne 23.3.2011 nesprávné. Žalovaný porušil ust. § 98 odst. 2 zákona č. 280/2006 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Druhý důvod nesprávného způsobu výpočtu DPH pak žalobce shledal v použité metodě stanovení daně pomůckami, kterou označil za metodu logicky chybnou z důvodů podrobně popsanych v tomto žalobním bodě.

6) Žalovaný neprokázal, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Ve správním spise není uvedeno, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a z jakého důvodu není možno stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný také nepřihlédl k žádným výhodám pro poplatníka, jak mu ukládá zákon.

7) Žalobce namítl nedostatečnou reprezentativnost vzorku srovnatelných subjektů, když správce daně vybral pro srovnání pouze dva subjekty. Výběr srovnatelného subjektu musí být racionální, a proto musí pocházet ze středu většího vzorku dat. Žalovaný sice tvrdí, že vycházel z porovnání více subjektů se stejným sortimentem a následně výběr zúžil na dva vybrané daňové subjekty, ale tato úvaha není nijak přezkoumatelná, ani to, kolik subjektů celkem správce daně srovnával, kolik jich bylo vyřazeno a proč. Podle žalobce taková správní úvaha nemůže obstát.

8) až 11) Vybrané subjekty, podle nichž byly stanoveny pomůcky, jsou nesrovnatelné, neboť obchodují s jiným sortimentem, u kterého se dosahuje jiná, vyšší marže, než je tomu u žalobce. Žalobce zdůraznil, že se specializuje na prodej raketového zboží a sportovní prodejny s univerzálním sortimentem mají jiné marže než relativně specializovaný obchod žalobce. V úředním záznamu ze dne 11.9.2009 č.j. 61858/09/376930806266 je uvedeno, že srovnávané subjekty prodávají stejný sortiment zboží (sportovní zboží). V tom je ovšem rozdíl, protože žalobce prodává raketové zboží a má tedy zcela jiné marže. Nepřezkoumatelný je nejen výběr subjektů, ale i kritéria jejich srovnatelnosti, když na výši marže mají vliv i externí podmínky (podnikání ve vlastním domě či v nájmu, existence skladů zboží, výdaje na reklamu, platy zaměstnanců ad.). V tomto rozsahu není správní úvaha o výběru porovnávaných subjektů přezkoumatelná. Podle žalobce daňové subjekty A) a B) vybrané jako srovnatelné pro tvorbu pomůcek v roce 2009 a daňové subjekty A) a B) vybrané jako srovnatelné pro tvorbu pomůcek v roce 2011 jsou subjekty zcela odlišné. V tom žalobce spatřuje zásadní vadu řízení.

12) Žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, zejména: jaké důkazy má žalovaný o krácení tržeb, konkretizace důvodů opětovného použití pomůcek s popisem konkrétních příčin a následků, v druhém doměření byly zpochybněny marže žalobce a nahrazeny jinými, konkretizace parametrů srovnání a stejně tak odlišností mezi žalobcem a srovnatelnými subjekty, nadregionální charakter marže v případě e-shopů.

II. V další části žaloby žalobce vyjádřil polemiku s argumentací, na níž Krajský soud v Ostravě vystavěl odůvodnění předchozího zrušujícího rozsudku (sp. zn. 22Af 2/2012) s tím, že jelikož byl žalobce v této předešlé věci úspěšný, nebyl důvod a ani možnost podat kasační stížnost, nicméně žalobce s některými argumenty soudu nesouhlasí, a proto nově uplatnil žalobní body, jež se vztahují ke konkrétním pasážím odůvodnění předchozího rozsudku (str. 15-18 žaloby).

III. V další části žaloby žalobce vnesl žalobní body, jež se vztahují k dalšímu řízení, které proběhlo poté, co krajský soud rozsudkem ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2012-43 zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného. Žalobce je vymezil takto:

- 1) Žalobce brojí proti listině ze dne 3.9.2014 č.j. 23176/14/5000-14102-711138 označené seznámení se zjištěnými skutečnostmi, z níž plyne, že správce daně

provedl u vybraných subjektů „A“ a „B“ místní šetření ve dnech 4.8. a 7.8.2014, v jehož rámci se dotazoval na skutečnosti z let 2005-2007 a vhodně volenými otázkami dosáhl zjištění, že v uvedeném období byly subjekty „srovnatelnými“ s žalobcem a že je tedy jakožto subjekty srovnatelné za účelem stanovení daně podle pomůcek vybral správně. Žalobce poukázal na to, že daňové doklady a listiny z uvedených let již tyto daňové subjekty zcela jistě neměly uloženy, neboť jejich povinnost je uchovávat zanikla. Správce daně tudíž nemohl provádět dokazování na konkrétních dokladech a listinách, ale pouze s těmito subjekty „pohovořil“. Fakticky tudíž nešlo o místní šetření podle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Uvedený úkon nemohl být ani výsledkem svědka, protože by takovému úkonu musel být žalobce přítomen, aby mohl realizovat svá procesní práva dle ust. § 96 odst. 5 daňového řádu. Podle žalobce nemohlo jít ani o podání vysvětlení, neboť takovýto úkon nelze brát jako důkaz (§ 79 odst. 3 daňového řádu). Na základě uvedeného má žalobce za to, že žalovaný neprokázal, že subjekty „A“ a „B“ byly v předmětných obdobích roku 2005-2007 srovnatelné. Jeho postup prokazuje, že v roce 2011, kdy stanovil pomůcky, nevěděl o těchto subjektech potřebné informace, které musel zjišťovat až nyní.

- 2) Žalobce namítl, že ani jeden ze subjektů není srovnatelný. Žalovaný se s touto odvolací námitkou vypořádal velmi povrchně. Neuvedl, která kritéria konkrétně posuzoval, která z nich vzal za podstatná a která nikoliv a proč. Správní úvaha na toto téma absolutně chybí a rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Žalobce poukázal na judikaturu správních soudů vztahující se ke správní úvaze, např. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) sp. zn. 7As 46/2006, 3Afs 21/2003, 9As 3/2009, 2Afs 62/2011. Dále žalobce namítl, že mu zůstaly utajeny důležité informace, když žalovaný zcela bezdůvodně zatajil identitu srovnatelných subjektů a neumožnil žalobci, aby se účastnil jejich výsledků a mohl klást otázky. Podle žalobce byly zcela nedostatečně vymezeny znaky shodnosti a navrhl, aby žalovaný doložil sestavu všech prodejců raketového zboží v obvodu působnosti správce daně I. stupně, ve které budou údaje: DIČ, celková hodnota ÚZP za rok 2005-2007 atd. Tímto postupem mohou být vybrány srovnatelné subjekty.
- 3) Žalovaný nesplnil povinnost přihlídnout ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Správní orgány obou stupňů dosud neuvedly, které konkrétní výhody zohlednili a že jiné nezjistili. Poprvé tak činí až v napadeném rozhodnutí. Podle žalobce mělo být jako výhoda zohledněno snížení objemu prodaného zboží o stav skladu na konci roku (původní žaloba část III., bod D). Stejně tak měl být jako výhoda snížen objem doměřených tržeb nejméně o tuto hodnotu (také část III. bod D a také E původní žaloby). Minimálně tyto uvedené konkrétní a reálné výhody měl žalovaný uplatnit a zejména učinit nějakou správní úvahu, a to i o těch ostatních.
- 4) Žalobce namítl prekluzi nároku na doměření daně, když s ohledem na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) a k němu se vztahující judikaturu, bylo nezbytné, aby daňová kontrola zahájená dne 20.8.2008 skončila pravomocným vyměřením daně ve lhůtě do 31.12.2011. Žalobce nesdílí názor žalovaného na aplikaci ust. § 264 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný aplikoval nejprve ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, ovšem podle žalobce čistě účelově, aby si zajistil dostatek času na změnu nebo opravu svého rozhodnutí a zachránil věc před prekluzí. Účelová jednání jsou zneužitím práva a nemají požívat soudní ochrany. Žalobce namítl nesprávný výklad retroaktivity ust. § 264 odst. 4 daňového řádu, když pro prekluzi je nutno používat pravidla platná v okamžiku zahájení řízení a není možné na běh

prekluzivní lhůty vztahovat instituty, které v době zahájení řízení v právním řádu neexistovaly. Žalobce poukázal na usnesení NSS č.j. 4Afs 105/2014-38.

Žalovaný ve vyjádření odkázal prvotně v souvislosti s I. částí žaloby na zásadu legitimního očekávání a zásadu vázanosti právním názorem vysloveným soudem, kdy totožné námitky žalobce byly v zásadní míře vypořádány Krajským soudem v Ostravě již předchozím rozsudkem ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2012-43. Dále žalovaný rozvedl, že v souvislosti s vydáním nyní napadeného rozhodnutí postupoval zcela v souladu s právním názorem krajského soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku a doplnil především správní úvahu ve věci srovnatelnosti vybraných daňových subjektů, které předcházelo doplnění odvolacího řízení provedením místních šetření u srovnatelných daňových subjektů, s jehož výsledky byl žalobce seznámen v souladu s daňovým řádem. Žalovaný poukázal na str. 4-7 napadeného rozhodnutí, kde podrobně odůvodnil své právní závěry. Dále žalovaný zdůraznil, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné, ať již jde o přiměřenost výběru použitých pomůcek či vypořádání se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný vyjádřil nesouhlas s námitkou nepřezkoumatelného výběru kritérií, když má za to, že na str. 4 napadeného rozhodnutí zcela explicitně vyjmenovává kritéria, která považuje za stěžejní a přezkoumatelným způsobem je také vyhodnotil. K námitce nesplnění povinnosti přihlídnout ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, žalovaný uvedl, že v případě DPH stanovené na základě pomůcek je nezbytné zohlednit odpočty daně tak, aby se tato co nejvíce přiblížila realitě. Nárokové odpočty pak představují nepominutelnou skutečnost, ze které vyplývají výhody pro daňový subjekt, k níž správce daně přihlíží z úřední povinnosti. Správní orgány obou stupňů tento fakt při stanovení daně dozajista zohlednili. Žalovaný zdůraznil, že není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou ani provádět dokazování. Je však nutné, aby byla ze správního spisu zřejmá úvaha správce daně, zda mohl některé výhody zohlednit či nikoli (viz rozsudek NSS ze dne 29.3.2007 č.j. 5Afs 162/2006-114) podle žalovaného bylo této povinnosti plně vyhověno a v podrobnostech odkázal na postupovaný spisový materiál. Ohledně metodiky výpočtu DPH žalovaný odkázal na str. 7 napadeného rozhodnutí a upřesnil, že při stanovení DPH na základě pomůcek je zřejmé, že správce daně vycházel z žalobcem vykázaných hodnot o nakoupeném sportovním zboží v letech 2005-2007, které byly upraveny o hodnoty zásob zboží na začátku a konci účetních období, resp. následně porovnány s výší předpokládaných příjmů, které byly vypočteny na základě zjištěné průběžné obchodní přírážky, jakožto správcem daně zjištěné pomůcky, za jednotlivé uvedené roky. Tímto postupem stanovil správce daně dílčí částky, které odpovídaly základům DPH v uvedených zdaňovacích obdobích. Nelze tedy pochybovat o stanovení základů daně v souladu s ust. § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH). Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění - dále jen s.ř.s. a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).”

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že pracovníci správce daně provedli u žalobce daňovou kontrolu na DPH, kterou bylo zjištěno, že žalobce

ve sledovaném období provozoval kamenný obchod a e-shop zaměřený na prodej sportovního zboží. Součástí předložených dokladů ke kontrole nebyly složenky typu „C“ (dobírkové platby za zboží prodávané prostřednictvím e-shopů) a k dotazu správce daně žalobce uvedl, že všechny přijaté platby za dobírky jsou součástí tržeb v hotovosti v příslušných obdobích. K vedení evidence tržeb, ke stanovování cen, k provádění přeceňování zboží a k provádění fyzických inventur na konci roku žalobce uvedl (protokol ze dne 15.10.2008), že z časových důvodů se platby nestíhaly dávat průběžně do pokladny, takže je tam dával vždy za určité časové období, ceny měl žalobce všude stejné, jen v e-shopu jsou u některých druhů zboží jiné, zachycené v evidenci prodejních cen s tím, že vyššími cenami za dobírky, než jsou ceny v kamenném obchodě, chtěl motivovat zákazníky, aby nakupovali v kamenném obchodě. Výzvou ze dne 11.11.2008 byl žalobce správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání k dani, především k prokázání zdanění příjmů za dobírky zboží, k prokázání cen zboží v kamenném obchodě i v internetovém obchodě a prokázání konkrétních příjmů za dobírky i faktury v hotovosti v příslušné evidenci denních tržeb. K prokázání skutečností ohledně tržeb za dobírky navrhoval žalobce výslech svědků – svých zaměstnankyň. V průběhu dalšího řízení žalobce opakovaně uváděl, že všechny přijaté peníze za dobírky průběžně a bez výjimky vkládal do tržeb a z těchto byla vždy odvedena DPH v příslušném období. Nepovažoval za nutné doklady archivovat. Výslechnuté svědkyně Z. K. a Ž. A. uvedly, že znají pouze skutečnosti týkající se kamenného obchodu. Ačkoliv tvrdily, že žalobce zahrnoval veškeré příjmy za dobírky do denních tržeb, správce daně vyhodnotil, že o této skutečnosti nemohly mít přehled. Správce daně dospěl k závěru, že evidence pro daňové účely podle § 100 ZDPH nelze považovat za úplné a průkazné, když žalobce neprokázal, že zahrnul do evidence veškerá zdanitelná plnění (§ 100 odst. 1 ZDPH), a proto nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednávána 17.7.2009 a dne 14.9.2009 byl seznámen s úředním záznamem o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Dne 7.10.2009 byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci správcem daně dodatečně vyměřena DPH za použití pomůcek. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný přípisem ze dne 5.5.2010 vrátil spisy s odvoláním zpět správci daně s tím, že správce daně vyhověl částečně odvolání žalobce, když mu v rámci aplikace ust. § 46 odst. 3 ZDPH přihlédne ke všem zjištěným skutečnostem a přiměřeně sníží výši stanovené daně. V tomto sdělení žalovaný dále uvedl, že správce daně oprávněně přešel při stanovení daně do režimu pomůcek, avšak způsob, jakým byly pomůcky použity, je nepřezkoumatelný a nepřiměřený, když nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence žalobce u příjmů bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu u příjmů z dobírek. Dále žalovaný konstatoval, že z obsahu podkladů pro výběr pomůcek nelze zjistit, zda subjekt, s nímž bylo provedeno srovnání, je skutečně srovnatelným s odvolatelem, a proto nelze ani posoudit správnost závěrů správce daně. Žalovaný poukázal na judikaturu vztahující se ke srovnatelnosti zvolené pomůcky, a to rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9.9.2009 č.j. 22Ca 349/2008-80 a nález Ústavního soudu ze dne 28.3.2006 sp. zn. IV ÚS 359/05. Správce daně v dalším řízení prováděl nová zjištění u tzv. obdobných daňových subjektů, kteří provozují prodej sportovního zboží jak formou e-shopů tak v kamenném obchodě a na základě odpovědí požádaných správců daně vybral dva srovnatelné subjekty, a to daňový subjekt „A“, který provozoval obdobnou činnost jako žalobce a daňový subjekt „B“ k doplnění údajů o nákupu a prodeji zboží přes e-shop, protože tato činnost byla u daňového subjektu

„A“ realizována v menším objemu než u žalobce. Z údajů těchto dvou srovnatelných subjektů byla vypočtena průměrná obchodní přírážka, která byla následně porovnána s obchodní přírážkou žalobce, a pak na základě rozdílů obchodních přírážek byly vyčísleny chybějící příjmy za uskutečněná zdanitelná plnění u žalobce. S výpočtem daňové povinnosti podle pomůcek byl zástupce žalobce seznámen v protokolu ze dne 23.3.2011 a písemně se k němu vyjádřil podáním ze dne 7.4.2011, v němž uvedl, že mu nejsou známy důvody, pro které správce daně považuje vybrané subjekty za srovnatelné, neboť v podkladech, s nimiž byl seznámen, není popsáno, v jakých konkrétních podmínkách subjekty podnikají (rozloha prodejny, struktura prodávaného sortimentu, v jakých poměrech bylo zboží prodáváno v maloobchodě, velkoobchodě, jaké množství bylo prodáno v e-shopu). Dále žalobce uvedl, že marže jsou na jednotlivých druhích zboží velmi odlišné a je proto důležité, zda vybrané subjekty mají stejnou strukturu prodeje jako žalobce. Rovněž není zřejmé, zda správce daně posoudil jako srovnatelné i další skutečnosti, jako jsou rodinné poměry, výše kapitálu, výše režijních nákladů, výše nákladů na platy zaměstnanců, nákladů na reklamu a dalších skutečností. Vyjádřil také nesouhlas s nově stanovenými maržemi, které považuje za nepřijatelné, když nevystihují realitu. Správce daně vydal k vyjádření žalobce sdělení ze dne 11.4.2011, v němž pod bodem 3. uvedl, že správce daně vyhledával obdobné daňové subjekty, tj. podnikající fyzické osoby, které se zabývají prodejem sportovního zboží v kamenné prodejně i prostřednictvím e-shopů s obdobným obratem a čtvrtletní platbou DPH. Identifikace těchto subjektů a vyhodnocení jsou uvedeny v příslušném úředním záznamu. Dle protokolu o ústním jednání č.j. 27811/11/376930806266 sdělil správce daně zástupci žalobce, které subjekty vybral a z jakého důvodu. Dne 13.4.2011 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozím platebním výměrům. Proti tomuto rozhodnutí správce daně bylo opět podáno odvolání žalobce, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11.11.2011 č.j. 4948/11-1301-800439. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2012-37, který nabyl právní moci dne 13.3.2014. Současně byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správci daně I. stupně doplnit podklady pro rozhodnutí. Správce daně za tímto účelem provedl místní šetření u daňových subjektů „A“ a „B“. Žalovaný s výsledky doplněného odvolacího řízení seznámil žalobce a vyzval jej k vyjádření. Žalobce se vyjádřil písemným podáním ze dne 22.9.2014, v němž vyjádřil nesouhlas s výsledky doplněného dokazování. S těmito námitkami stejně jako s podaným odvoláním se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí.

Pokud jde o část žaloby I., v níž žalobce zopakoval žalobní námitky, které vznesl již vůči předchozímu rozhodnutí žalovaného zrušenému rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2012-43, krajský soud zde specifikované žalobní body [viz str. 2-3 tohoto rozsudku-body 1)-12)] považuje za vypořádané již svým předchozím rozsudkem. Krajský soud plně aprobuje názor žalovaného, že v předchozím rozsudku vyslovené právní závěry krajského soudu jsou závazné nejen pro účastníky řízení, ale také pro soud samotný. S ohledem na totožnost zjištění skutkového stavu, obsahu správních spisů a argumentace žalobce v této části žaloby soud plně setrvává na závěrech, které v předchozím rozsudku učinil ve vztahu k žalobním bodům 1, 2, 3, 6, 7.

První žalobní bod, v němž žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť není pregnantně stanoveno, která zdanitelná plnění na vstupu a která skutečně zdanitelná plnění není možno stanovit dokazováním, krajský soud důvodným neshledal. Ztotožňuje se s názorem žalovaného, že ve smyslu ust. § 31 odst. 5 ZSDP, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu správce daně stanovuje daňovou povinnost jako celek za konkrétní zdaňovací období a nikoliv na základě jednotlivých zdanitelných plnění, což je dovoditelné mimo jiné z ust. § 4 odst. 1 písm. n/, l/ a m/ ZDPH.

Druhý žalobní bod krajský soud rovněž neshledal důvodným, neboť se neztotožňuje s názorem žalobce, že mělo být správcem daně prokázáno krácení tržeb z dobírek. Žalobce tímto tvrzením v rozporu s platnou právní úpravou obrací důkazní břemeno, které spatřuje na straně správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP je to však daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce jako daňový subjekt byl povinen prokázat všechny skutečnosti, které uváděl v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tržby za dobírky nepochybně představovaly součást údajů uvedených v daňovém přiznání a navíc byl k jejich prokázání žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně vyzván. Naopak správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c/ ZSDP prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Správce daně v posuzované věci vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost daňové evidence žalobce zjištěním, že do ní nebyly zahrnuty evidence tržeb za dobírky. Sám žalobce v průběhu daňového řízení svou výpověď potvrdil, že evidenci dobírek nevedl, neboť to nepovažoval za důležité. Za této procesní situace bylo tedy naplněno ustanovení § 31 odst. 8 písm. c/ ZSDP. Povinnost správce daně prokázat krácení tržeb na platbách za dobírky nevyplývá z žádné jeho zákonné povinnosti. Pokud žalobce v další části tohoto žalobního bodu tvrdí, že v prvním odvolacím řízení žalovaný jednoznačně konstatoval, že žalobcova marže nebyla zpochybněna, má tím zřejmě na mysli vyjádření žalovaného ze dne 5.5.2010, jímž byla věc vrácena správci daně k dalšímu řízení, kde žalovaný mimo jiné na straně dva v odstavci třetím tohoto sdělení uvedl: *„Nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence odvolatele (ve výši 20 – 30 %) u příjmů bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu (cirka 50 %) u příjmů z dobírek“*. Tuto větu však krajský soud chápe odlišně od žalobce a v jeho interpretaci spatřuje pochybení. Větu je třeba vnímat v kontextu předchozího sdělení, v němž žalovaný kritizuje způsob, jakým byly použity správcem daně zvolené pomůcky, resp. jak byl proveden výpočet daňové povinnosti žalobce. V návaznosti na to vyslovil shora citovanou větu, že nelze připustit způsob, který použil správce daně, který u jedné části příjmů nezpochybnil marži žalobce a u příjmů z dobírek použil marži srovnatelného daňového subjektu. Citovanou větou žalovaný demonstruje nesprávnost postupu správce daně a nelze ji vnímat tak, že nezpochybňuje marži, kterou použil žalobce u svých příjmů. Důsledkem této výtky žalovaného ohledně výpočtu daně podle pomůcek pak bylo rozdílné stanovení marží v následném novém výpočtu daňové povinnosti. Se způsobem nového výpočtu byl žalobce prokazatelně seznámen (viz. protokol ze dne 23.3.2011). Nelze proto dospět k závěru, že tímto postupem bylo žalobci odepřeno právo na spravedlivý proces, včetně porušení zásady dvojinstančnosti řízení.

Krajský soud neshledal důvodným ani žalobním bod 3), v němž žalobce namítá, že neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely nemělo takovou intenzitu, aby zpochybnilo celou evidenci o DPH, zvláště když v případě této daně je klíčová evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a nikoliv evidence tržeb, jak uvádí žalovaný. Podle ust. § 100 odst. 1 ZDPH je plátce daně povinen vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Podle ust. § 36 téhož zákona je základem daně vše, co plátce daně jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Z uvedeného je zřejmé, že pro základ DPH je rozhodující nejen uskutečněné zdanitelné plnění, ale také obdržená úplata, případně úplata, která má být obdržena za toto uskutečněné zdanitelné plnění. Zpochybnění významu evidence tržeb pro základ DPH je proto podle názoru soudu nesprávné a účelové.

Nedůvodným shledal krajský soud také žalobní bod 6), v němž žalobce namítl, že ze správního spisu není zřejmé, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a z jakého důvodu není možno stanovit daň dokazováním. Obsahem zprávy o daňové kontrole (str. 17, pasáž psaná kurzívou) má krajský soud za prokázané, že správce daně výslovně vytkl žalobci porušení ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP) a ust. § 100 odst. 1 ZDPH a uvedl důvody, pro které nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí (str. 5 a násl.) se závěry správce daně I. stupně ztotožnil. Správní orgány obou stupňů dospěly k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP, správce daně proto nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, a proto byl v souladu s ust. § 31 odst. 5 ZSDP oprávněn přejít do režimu stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud má za to, že tato vyhodnocení správních orgánů jsou zcela dostačující pro určení, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a proč nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tato shrnutí jsou přitom zcela v souladu s průběhem celého daňového řízení, kdy žalobci bylo správcem daně opakovaně sdělováno, v čem je jeho daňová evidence podle názoru správce daně nedostatečná. Nemožnost prokázat výši tržeb za uskutečněné dobírky a přesnou cenovou evidenci v průběhu celého řízení uváděl i sám žalobce, když přiznal, že evidence nevedl buď vůbec, nebo nahodile. Z průběhu daňového řízení, zejména z výsledků projednané ZDK, pak bylo žalobci jednoznačně známo, z jakých důvodů nelze jeho daňovou povinnost určit dokazováním.

Ani žalobní bod 7) krajský soud důvodným neshledal. Žalobce v něm namítá nepřezkoumatelnost správní úvahy správce daně ohledně výběru srovnatelných subjektů, když žalobci nebylo sděleno nic bližšího k porovnání ostatních subjektů, resp. všech posuzovaných subjektů, z nichž pak byly vybrány toliko dva tzv. srovnatelné daňové subjekty. Podle ust. § 31 odst. 5 ZSDP nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Z uvedené citace vyplývá, že výběr pomůcek je zcela v kompetenci správce daně, který v tomto směru s daňovým subjektem nespolutracuje. Žalobce má právo být seznámen s pomůckami, které správce daně zvolil a tyto pomůcky musí být srovnatelné s daňovým subjektem. Z žádného ustanovení daňového řádu či ZSDP však nevyplývá, že by měl být daňový

subjekt seznámen se způsobem výběru pomůcek, rozsahem tohoto výběru či správní úvahou správce daně, která ho vedla ke konečnému výběru konkrétních pomůcek. Žalobce v požadavku formulovaném v tomto žalobním bodě jde proto nad rámec svých zákonných práv.

Pokud jde o zbývající žalobní body vymezené v části I. žaloby, bude o nich soudem uváženo níže.

V části II. žaloby žalobce vyjádřil polemiku s argumentací krajského soudu uvedenou v odůvodnění předchozího zrušujícího rozsudku, a to co se týče žalobních bodů, v nichž podle úvahy soudu žalobce úspěšný nebyl. Jak již bylo shora nastíněno, ve vztahu k převážné většině žalobních bodů vymezených v části I. žaloby nedošlo, pokud jde o důkazy a podklady, z nichž vycházely správní orgány obou stupňů i soud v předchozím řízení, k žádné změně, když následné doplnění dokazování po zrušujícím rozsudku se výlučně týkalo problematiky srovnatelnosti daňových subjektů, jež byly vybrány správcem daně za účelem stanovení pomůcky. Krajský soud proto na svých předchozích závěrech plně setrval, když neshledal žádné skutkové ani právní důvody k jejich změně a na str. 8-10 tohoto rozsudku svou argumentaci zopakoval. Soud považuje za zcela procesně nepřijatelné vymezení nových žalobních bodů vztahujících se ke konkrétním pasážím odůvodnění předchozího rozsudku, když takový procesní postup žalobce nemá oporu v s.ř.s. Krajský soud není povolán vypořádávat žalobní body vztahující se k jím vydanému pravomocnému rozsudku. Krajský soud se z těchto důvodů s touto částí žaloby (II.) vypořádal toliko v této obecné rovině, když má za to, že jeho hodnocení shora uvedených žalobních bodů, jež vymezil již v předchozím rozsudku ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2012-43 a které převzal rovněž do tohoto rozsudku (viz výše), jsou zcela v souladu se zjištěným skutkovým stavem a konzistentní se sestávající judikaturou správních soudů.

V části III. žaloby žalobce vymezil žalobní body vztahující se k doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu. O těchto žalobních bodech krajský soud uvážil následujícím způsobem:

Bod III. 1) Krajský soud nesdílí pochybnosti žalobce o formě procesního úkonu, jímž došlo k šetření u srovnatelných subjektů „A“ a „B“, když má obsahem správního spisu za prokázané, že u vybraných subjektů byla provedena místní šetření za účelem ověření správnosti předchozího postupu správce daně při výběru pomůcky. S ohledem na ust. § 80 odst. 1 daňového řádu je možno místní šetření provádět k získání důkazních prostředků, a to jak u daňového subjektu, tak i u dalších osob zúčastněných na řízení, pokud má takové šetření význam pro správu daně. Z ust. § 78 odst. 1 daňového řádu pak vyplývá, že místní šetření lze mimo jiná řízení provádět i po celou dobu daňového řízení, ve smyslu jeho vymezení uvedeného v § 134 daňového řádu. K závěrům, které následně žalovaný učinil ohledně srovnatelnosti vybraných subjektů (str. 4 napadeného rozhodnutí) nebyly zapotřebí doklady, které již mohly být teoreticky skartovány. Obsahem správního spisu má krajský soud rovněž za vyloučenou důvodnost úvah žalobce, že by snad provedené úkony správce daně mohly být podáním vysvětlení či výsledkem svědka. Tyto formy procesních úkonů s ohledem na shora uvedené bez dalšího nepřípadají v úvahu. Forma místního šetření byla obsahem správního spisu jednoznačně prokázána. Tento žalobní bod proto krajský soud důvodným neshledal.

Bod III. 2) Krajský soud rovněž nesdílí názor žalobce, že žalovaný se s odvolací námitkou nesrovnatelnosti vybraných subjektů vypořádal povrchně. Naopak má za to, že žalovaný na str. 4 napadeného rozhodnutí zcela konkrétně uvedl kritéria, která posuzoval (podnikající fyzické osoby, čtvrtletní plátcí DPH, srovnatelný počet zaměstnanců, prodej stejného sortimentu atd.). Z uvedeného je podle názoru soudu seznatelné, že právě tato kritéria žalovaný nejen posuzoval, ale také je vzal za podstatná pro výběr subjektů. Úkolem správce daně je vybrat subjekty, které jsou srovnatelné v podstatných ohledech, což bylo v posuzované věci splněno. Žalobcův požadavek, aby byla zohledněna také kritéria doplňková či nevýznamná, jde nad rámec zákonné povinnosti správce daně. Tuto část žalobního bodu proto krajský soud důvodnou neshledal. Stejný závěr učinil, pokud jde o další část žalobního bodu, v níž žalobce namítl, že mu s odkazem na ustanovení § 52 daňového řádu, byly utajeny důležité informace a že mu identita vybraných subjektů byla nezákonně zatajena. Žalobce má za to, že správní úvaha o srovnatelnosti subjektů je za takového stavu věci nepřezkoumatelná a žalobce nemá objektivní kontrolu postupu správce daně. Povinná mlčenlivost v rámci správy daní je zakotvena nejen ustanovením § 52 daňového řádu, ale také základními zásadami správy daní (§ 9 odst. 1 daňového řádu). Obecně se tím rozumí zachovávání takových pravidel jednání, která zajistí ochranu získaných informací, a to zejména osobních údajů o daňových subjektech a třetích osobách. Správce daně jakož i každý, kdo se účastní správy daní, má povinnost mlčenlivosti o poměrech jednotlivých osob a nesmí poskytovat informace, jejichž obsahem by byly konkrétní poměry těchto osob. Jestliže při výběru pomůcek formou určení srovnatelných subjektů jsou předmětem vyhodnocení správce daně v úvaze o přiměřenosti takto zvolených pomůcek právě konkrétní poměry vybraných daňových subjektů, pak zcela nepochybně je utajení identity těchto subjektů jedinou možností, jak dostát povinnosti mlčenlivosti. Způsob, jakým v posuzované věci postupoval správce daně, respektive žalovaný je proto zcela v souladu se shora uvedenou právní úpravou. Požadavek žalobce na odtajnění vybraných srovnatelných subjektů jde zcela mimo její rámec. Ani tuto část žalobního bodu krajský soud důvodnou neshledal. V této souvislosti považuje krajský soud také za zcela nepřipadný požadavek žalobce, jakým konkrétním způsobem by mělo být postupováno při výběru srovnatelných subjektů (sestava všech prodejců raketového zboží v Moravskoslezském kraji s konkrétními údaji včetně DIČ atd.). Jak krajský soud již uvedl shora, způsob výběru pomůcek je zcela a výhradně v kompetenci správce daně a nikoliv daňového subjektu.

Žalobní bod III. 3) Žalobce namítl porušení ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, když správní orgány nepřihlédly ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle žalobce žalovaný ani správce daně nikdy v rámci správního řízení neuvedli, které konkrétní výhody zohlednili a že jiné nezjistili a poprvé tak učinil žalovaný až v napadeném rozhodnutí. Žalobce na str. 22-23 žaloby nastínil okruhy výhod, které podle jeho názoru měly být zohledněny a zdůraznil, že žalovaný ani správce daně nikdy ohledně výhod, k nimž bylo přihlédnuto, neučinili žádnou správní úvahu. Podle ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Identickou úpravu obsahoval také dříve platný procesní předpis, tj. ZSDP, a to v ust. § 46 odst. 3). Obsahem správních spisů, zprávy o daňové kontrole, jakož i napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že správce daně

I. stupně ani žalovaný žádnou správní úvahu ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, případně § 46 odst. 3 ZSDP neprovedli. Není tudíž seznatelné, zda a v jakém rozsahu přihlídl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce a co za tyto okolnosti konkrétně považují. Žalobce sice v žalobě tvrdí, že žalovaný konkrétní výhody zohlednil v napadeném rozhodnutí, porovnáním s obsahem napadeného rozhodnutí však soud dospěl k závěru o neopodstatněnosti tohoto tvrzení. V napadeném rozhodnutí je pouze na str. 6 v předposledním odstavci uvedeno, že v souvislosti s prvotním odvoláním žalobce správce daně částečně vyhověl odvolání a na základě aplikace ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP doměřenou daň snížil. Tato část odůvodnění rozhodnutí jednak žádné vyhodnocení z hlediska ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, resp. ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP neobsahuje, jednak obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že v rámci částečné autoremedury správce daně I. stupně v rozhodnutích ze dne 13.4.2011 sice snížil doměřenou daň, avšak pouze s ohledem na žalobcem v odvolání namítané nezapočtení nákladů za jednotlivá zdaňovací období v napadených rozhodnutích. Takovéto snížení daně však nelze považovat za postup ve smyslu citovaných ustanovení, neboť tyto okolnosti nelze považovat za výhodu vyplývající pro daňový subjekt, ale za obecný postup směřující k výpočtu daně. Z judikatury správních soudů (např. rozsudek NSS ze dne 28.8.2003 sp. zn. 2Afs 2/2003) vyplývá, že je-li daň stanovena podle pomůcek, nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu ust. § 46 odst. 3 ZSDP. Žalovaný ve svém vyjádření v reakci na tento žalobní bod odkázal obecně na obsah daňového spisu, s tím, že má za to, že je z něj seznatelné, k jakým výhodám správce daně přihlídl. V souvislosti s povinnostmi správních orgánů, a to I. i II. stupně při aplikaci ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu (dříve § 46 odst. 3 ZSDP) je nutno poukázat také na obsáhlou judikaturu Ústavního soudu. V nálezu ze dne 31.8.2001 sp. zn. IV.ÚS179/01 Ústavní soud dovodil, že *v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat u s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do neodůvodněné nerovného postavení, je tedy v rozporu s článkem 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod*. Na tomto závěru Ústavního soudu nic nemění ani žalovaným zmiňovaný judikát NSS ze dne 29.3.2007 sp. zn. 5Afs 162/2006, z něhož plyne, že není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, neboť tento judikát NSS současně uvádí, že je nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Jak již bylo shora uvedeno, taková úvaha v posuzované věci zcela absentuje. Za naprosto zásadní pak považuje krajský soud nálezu Ústavního soudu ze dne 28.3.2006 sp. zn. IV.ÚS359/2005, podle kterého *ustanovení § 46 odst. 3 zákona ČNR 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, je součástí komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Postupem souladným se zákonem je takový postup, kdy správce daně přihlídl i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt, přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky. Rovnost daňového subjektu garantovaná čl. 37 odst. 3 Listiny by však byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo. Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se*

s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodnou pro daňový subjekt.

Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud shledal tento žalobní bod důvodným, když dospěl k závěru, že postup správce daně i žalovaného je z hlediska ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu nejen nepřezkoumatelný, ale představuje také závažné porušení práv daňového subjektu, čímž bylo napadené rozhodnutí zatíženo zásadní procesní vadou. Pro úplnost krajský soud považuje za nutné zmínit, že tento jeho závěr je odlišný od posouzení části žalobního bodu č. 6 v původním zrušujícím rozsudku ze dne 11.2.2014 č.j. 22Af 2/2014-43, kde krajský soud dospěl k závěru o nedostatečnosti žalobního tvrzení ohledně nepřihlédnutí k výhodám daňového subjektu, které ve své obecnosti neumožňuje soudní přezkum. Tato odlišnost v závěru soudu je dána právě rozsahem žalobního tvrzení, které bylo oproti předchozí žalobě rozšířeno v tom smyslu, že žalobce jednak uvedl, které okolnosti považuje za výhody, k nimž mělo být přihlédnuto a jednak namítl absenci jakékoliv správní úvahy správce daně i žalovaného v souvislosti s povinností vyplývající pro ně z ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Takovouto formulací tedy žalobní bod nabyl rozsahu, který bylo třeba podrobněji vypořádat a krajský soud tak učinil shora popsaným způsobem.

III. 4) V tomto žalobním bodě žalobce namítl prekluzi práva vyměřit daň, a to s ohledem na výklad retroaktivity ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. O procesních úkonech učiněných v rámci daňového řízení přitom není mezi účastníky sporu. Žalobce však zpochybnil důsledky aplikace ustanovení § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu žalovaným, a to právě s ohledem na ustanovení § 264 odst. 4 a výklad jeho retroaktivity. Krajský soud tuto námitku žalobce shledal nedůvodnou, a to s ohledem na nálezy Ústavního soudu ze dne 15.9.2015 sp. zn. Pl.ÚS18/14, kterým byl zamítnut návrh NSS ze dne 7.8.2014 č.j. 4Afs 105/2014-38 na zrušení ustanovení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Ústavní soud ve svém nálezu uvedl, že: *„Zásada právní jistoty, plynoucí ze zásady právního státu podle článku 1 odst. 1 Ústavy, brání tomu, aby zákonodárce ponechal možnost stanovení daně bez časového omezení nebo po dobu, jejíž (extrémní) délka by – s ohledem na možný dopad do právní sféry daňových subjektů – postrádala jakékoli rozumné odůvodnění. Rovněž by s ní bylo v rozporu, pokud by zákonná pravidla určující běh a délku lhůty pro stanovení daně doznala změn v natolik krátké době před jejím uplynutím, že by od dotčených daňových subjektů nebylo možné spravedlivě očekávat, aby jejímu prodloužení“ na poslední chvíli“ přizpůsobili své jednání. V takovém případě by se jednalo o nepřipustnou nepravou retroaktivitu, ledažeby na straně veřejné moci existoval určitý silný veřejný zájem, odůvodněný především mimořádnými okolnostmi, který by převážel nad oprávněným zájmem daňových subjektů na tom, aby jejich právní vztahy plynoucí s příslušné daňové povinnosti byly definitivně vypořádány. Jinak ale zákaz změn zákonné úpravy lhůty pro stanovení daně, jež by se do budoucna dotýkaly i běhu a délka lhůty započaté podle původní právní úpravy, jen ze zásady právní jistoty obecně dovodit nelze.“* Krajský soud neshledal žádné skutkové a právní závěry, pro které by se měl od tohoto názoru Ústavního soudu odchýlit a v souladu s jeho obsahem vyhodnotil, že v posuzované věci k prekluzi daně nedošlo. Pro úplnost krajský soud uvádí, že mu nepřísluší posuzovat důvodnost

žalobcovy polemiky se závěry Ústavního soudu (viz podání žalobce ze dne 10.2.2015), a proto se k jejímu obsahu nevyjádřil.

Pro úplnost krajský soud dále doplňuje, že na základě závěrů učiněných k žalobnímu bodu III. 3) shledal nadbytečným vypořádat se s žalobními body I. 4), 5), napadajícími nesprávný způsob výpočtu daně. Pokud jde o žalobní bod I. 12), má jej krajský soud za vypořádaný argumentací k výše uvedeným žalobním bodům, zejména I. 1)-3) a III. 2). Žalobní body I. 8)-11) byly předchozím zrušujícím rozsudkem krajského soudu shledány důvodnými a v dalším řízení bylo dokazování v souladu se závěry soudu doplněno, včetně správní úvahy o srovnatelnosti vybraných subjektů. Opakování těchto žalobních bodů proto soud považuje za neaktuální a nepřipadné, reagující na procesní pochybení, která již byla napravena. Reakcí na současný stav je žalobní bod III. 2), s jehož obsahem se soud vypořádal shora.

Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.) a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a dále v souvislosti se zastoupením daňovým poradcem, a to za 3 úkony právní služby po 3.100 Kč a 3x režijní paušál po 300 Kč (ustanovení § 6 odst. 1 § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. advokátního tarifu, v platném znění. Náklady za zastoupení daňovým poradcem tak činí 10.200 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení pak činí 13.200 Kč.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Ostravě dne 15. prosince 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu