



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 **M. M.**, zastoupeného JUDr. Janou Graňákovou, advokátkou se sídlem v Českém Těšíně, Štefánikova 10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.9.2013 č.j. 20136/13/5000-14102-702767, č.j. 20137/13/5000-14102-702767 a č.j. 20138/13/5000-14102-702767, ve věcech daní z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10.9.2013 č.j. 20136/13/5000-14102-702767 a č.j. 20137/13/5000-14102-702767 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbývajících částech žaloba ve věcech daní z příjmů fyzických osob **zamítá**.
- III. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19.763 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jany Graňákové, advokátky se sídlem v Českém Těšíně, Štefánikova 10.

Odůvodnění:

Žalobou směřující proti rozhodnutím žalovaného ve věcech daní z příjmů fyzických osob se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.9.2013 č.j. 20136/13/5000-14102-702767, č.j. 20137/13/5000-14102-702767 a č.j. 20138/13/5000-14102-702767, jimiž byla v odvolacím řízení způsobem specifikovaným ve výrocích napadených rozhodnutí změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 22.12.2011 č.j. 299192/11/384913800298, č.j. 300567/11/384913800298 a č.j. 300563/11/384913800298, kterými byly žalobci doměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 včetně penále.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný v odvolacím řízení přešel na stanovení daně podle pomůcek. Podle žalobce tak nepostupoval s elementární logikou a stanovená daň nenaplnuje znaky kvalifikovaného odhadu, jak požaduje judikatura. Odvolacím námitkám ohledně dokazování tak nebylo vyhověno. Podle žalobce není pravda, že nezahrnoval do zdaniitelných příjmů příjmy z prodeje na dobírku prostřednictvím České pošty a příjmy prostřednictvím Aukro a že nevedl řádně skladovou evidenci a inventarizaci. Své účetnictví považuje za průkazné, neboť dovezené zboží bylo evidováno jak na celnici, tak dopravním inspektorátem a ke všemu byla vedena evidence. Vše se dá jednoduše a rychle spočítat během několika okamžiků a prolisťováním faktur vedených v evidenci žalobce. Žalobce proto nechápe, že evidence byla označena za neprůkaznou. Žalobce namítá nesprávnost postupu, kdy odvolací orgán vyměřil daň pomůckami v případě, kdy prvoinstanční správce daně vyměřil daň dokazováním. Žalobce má za to, že důkazy, které předložil, svědčily v jeho prospěch. Proto podal odvolání, jemuž bylo také v rámci autoremedury částečně vyhověno. Žalobce navrhoval v odvolání důkazy a měl za to, že se jimi bude odvolací orgán zabývat. Žalovaný vytkl žalobci mnoho skutečností, a to, že neprokázal evidenci tržeb z prodejny, z prodejů prostřednictvím e-shopu, z prodejů prostřednictvím Aukra, z prodejů zboží zasílaného na dobírku, že nepředložil skladovou evidenci, názvy zboží na inventurních soupisech neodpovídaly názvům na dokladech o nákupu ani názvům na dokladech o prodeji, neevidoval doklady o přijatých dobírkových platbách, takže daňová evidence, resp. účetnictví nebyly vedeny řádně a neměly potřebnou vypovídací hodnotu. Žalobce s těmito závěry nesouhlasí a tvrdí, že přechod na pomůcky musí provést již prvoinstanční správní orgán. Pokud nepřistoupil k pomůckám správní orgán I. stupně a daň nelze stanovit dalším dokazováním, pak je nezbytné rozhodnutí zrušit a řízení zastavit.
- 2) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen daňový řád) vyjmenovává, co zejména může správce daně použít jako pomůcku. Pomůcky navíc blíže vymezil Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) v rozsudku sp. zn. 2 Afs 207/2005. Naopak co nemůže být považováno za pomůcku, specifikoval tentýž soud v rozsudku sp. zn. 8 Afs 128/2005. Žalobce byl v rozhodném období jediným prodejcem atypického zboží v celé České republice, a proto nemůže být jeho účetnictví porovnáváno s dalším daňovým subjektem. Podobné firmy skončily po krátké době a ani v současnosti není v České republice žádná podobná firma. Dále žalobce uvedl, že žalovaný má povinnost seznámit daňový subjekt se

skutečnostmi podle § 115 daňového řádu, anebo vrátit věc zpět správci daně I. stupně. Žalovaný postupoval chybně a změna byla provedena v neprospěch žalobce. Žalovaný má povinnost se svým názorem daňový subjekt seznámit. To se sice stalo, ale zmatečným a neúplným vyjádřením. Podle žalobce měl žalovaný podle ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. Také bylo porušeno ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, protože nebylo odvolacím orgánem zkoumáno pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně pomůckami a přiměřenost použitých pomůcek. V roce 2009 žalobce nebyl povinen vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví). Tuto povinnost měl až od roku 2010. Žalobce dále upřesnil, že o zboží, s nímž obchodoval, nelze vést přesné a konkrétní evidence, neboť se jednalo o tisíce kusů, které byly prodávány. Žalobce si vždy vedl evidenci ke konkrétnímu dovezenému kontejneru a po úplném doprodání se tato přemístila do vyexpedovaných krabic. Každé zboží bylo ojedinělé. Proto vyžadovalo speciální péči, která nebyla opakovatelná, a proto nebylo možné stanovit konkrétní a přesné náklady spojené s celkovou hodnotou a evidenci zboží. Také proto považuje celé jednání správce daně za neetické a nelogické. Pracovnice správce daně mu při celkové výši neuznaných dokladů řekla, že už dál nic prokazovat a ověřovat nebude. Žalobce mrzí, že stát a správce daně po něm vyžadují po několika letech vedení účetnictví a přitom mu nikdo nebyl schopen poradit s konkrétním postupem.

- 3) Žalobce namítl, že v rámci doměření daně podle pomůcek nebyly zohledněny vynaložené nákladové položky, např. v souvislosti s inzercí, vedením domén, platbami telefonních paušálů, pohonných hmot do prodávaného zboží, nákladních a dodávkových vozidel používaných pro rozvážení. Rovněž byly prováděny opravy na vozidlech a nakupovány náhradní díly. Byla dokupována různá těsnění, šrouby, podložky, lanka, pracovní oděvy, rukavice, jiné prostředky, které používali zaměstnanci. Nové stroje se musely dovybavit motorovým a převodovým olejem nebo náhradními díly. Dále se používaly uchycovací popruhy, kompresorové zařízení na dofukování pneumatik, vyvažovací zařízení na ráfky kol, vysokozdvizné vozíky, přívěsné vozíky. Dále musela být zakoupena počítačová technika a následně obměňována, nezbytné kancelářské potřeby aj., zakoupení mobilních přístrojů, dodávka plynu, elektřiny, vody, nezbytnost různého náradí, čisticích prostředků, tyto náklady jsou evidovány v účetnictví žalobce na přijatých fakturách. Dále žalobce upřesnil, že z těchto popsaných důvodů nebylo možno přesně evidovat jednotlivé zboží, protože obsahovalo spoustu položek, které nebylo možné evidovat dle požadavků správce daně. Jeho činnost nebyla srovnatelná s žádným obdobným podnikatelským subjektem. Pokud jde o průměrný rabat, který byl v rámci pomůcek určen na 18,4 %, žalobce souhlasí s tím, že tato výše asi opravdu odpovídá skutečnosti, avšak nebyl ponížen a brány v potaz veškeré náklady. Proto žalobce nebere tento výpočet jako reálný, ale pouze orientační a žádá o zohlednění všech nákladů dle výdajů v letech 2007, 2008 a 2009. Dále žalobce namítl, že mu ze základu daně nebyla odečtena částka představující 100 % úroků z hypotéky. Celková cena nemovitosti činila 8,2 mil. Kč a polovina byla zakoupena jako podnikatelské prostory hotově za 4,2 mil. Kč. Zbývající část představující obytnou část pak představovala 4 mil. Kč a ta byla zakoupena na hypotéku. Žalobce má za to, že úroky, které se týkají pouze obytné části domu, byly špatně neuznány v celkové výši. V přízemí domu byla prodejna s garáží jako servis a v 1. patře bydlení. Po zahájení kontroly byla žalobci a jeho účetnímu podána úřednicí správce daně nesprávná informace, a proto mylně opravili daňové přiznání. Žalobce žádá o uznání plné výše úroků, tj. za roky 2007, 2008 a 2009, kdy se neustále zvedaly na základě fixace banky. Jelikož se žádná

část bytové jednotky nepoužívala k podnikatelské činnosti nebo k pronájmu, nelze úroky žádným způsobem dělit a žalobce žádá o jejich uznání ve výši 100 %. V další části žaloby žalobce uvedl, že nebyly zohledněny doklady pod č. PD 10059/07, tedy motocykly vyřazené z účetnictví na základě rozhodnutí ČOI Hradec Králové o zákazu prodeje a odkázal v plném rozsahu na obsah svého odvolání, poněvadž „rozepisování všech výše uvedených odvolání může způsobit celé vyjádření nepřehledným“.

- 4) Žalobce namítl nezákonnost daňové kontroly také proto, že v jejím průběhu došlo ke změně právní úpravy, kdy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) byl s účinností ke dni 1.1.2011 nahrazen daňovým řádem a dále vznikla úplně nová struktura daňové správy. Žalobce se domnívá, že nemůže být posuzován zpětně za roky 2007, 2008 a 2009 podle nových zákonů, proto má celý průběh daňové kontroly za nezákonný.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že napadenými rozhodnutími byla skutečně změněna rozhodnutí prvostupňového správce daně mj. co do způsobu stanovení daně, neboť došlo ke kumulativnímu splnění tří podmínek vymezených § 98 daňového řádu. Shledal-li žalovaný v odvolacím řízení vadu ve způsobu vyměření daně, byl zcela jistě oprávněn takto zjištěnou vadu odstranit a ve smyslu ust. § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnit napadená rozhodnutí a změna způsobu stanovení daně byla v souladu s právní úpravou. V této souvislosti žalovaný poukázal také na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009 sp. zn. 8 Afs 15/2007, který se sice zabýval touto otázkou ve vztahu k předchozí právní úpravě obsažené v ZSDP, ale závěr o možnosti přípustnosti změny způsobu stanovení daně v odvolacím řízení je podle žalovaného plně aplikovatelný i podle nové právní úpravy, tj. daňového řádu. V zdaňovacím období let 2007 a 2008 žalobce nevedl daňovou evidenci v souladu s ust. § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP), kdy nevedl evidenci svého majetku. Z ust. § 7b odst. 2 ZDP plyne, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy pro účetnictví. Těmito zvláštními předpisy je nutno rozumět ust. § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, v platném znění (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.). Dle těchto předpisů se majetkem rozumí mj. zásoby. Daňová evidence proto musí obsahovat údaje o zásobách. Žalobce byl povinen vést nejen evidenci příjmů a výdajů, ale také evidenci svého majetku a závazků, přičemž majetkem jsou také zásoby zboží. Ust. § 7b odst. 4 ZDP pak stanoví povinnost daňového subjektu k poslednímu dni zdaňovacího období provést zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a o svém zjištění provést zápis. Teprve porovnáním skutečného stavu majetku se stavem podle daňové evidence lze daňovou evidenci hodnotit jako celek. V případě žalobce k takovému postupu nedošlo. Bez průkazně vedené evidence majetku (zásob) není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží lze považovat za výdaje dle § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce sám na základě výzvy správce daně ze dne 4.4.2013 do protokolu o ústním jednání ze dne 30.4.2013 uvedl, že evidenci majetku nevedl a neprovedl porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence. Žalobce tak prokazatelně porušil své povinnosti vyplývající ze zákona. Současně však neprůkazně vedenou daňovou evidenci nenahradil jinými důkazními prostředky, takže nesplnil své zákonné povinnosti v takovém rozsahu, aby bylo možno stanovit daň dokazováním. Pokud jde o třetí podmínku pro použití pomůcek, tj. skutečnost, aby daň bylo tímto způsobem možno stanovit dostatečně spolehlivě, odkázal žalovaný na úřední záznam č.j. 9476/12-1101-802540, z něhož konstrukce pomůcek vyplývá.

Správce daně použil nezpochybněné doklady vystavené a přijaté samotným žalobcem a i další pomůcka, tj. průměrná obchodní přírážka, vychází ze zjištění správce daně o prodeji zboží žalobcem. Lze tedy konstatovat, že byly splněny předpoklady pro stanovení daně ve správné výši dostatečně spolehlivě. Dále se žalovaný vyjádřil ke zdaňovacímu období roku 2009, kdy žalobce vedl účetnictví podle zákona o účetnictví, ale nevedl skladovou evidenci ve smyslu ust. § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ani neprovedl inventarizaci podle § 29 odst. 1 zákona o účetnictví. Z těchto důvodů nelze vedené účetnictví považovat za průkazné. Proto i v tomto případě žalobce nesplnil své zákonné povinnosti a neprůkazné účetnictví nenahradil jinými důkazními prostředky, takže zde byla splněna podmínka pro přechod na pomůcky, které byly konstruovány obdobně jako v předchozích dvou zdaňovacích obdobích. Žalovaný dále odmítl výhrady k postupu úřední osoby provádějící daňovou kontrolu a zdůraznil, že pokud měl žalobce takovýto dojem v průběhu daňové kontroly, měl k dispozici procesní prostředky, jimiž se mohl bránit. Podle obsahu správního spisu však k takovému kroku nepřistoupil. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Ve věci krajský soud již jednou rozhodl, a to ve spojení s věcí vedenou pod sp. zn. 22Af 103/2013 týkající se daní z přidané hodnoty. Rozsudkem ze dne 23.2.2016 č.j. 22Af 102/2013-120 žalobu ve věcech daní z příjmů fyzických osob výrokem III. rozsudku zamítl. Označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl ve výrocích III. a IV. zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 22.9.2016 č.j. 4Afs 74/2016-46, který nabyl právní moci dne 11.10.2016. Současně byla věc v tomto rozsahu vrácena Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem NSS, vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku.

Krajský soud přistoupil k přezkumu napadených rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobách (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009. Dle zprávy o daňové kontrole žalobce v jejím průběhu uvedl (protokol ze dne 31.3.2010 č.j. 73975/10/384933806712), že si nevedl a ani nevede žádnou evidenci o prodeji zboží a objednávky si značí na papír, který po vyřízení objednávky vyhodí. Při prodeji zboží do 10.000,- Kč vystavuje pouze příjmový doklad, u zboží nad 10.000,- Kč vystavuje fakturu, v případě stálého odběratele někdy vystavuje fakturu i u prodeje zboží do 10.000,- Kč. V prodejně veškerý prodej kasíruje sám a v případě nepřítomnosti je určen pracovník, který zaznamenává výdaje a příjmy z pokladny na papír, který žalobce po překontrolování vyhodí. V průběhu kontroly žalobce nepředložil žádnou skladovou evidenci nebo jiné záznamy prokazující návaznost nakoupeného zboží na jejich prodej a sklad k 31.12. každého zdaňovacího období a dle svého tvrzení také žádnou takovou evidenci nevedl. Dále bylo zjištěno, že žalobce eviduje příjmy z prodeje zboží na základě přijatých plateb bankou, plateb kartou a přijatých plateb v hotovosti doložených pokladními doklady. Doklady o přijatých dobírkových platbách prostřednictvím České pošty však také nijak neevidoval a nevedl ani evidenci prodeje formou dobírky. Žalobce rovněž nevedl evidenci prodeje prostřednictvím společnosti Aukro s.r.o. Podklady k této části obchodní činnosti zjišťoval správce daně na základě součinnosti právě s touto firmou. Se zjištěními učiněnými v rámci této součinnosti správce daně žalobce seznámil,

předal mu sestavy označené příloha č. 6 a příloha č. 7 a požadoval, aby se k tomu vyjádřil a doložil zahrnutí tržeb z prodeje předmětného zboží v evidenci příjmů za sledovaná zdaňovací období a v evidenci uskutečněných zdanitelných plnění za příslušná období. Žalobce předložil konkrétní faktury o prodeji zboží jen k některým položkám z aukcí nebo sdělil, že k plnění vůbec nedošlo. Stejným způsobem správce daně postupoval, pokud šlo o dobírkový obchod uskutečňovaný prostřednictvím České pošty. Na základě součinnosti s Českou poštou a z databáze poštovních poukázek za roky 2007 až 2009 vyplacených žalobci na poště č. 707016 a 707025, které správce daně nedohledal v evidenci příjmů a v soupise DPH žalobce, zpracoval sestavy, které žalobci předal a vyzval ho, aby prokázal zahrnutí tržeb do prodeje zboží a evidence uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce doklady nedohledal. Na základě zjištěných skutečností podrobně rozepsaných ve zprávě o daňové kontrole správce daně vydal žalobci za uvedená zdaňovací období dodatečné platební výměry. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, které bylo na výzvu správce daně doplněno vyjádřeními žalobce do protokolů o ústním jednání ze dne 23.6.2011, 26.7.2011, 27.7.2011, 28.7.2011, 29.7.2011, 24.8.2011, 25.8.2011, 30.8.2011, 1.9.2011, 6.9.2011, 7.9.2011, 15.9.2011 a 3.11.2011. O odvoláních bylo následně rozhodnuto tak, že jim správce daně v rámci autoremedury částečně vyhověl, když vydal na každé zdaňovací období dne 22.12.2011 rozhodnutí o odvolání. Důvodem částečného vyhovění bylo, že žalobce postupně v doplnění podaných odvolání doložil další důkazní prostředky, z nichž některé byly správcem daně uznány.

Proti rozhodnutím vydaným v autoremeduře podal žalobce opět odvolání. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný (v té době Finanční ředitelství v Ostravě – poznámka soudu) k závěru, že daň měla být stanovena nikoliv dokazováním, ale pomůckami. Zavázal proto pokynem ze dne 18.6.2012 správce daně k doplnění v rámci odvolacího řízení v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu. Současně písemností ze dne 20.6.2012 č.j. 4718/12-1101-802540 seznámil žalobce s odlišným právním názorem ve věci jeho odvolání, a to pokud jde o daně z příjmů i pokud jde o DPH. Po provedeném doplnění seznámil žalovaný se zjištěnými skutečnostmi žalobce písemností ze dne 4.12.2012 č.j. 9494/12-1101-802540 a současně mu zaslal úřední záznam o stanovení daně z příjmů fyzických osob za kontrolovaná období obsahující konstrukci pomůcek a vyzval jej k vyjádření. Dle doručky založené ve správním spise byly tyto písemnosti žalobci doručeny 18.12.2012. Podáním doručeným správci daně dne 27.12.2012 požádal žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření. Písemností ze dne 19.2.2013 č.j. 5657/13-5000-14102-702767 uložil žalovaný správci daně další doplnění odvolacího řízení. S jeho výsledky byl žalobce seznámen písemností ze dne 18.6.2013 č.j. 16708/13-5000-14102-702767. Žalobce ve vyjádření doručeném žalovanému dne 17.7.2013 argumentoval v podstatě shodně jako v následně podané správní žalobě.

U ústního jednání před krajským soudem dne 23.2.2016 bylo dokazování doplněno znaleckým posudkem znalkyně Mgr. D. M. ze dne 9.2.2016, který si krajský soud vyžádal z trestního spisu vedeného u Okresního soudu v Opavě pod sp. zn. 2T 165/2011, a to v trestní věci žalobce obžalovaného pro zločin zkrácení daně, poplatků apod. povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, 2c zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku v platném znění. Dále bylo dokazování doplněno o vyjádření Ing. M. W., daňové poradkyně ze dne 10.11.2014.

V první žalobní námitce žalobce namítl nezákonnost postupu žalovaného, který v průběhu odvolacího řízení změnil způsob stanovení daně a z dokazování přešel na

pomůcky. Tento žalobní důvod krajský soud neshledal důvodným. Ust. § 115 daňového řádu pamatuje na případy, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než zastával správce daně I. stupně, přičemž se tak může stát i v neprospěch odvolatele. V posuzované věci právě taková situace nastala, když podle žalovaného existovaly zákonné důvody pro stanovení daně podle pomůcek. V tomto směru pak v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu zavázal žalovaný správce daně I. stupně k doplnění odvolacího řízení a současně seznámil žalobce se svým právním názorem. Procesní práva žalobce, která z uvedeného postoje a procesních úkonů žalovaného plynula, byla plně dodržena, o čemž svědčí obsah správních spisů. Žalobce byl o postupech správních orgánů obou stupňů v odvolacím řízení průběžně informován, byl mu dán prostor k tomu, aby se opakovaně vyjádřil ke zjištěním učiněným v rámci odvolacího řízení a také k použitým pomůckám. Zcela případný je v této souvislosti také odkaz žalovaného na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009 sp. zn. 8 Afs 15/2007, publikované ve Sb. NSS pod č. 1865/2009, v němž NSS mj. vyslovil, že v odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. Je pravdou, že toto stanovisko bylo vydáno za účinnosti předchozí právní úpravy, tj. ZSDP, nicméně je aplikovatelné i na současnou právní úpravu stanovenou daňovým řádem, o čemž ostatně svědčí i aktuálnější judikatura NSS, a to rozsudek ze dne 18.12.2014 č.j. 7 Afs 142/2014-28, v němž NSS vyslovil, že povinností odvolacího orgánu je seznámit daňový subjekt s pomůckou obstaranou v rámci odvolacího řízení a umožnit mu se k ní vyjádřit. Obsahem daňových spisů je přitom prokázáno, že přesně k takovému postupu ze strany žalovaného vůči žalobci došlo. Požadavek žalobce, aby za situace, kdy správní orgán I. stupně stanovil daň dokazováním, přičemž ji v rámci odvolacího řízení nelze stanovit „dalším dokazováním“, bylo rozhodnutí zrušeno a řízení zastaveno, je v rozporu s právní úpravou a také s platnou judikaturou. Žalobcovo tvrzení, že své účetnictví považuje za průkazné a že nesouhlasí s výtkami správních orgánů ohledně nedostatečného vedení evidence, považuje krajský soud za rozporné s obsahem správních spisů i se samotnými vyjádřeními žalobce v průběhu daňového řízení např. protokol ze dne 31.3.2010 č.j. 73975/10/384933806712, na nějž mimo jiné odkazují zprávy o daňových kontrolách a v němž žalobce sám výslovně uvedl, že evidenci prodeje zboží, skladovou evidenci, inventarizaci, evidenci prodeje formou dobírek a evidenci prodeje formou aukcí vůbec nevedl a nevede. Jeho žalobní tvrzení o průkaznosti účetnictví proto soud považuje za účelová.

V druhém žalobním bodě žalobce namítl, že v rámci pomůcek nemohl být srovnáván s žádným podobným daňovým subjektem, protože takový subjekt neexistuje. Tato část žalobního bodu je zcela nepřipadná, neboť z úředního záznamu ze dne 27.11.2012 č.j. 9476/12-1101-802540, který obsahuje konstrukci použitých pomůcek pro daň z příjmů, vyplývá, že pomůckou nebylo srovnávání s obdobným podnikatelským subjektem. Pomůcky byly konstruovány způsobem podrobně rozepsaným v označených písemnostech, kdy správce daně vycházel z informací získaných v rámci daňového řízení a z daňové evidence samotného žalobce, a to v té části, kterou nezpochybnil, dále zjistil celkovou pořizovací hodnotu prodaného zboží, z podkladů žalobce k některým prokázaným obchodním případům vypočetl průměrnou obchodní přírážku a následně předpokládané příjmy, které korigoval o vykázané pohledávky. S žalobcem lze souhlasit v tom, že přechod na pomůcky je vždy pro daňový subjekt méně výhodný, avšak žalovaný tak postupovat podle platné právní úpravy jednak mohl, a to v souladu s ust. § 114 odst. 2 daňového řádu, podle kterého odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele, jednak musel, neboť daň nebylo možno stanovit dokazováním. Povinnost seznámit daňový subjekt

se svým názorem žalovaný splnil, jak je prokázáno obsahem správního spisu. Žalobce sice tvrdí, že žalovaný jej se svým stanoviskem seznámil zmatečným a neúplným vyjádřením, avšak nekonkretizuje, v čem onu zmatečnost a neúplnost spatřuje. Takto obecně formulovaná námitka pak nemohla být předmětem soudního přezkumu. Jak již bylo uvedeno v argumentaci k předchozímu žalobnímu bodu, soud neshledal žádný důvod pro postup podle ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy pro postup, kdy odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a řízení zastaví, když naopak má za to, že postup žalovaného byl zcela v souladu s platnou právní úpravou i s obsahem daňového řízení tak, jak vyplývá ze správních spisů. K porušení ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, podle kterého je odvolací orgán povinen, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých podmínek, nemohlo dojít, neboť odvolání žalobce nesměřovalo proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, když daň byla žalobci rozhodnutími správce daně I. stupně stanovena na základě dokazování. Ke změně způsobu stanovení daně došlo až v průběhu odvolacího řízení, takže na postup odvolacího orgánu se v takovém případě ust. § 114 odst. 4 daňového řádu vůbec nevztahovalo. Žalobcem tvrzené důvody, pro které nemohl vést požadované evidence zboží, jež spatřuje především ve specifické charakteristice zboží, nepovažuje krajský soud za relevantní stejně jako námitku, že postup správce daně byl neetický, když po žalobci zpětně vyžadoval vedení účetnictví, aniž by mu byl schopen poradit s konkrétním postupem. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že správce daně naopak v průběhu daňové kontroly vyvinul maximální úsilí, aby byl žalobci nápomocen při rekonstrukci jeho účetnictví a různých druhů evidencí, které, ač byl k tomu povinen, žalobce nevedl. S ohledem na skutečnost, že prokázaná a nezpochybněná evidence obchodních případů tvořila jenom nepatrný zlomek celkového objemu žalobcovy obchodní činnosti, jeví se soudu snaha správce daně o rekonstrukci žalobcova účetnictví a dalších evidencí jako přímo nadstandardní. Vzhledem k rozsahu neprokázaných obchodních případů však ani přes snahu správce daně nemohlo dojít k jinému způsobu stanovení daně, než prostřednictvím pomůcek. Žalobcova evidentní neznalost povinností souvisejících s řádným vedením účetnictví včetně neznalosti rozsahu a způsobu, jakým by je měl realizovat, není pro stanovení daní ani pro soudní přezkum relevantní, neboť neznalost zákona neomlouvá a žalobce jako podnikatel si měl být vědom svých povinností v tomto ohledu a případně vyhledat odbornou pomoc v oboru účetnictví a daňového poradenství. Na základě uvedené argumentace krajský soud ani druhý žalobní bod důvodným neshledal.

Ve třetím žalobním bodě žalobce především namítl, že v rámci konstrukce pomůcek nebyly zohledněny všechny vynaložené náklady, které podrobně vyjmenoval. Z úředního záznamu ze dne 27.11.2012 č.j. 9476/12-1101-802540 obsahujícího konstrukci pomůcek vyplývá, že při stanovení přiměřených příjmů a výdajů za jednotlivá zdaňovací období byly využity údaje uvedené žalobcem v jednotlivých daňových přiznáních. Jelikož se jedná o vlastní údaje žalobce o nákladových položkách, lze předpokládat, že do nich zahrnul také ty náklady, které vyjmenoval v tomto žalobním bodě. Je třeba rovněž zohlednit tu skutečnost, že stanovení daně na základě pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a správce daně do tohoto režimu vstupuje v situaci, kdy daňový subjekt nebyl schopen v důsledku porušení svých zákonných povinností unést důkazní břemeno. Proto také pomůcky, jakkoli jsou kvalifikovaným odhadem reálné situace, zůstávají vždy toliko v rovině odhadu, takže stanovují daň přibližně a nelze důvodně očekávat, že budou bezesbýtku reflektovat reálný stav. Dále vznesl žalobce námitku k vyčíslení výše průměrného rabatu, který byl pomůckami určen na 18,4 %. Žalobce na jedné straně

tvrdí, že tato výše „asi opravdu odpovídá skutečnosti“, na druhé straně jej však zpochybnil tím, že nebyl ponížen o veškeré náklady, a proto jeho výpočet považuje pouze za orientační a domáhá se zohlednění všech nákladů za uvedená zdaňovací období. Jak již bylo shora uvedeno v argumentaci k druhému žalobnímu bodu, z úředního záznamu o konstrukci pomůcek vyplývá, že pro výpočet rabatu sloužily nezpochybněné doklady žalobce k některým obchodním případům, takže jeho výši skutečně nelze zpochybňovat, což ostatně žalobce ani nečiní, když pouze namítá postup zohlednění nákladů. Jak již bylo uvedeno shora, náklady započteny byly, a to na základě vlastních údajů žalobce uvedených v daňových přiznáních. Proto tuto část třetího odvolacího bodu směřující do určení rabatu a započtení nákladů považuje krajský soud za nedůvodnou. Dále žalobce v tomto žalobním bodě namítl nezohlednění úroků z hypotéky. S námitkou na odečtení úroků z hypotéky se vypořádal žalovaný již v napadených rozhodnutích, a to za všechna zdaňovací období, kdy odkázal na zprávu o daňové kontrole a ust. § 115 odst. 3 ZDP s tím, že jednalo-li se o úroky z hypotečního úvěru na nákup nemovitosti nezařazené do obchodního majetku, kterou žalobce využíval jak pro své bytové potřeby, tak k podnikatelské činnosti v poměru 50:50, platí úprava ust. § 15 odst. 3 ZDP a odečet úroků lze uplatnit pouze v poměrné výši. Takto byly také odečteny v roce 2007 a v roce 2008. V roce 2009 si však žalobce uplatnil v daňovém přiznání část úroků pouze ve výši 1/2. Žalobce v této žalobní námitce uvedl, že polovinu nemovitosti sloužící k podnikání koupil za hotovost a na koupi druhé poloviny byla určena hypotéka, přičemž tato druhá polovina výslovně slouží k bydlení. Z toho žalobce dovozuje, že vlastně celá hypotéka sloužila pro účely bydlení, a proto úroky neměly být pokráceny v souvislosti s využíváním nemovitosti také k podnikatelským účelům. V tomto názoru krajský soud s žalobcem nemůže souhlasit. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalobce předložil správci daně smlouvu o hypotečním úvěru uzavřenou s ČSOB dne 28.6.2006 a potvrzení o úhradě úroků ve zdaňovacích obdobích 2007 až 2009. Dle zjištění správce daně byl žalobci bankou poskytnut úvěr na nákup nemovitosti, a to budovy č.p. X na pozemku parc. č. X, pozemku parc. č. X a pozemku parc. č. X, kterou daňový subjekt neeviduje ve svém obchodním majetku. Dále správce daně zjistil, že se jedná o nemovitost, kterou žalobce využívá pro bytové potřeby i k podnikatelské činnosti, což žalobce také potvrdil. Z uvedeného je zřejmé, že předmětná hypotéka byla poskytnuta na nákup nemovitosti. Skutečnost, že cena nemovitosti byla vyšší než hypotéka a byla hrazena z části také z žalobcových úspor, není pro určení nezdanitelné části základu daně relevantní. Poskytnutí úvěru bankou se totiž nevztahuje k nákupu poloviny uvedené nemovitosti, ale k nákupu celého domu včetně přilehlých pozemků. Takto o úrocích z tohoto úvěru také musí být účtováno, jestliže je prokázáno využívání nemovitosti také pro podnikatelské účely. Postup správce daně podle ust. § 15 odst. 3 ZDP proto soud shledal zcela správným. Také tato žalobní námitka je proto nedůvodná. V další části tohoto žalobního bodu týkající se zohlednění dokladů pod č. PD 10059/07 a dalších v souvislosti s přechodem na pomůcky žalobce odkázal v podrobnostech na obsah odvolání s tím, že rozepsání všech detailů by bylo nepřehledné. Takto formulovaná žalobní námitka nemůže být předmětem soudního přezkumu, neboť dle konstantní judikatury správních soudů relevantním žalobním tvrzením nemůže být takové tvrzení, které obsahově poukazuje na některý dřívější úkon žalobce učiněný v rámci správního řízení (např. odvolání).

Žádný z žalobních bodů nebyl na základě shora uvedené právní argumentace shledán důvodným. Krajský soud však byl vázán právním názorem NSS vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku ze dne 22.9.2016, že v některých výjimečných případech se i

z úřední povinnosti, tedy bez výslovně uplatněné námítky žalobce přihlíží k určitým nezákonnostem rozhodnutí správního orgánu.

Žalobci bylo napadenými rozhodnutími uloženo penále. K povaze penále rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24.11.2015, č.j. 4 Afs 210/2014-57 vyslovil, že „[p]enále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1.1.2007 do 31.12.2010, a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod“. K otázce povahy penále rozšířený senát v bodě 64 dále vyslovil, že na základě všech výše uvedených úvah dospěl k tomu, že na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1.1.2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31.12.2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správci daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. nález ze dne 30.6.2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.). Lze tedy shrnout, že penále, o kterém bylo správními orgány rozhodnuto, představuje trest, a je proto třeba na něj aplikovat i čl. 40 odst. 6 Listiny, podle něhož se pro posouzení trestnosti činu a uložení trestu použije pozdější zákonná úprava, jestliže je to pro pachatele příznivější.

Dále NSS ve zrušujícím rozsudku odkázal na rozsudek ze dne 27.10.2004 č.j. 6A 126/2002-27, v němž NSS vyslovil, že „ústavní záruka čl. 40 odst. 6 Listiny o tom, že je nutno použít pozdějšího práva, je-li pro pachatele výhodnější, platí, jak v řízení soudním, tak v řízení správním. Shodně ostatně judikují i správní soudy (srov. k tomu např. rozhodnutí uveřejněné pod č. 91/2004 Sb. NSS)“. V rozsudku ze dne 13.6.2008, č.j. 2As 9/2008-77 pak NSS z čl. 40 odst. 6 Listiny dovodil rozšíření výjimek z vázanosti soudu důvody kasační stížnosti nad jejich rámec zakotvený v ustanovení § 109 odst. 3 s.ř.s., přičemž konstatoval, že „jakkoliv totiž nelze přehlédnout, že citované ustanovení s.ř.s. představuje normu procesněprávní a čl. 40 odst. 6 Listiny má povahu hmotněprávní, je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy tedy nelze vnímat jako samoučelné (samonosné) a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto NSS přímo aplikoval čl. 40 odst. 6 Listiny, a to i za situace, kdy stěžovatelka tuto námítku v kasační stížnosti vůbec neuplatnila. Smysl zásady koncentrace a dispozitivnosti řízení totiž nemůže být vykládán takovým způsobem, aby vyvolal protiústavní důsledky“ a uzavřel, že „jakkoli citované zásady z oblasti procesního práva samy o sobě určité nejsou protiústavní, je povinností správního soudu je aplikovat takovým způsobem a jen v takových případech, aby to protiústavní důsledky nevyvolávalo.“ K obdobnému závěru NSS dospěl rovněž v rozsudku ze dne 4.12.2008, č.j. 9As 7/2008-55.

Dále NSS uvedl, že s ohledem na citovanou judikaturu je třeba se z úřední povinnosti zabývat otázkou, zda při ukládání penále byla respektována zásada, že je třeba postupovat podle právní úpravy pro pachatele výhodnější.

Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1.1.2007 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

- a) 20%, je-li daň zvyšována,
- b) 20%, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
- c) 5%, je-li snižována daňová ztráta.

Podle § 251 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

- a) 20%, je-li daň zvyšována,
- b) 20%, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1%, je-li snižována daňová ztráta.

U daně z příjmů byla stěžovateli správními orgány rozhodnutími vydanými v době účinnosti daňového řádu za zdaňovací období roku 2007 a 2008 doměřena ztráta z příjmů fyzických osob a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 37b ZSDP ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu. Jednalo se tedy o situaci, kdy byla snižována daňová ztráta. ZSDP pro tuto situaci stanoví v § 37b odst. 1 penále ve výši 5%, daňový řád stanoví v § 251 odst. 1 penále ve výši 1%. S ohledem na výše uvedenou povahu penále bylo třeba podle na čl. 40 odst. 6 Listiny použít pro stěžovatele výhodnější pozdější právní úpravu, kterou je úprava stanovená v daňovém řádu, neboť stanovuje nižší výši penále. Je tedy zjevné, že správní orgány při stanovení penále z doměřené ztráty z příjmů fyzických osob za uvedená zdaňovací období postupovaly v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny a pochybily, když penále stanovily podle ZSDP a nikoliv podle daňového řádu, čímž zatížili rozhodnutí ve věcech daní z příjmů za zdaňovací období 2007 a 2008 procesní vadou.

V případě rozhodnutí, jímž byla žalobcem doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 k pochybení správních orgánů nedošlo, neboť penále při doměření daně je v uvedených ustanovení ZSDP i daňového řádu stanoveno ve stejné výši 20%. Právní úprava je tedy stejně přísná a bylo tedy s ohledem na ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu na místě při stanovení penále posupovat podle ustanovení § 37b odst. 1 ZSDP.

Shora uvedenou právní argumentací má krajský soud za odůvodněné výroky I. a II. tohoto rozsudku. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 76 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Když žalobce měl ve věci částečný úspěch, takže mu náleží náhrada nákladů řízení odpovídající míře procesního úspěchu. Při výpočtu výše přiznaných nákladů řízení byl soud povinen zohlednit také předchozí řízení, v němž byla posuzovaná

žaloba spojena ke společnému řízení s žalobou vedenou pod sp. zn. 22Af 103/2013 a dále náklady částečně úspěšného kasačního řízení.

O výši nákladů řízení proto soud uvážil takto:

Náklady řízení představuje jednak zaplacený soudní poplatek, a to v rozsahu 2/3, tj. 6.000 Kč, když žalobce byl úspěšný ohledně dvou z celkem tří napadených rozhodnutí žalovaného. Dále žalobci náleží náhrada za jeden úkon právní služby (převzetí věci právní zástupkyní) po 3.100 Kč a 1x režijní paušál (§ 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. advokátního tarifu, v platném znění – dále jen advokátní tarif) a náhrada za jeden úkon právní služby při spojení dvou věcí ve výši 5.100 Kč a 1x režijní paušál po 300 Kč (účast právní zástupkyně u ústního jednání před krajským soudem dne 23.2.2013) podle ustanovení § 12 odst. 3, § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu. V souvislosti s účastí právní zástupkyně u ústního jednání představuje náklady také ztráta času právní zástupkyně (4 půlhodiny po 100 Kč) a cestovné za cestu osobním automobilem z Českého Těšína do Ostravy a zpět ve výši 616 Kč (sazba základní náhrady jízdného s účinností od 1.1.2016 činí 3,80 Kč – ustanovení § 157 odst. 4 písm. b) zákona č. 262/2006 Sb. zákoníku práce, v platném znění). Celkově byla účast právní zástupkyně u jednání vyčíslena částkou 6.416 Kč. Z této částky náleží žalobci na náhradě nákladů řízení toliko polovina, tj. 3.208 Kč, a to s ohledem na výsledek kasačního řízení, kdy byl žalobce úspěšný pouze v jedné ze dvou spojených věcí, neboť NSS rozsudkem ze dne 22.9.2016 č.j. 4Afs 74/2016-46 kasační stížnost týkající se žaloby ve věcech daní z přidané hodnoty (výroky I. a II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23.2.2016 č.j. 22Af 102/2013-120) zamítl.

Pokud jde o kasační řízení, žalobci s ohledem na jeho výsledek náleží polovina zaplaceného soudního poplatku, který činil 5.000 Kč, tj. 2.500 Kč, a dále náhrada za 1 úkon právní služby při spojených věcech ve výši 5.100 Kč a 1x režijní paušál po 300 Kč (podání kasační stížnosti). Z této částky (5.400 Kč) náleží žalobci náhrada ve výši jedné poloviny, a to opět s ohledem na výsledek kasačního řízení.

Náklady právního zastoupení ve výši 9.308 Kč byly v souladu s ustanovením § 35 odst. 8 s.ř.s. zvýšeny o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokátka povinna odvést podle zvláštního právního předpisu. Celkově činí náklady právního zastoupení částku 11.263 Kč. Konečná výše nároku na náhradu nákladů řízení, tj. včetně soudních poplatků, činí částku 19.763 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 advokátky, která žalobce v řízení zastupovala.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od 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 16. listopadu 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu