



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci žalobce: **D.Ř.**, bytem „X“, zastoupen: **JUDr. Petr Kubík**, Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.4.2014, č.j. 9775/14/5000-14103-705778,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Účastníci **nemají právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci:

Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 19. 8. 2013 č. j. 1197763/13/2809 - 24801 - 605280, kterým byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářní roku 2008 ve výši 53.505 Kč a penále ve výši 10.701 Kč. Žalobci byla tato daň doměřena jako jednomu ze dvou společníků veřejné obchodní společnosti „X“ se sídlem „X“. Dodatečným platebním výměrem byla daň doměřena podle pomůcek podle § 98 zákona č. 289/2008 Sb. daňového

řádu (dále jen „daňový řád“), na základě provedené daňové kontroly, když bylo učiněno zjištění o nejasnosti účetnictví společnosti „X“.

Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle části třetí, hlavy II., dílu 1. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), přičemž žaloba byla podána včas podle § 72 odst. 1 s.ř.s. Krajský soud předeseílá, že v dané věci již rozhodoval rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č.j. 52 Af 33/2014-89, kterým zrušil žalované rozhodnutí, ten byl však rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále rovněž „NSS“) ze dne 23. 11. 2015 č.j. 6 Afs 18/2015-32 (rozsudky dostupné na www.nssoud.cz) zrušen a věc byla vrácena nadepsanému krajskému soudu k dalšímu řízení se závazným právním názorem, jak rozvedeno níže.

Žalobní body:

Žalobce tvrdí, že postupem správce daně a žalovaného byl **zkrácen** na svých právech, a to **na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady**, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu. Současně byl zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly. Žalobce tvrdí porušení ustanovení § 85 odst. 1, § 87 odst. 1, § 88 odst. 1 písm. d), e), f), odst. 2, odst. 3, ustanovení § 102 odst. 3, odst. 4, a ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu. Tvrdí, že rozhodnutí vycházejí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a jsou proto včetně zprávy o daňové kontrole nepřezkoumatelná. Žalobce má za to, že není zřejmé, jaká konkrétní skutková zjištění byla z jednotlivých provedených důkazů učiněna, jak byla vyhodnocena a po právní stránce posouzena. Žalobce tvrdí, že nebylo uvedeno, z jakých důvodů nebyly provedeny důkazy jím navrhované, nebylo mu sděleno, jaké skutečnosti a proč má žalovaný za prokázané, nebylo mu umožněno navrhnout další důkazy, čímž byla porušena práva žalobce zakotvená v § 88 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce tvrdí, že ve zprávě o daňové kontrole nebyly sděleny závěry daňové kontroly, neboť nebyly vyčísleny žádné částky vztahující se k dodatečně stanovené daňové povinnosti. Závěrem zprávy z daňové kontroly bylo pouze konstatování, že se bude postupovat dle § 98 odst. 1 daňového řádu, tj. daň bude stanovena podle pomůcek. Žalobce je přesvědčen, že závěr daňové kontroly měl obsahovat zjištění, v jaké výši bude daňová povinnost stanovena. Při tomto tvrzení vychází žalobce z právní úpravy obsažené v § 88 odst. 1 písm. d) odst. 2 daňového řádu. Má za to, že v závěru daňové kontroly měly být rovněž uvedeny konkrétní zjištění a konkrétní pomůcky. Žalobce tvrdí, že uvedením těchto skutečností až v následném dodatečném platebním výměru došlo k popření dvojinstančnosti řízení. To proto, že jednak zprávou o daňové kontrole je ukončena daňová kontrola a pouze v rámci daňové kontroly lze zjistit daňové povinnosti a pouze na základě daňové kontroly daň doměřit, jak stanoví § 85 odst. 1 a § 143 odst. 3 daňového řádu, a dále proto, že žalobci byla odňata možnost uplatnit námitky.

Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7Afs 96/2013 - 34, dle kterého: „*Stěžovatelka byla sice při projednání zprávy o kontrole seznámena se závěrem správce daně o tom, že jí nelze stanovit daň dokazováním, avšak současně nebyl vůbec sdělen výsledek kontroly správce daně a způsob jejího zjištění, což znamená, že jí při projednání zprávy před ukončením kontroly nebyly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které jí měly být posléze na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně dospěl.*“ Dle žalobce tak nelze připustit, aby se první zmínka o výši doměřené daňové povinnosti a způsobu jejího stanovení objevila až v samotném dodatečném platebním výměru, aniž by ve vlastní zprávě o daňové kontrole

byla popsána zjištění správce daně, tedy to, jak k této částce a za použití jakých podkladů došel.

Žalobce dále namítá, že mu bylo upřeno právo být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky a rovněž upřeno právo na řádnou protokolaci, když se jednalo o svědky v celé České republice a výsledky byly realizovány prostřednictvím dožádaných finančních úřadů a někdy se jednání překrývala. V jednom případě bylo dokonce dohodnuto s finančním úřadem provedení výsledku na 27. 2. 2012, avšak výsledek byl proveden 6. 2. 2012. Žalobce si na tento stav několikrát stěžoval, avšak bez výsledku. Tržby za prodané zboží za rok 2008 byly oproti stavu prokázanému účetními doklady vypočteny navýšením nákladů koeficientem 1,219 na částku 14.050.691 Kč za použití pomůcek - obdobné marže srovnatelných obchodních společností MULTIAGRO v.o.s. se sídlem Slatina a ZELENÝ SPORT s.r.o. se sídlem ve Vysokém Mýtě. Současně však byly tyto tržby zvýšeny o 740.790 Kč a o částku 609.074 Kč na základě údajů peněžních poukázek České pošty s. p. jako částek za prodané zboží. Žalobce namítá, že mu byla výše tržeb započtena za shodné zboží v různé výši 2x, a to jednou navýšením koeficientu konkurenčních srovnatelných firem a následně přičtením tržeb dle údajů České pošty s.p. Dle žalobce nebylo možné tento postup kombinovat, protože použití pomůcky porovnáním s konkurenčními firmami v sobě zahrnuje již veškeré příjmy a tržby za prodané zboží, jde tak o paušální stanovení tržeb jako celku. Tedy jde o stanovení daňové povinnosti k tíži žalobce.

Žalobce přitom namítá, že součástí poštovní přepravy bylo zboží, které nebylo v sortimentu společnosti, přičemž jednotlivé objednávky byly vydávány vždy po zajištění celého objednaného zboží, což si vyžádalo delší dobu, tudíž neodpovídala doba objednávek zboží datům expedice a odesílání, šlo o časové rozdíly v řádech měsíců. Protože některé dodávané zboží společnost neprodávala, nebyly některé příjmy zahrnuty do účetnictví společnosti. Jednalo se o cyklistické zboží, součástky do jízdních kol, protože bratr žalobce vlastní obchod s cyklistickými potřebami či jiné zboží, týkající se myslivosti a střeleckého sportu, které daná společnost neprodávala, nýbrž žalobce ve snaze vyhovět svým zákazníkům takové zboží sám sehnal a z vlastních finančních prostředků zakoupil jako soukromá osoba a se zbožím prodaným ze sortimentu společnosti zaslal na dobírku poštou zákazníkovi. S tím koresponduje kontrolní zjištění, že takové zboží nikdy nebylo ve skladové evidenci.

Žalobce tvrdí, že žalovaný po něm požadoval prokázání negativních skutečností, totiž, že dané zboží nebylo v evidenci skladu a že nebylo prodáno společností, ale žalobcem. Tím správce daně zatížil řízení vadou, když nevzal za průkaznou skladovou evidenci, ve které tyto položky vedeny nebyly, neboť společnost nebyla jejich vlastníkem. Žalobce se přitom odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, když nelze daňový subjekt zatěžovat nepřiměřenými požadavky na rozptýlení dále nespecifikovaných pochybností správce daně. Žalobce posílal poštou na dobírku nezaevidované zboží se zbožím, které společnost prodávala, protože společnost chtěla vyhovět zákazníkům a ušetřit peníze za poštovné.

Pokud jde o výsledky svědků, kteří byli zákazníci společnosti, ty probíhaly v roce 2012 a týkaly se roku 2008 a 2009, když se správce dotazoval na částku, za níž bylo zboží zakoupeno. 30 svědků uvedlo jinou, avšak přibližnou částku v porovnání s evidencí společnosti, 29 svědků uvedlo, že si již nevzpomínají a 24 potvrdilo shodné částky jako v účetnictví společnosti. Z uvedeného správce daně dovodil, že účetnictví společnosti je neprůkazné. Žalobce zdůraznil, že účetními doklady jsou paragony - prodejní doklady, kde

jsou kupující podepsáni v době uskutečnění koupě zboží. Správce daně však vyhodnotil pro rozpor svědeckých výpovědí s podepsanými prodejními paragony tyto doklady jako neprůkazné, přičemž nikdy nebyly zpochybněny podpisy zákazníků na paragonech.

Zpráva z daňové kontroly a napadené rozhodnutí postrádá hodnocení důkazů. Žalobce neví, jak jinak by měl dokazovat výši kupní ceny zboží než písemnou kupní smlouvou. Žalobce tvrdí, že je velmi časté, že si zákazník žádá slevu z prezentované ceny na internetu, přičemž za cenu nižší marže byl dosahován vysoký obrat. Žalobce má za to, že nebyly splněny podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný setrval na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Podstatné okolnosti ve věci:

Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 byla žalobci doměřena daň ve výši 53.505 Kč podle ustanovení § 147, § 143, § 98 daňového řádu, a to na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 8. 2013. Tento dodatečný platební výměr přitom obsahuje vlastní odůvodnění.

Daňové řízení bylo zahájeno protokolem o ústním jednání ze dne 11. 1. 2011. Průběh a výsledek daňové kontroly je zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole. Při daňové kontrole bylo předloženo účetnictví a evidence pro daňové účely společnosti „X“. Správce daně pojal pochybnost o stanovení správnosti dílčího základu daně podle § 7 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Pochybnosti se týkaly zejména oblasti tržeb z prodeje zboží a služeb společnosti „X“, když pochybnosti vyplynuly z toho, že společnost na daňových dokladech (fakturách) neuváděla cenu zboží a následně další pochybnosti vznikly na základě zhodnocení svědeckých výpovědí vybraných odběratelů a zejména listinných důkazů získaných od těchto osob a jejich porovnáním s údaji vykázanými v účetnictví společnosti „X“, když se jednalo o rozdíly v ceně v řádech desítek procent. **V některých případech svědci předložili doklady a stvrzenky s konstatováním, že zakoupili společně se zbraní ještě další zboží či službu. Uvedené nekorespondovalo s účetnictvím společnosti. Dané zboží ani nebylo nalezeno ve skladové evidenci zásob, v některých případech bylo zjištěno, že skladová cena, která by se měla rovnat ceně pořizovací, neodpovídá pořizovací ceně uvedené na fakturách. Dále ohledně plateb zboží na dobírku prostřednictvím České pošty, s.p., byly zjištěny nesoulady mezi uváděnými cenami Českou poštou s.p. a částkami v účetnictví společnosti. Z výsledku svědků ohledně zaplacené ceny byl v některých případech zjištěn rozpor s cenou za konkrétní druh zboží uvedenou samotnou společností na vlastních internetových stránkách. Cenová hladina přitom odpovídala cenám uvedeným jednotlivými příjemci zboží, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí. Platby zboží evidované v účetnictví společnosti však byly zásadně nižší, v některých případech v poloviční výši.**

Ve 110 případech nebyly platby poskytnuté společnosti „X“. zákazníci prostřednictvím platby na dobírku za využití služeb České pošty s.p. vůbec evidovány. Jednalo se o celkový objem plateb ve výši 724 830 Kč, ohledně těchto zásluh nebyli svědci vyslýcháni.

Dne 15. 3. 2013 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění daně z příjmu fyzických osob zdaňovací období roku 2008. K projednání zprávy o daňové kontrole bylo vydáno sdělení dne 7. 8. 2013 podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 19. 8. 2013. Odvolací správní orgán se při přezkoumání dodatečného platebního výměru opřel o ustavení § 140 odst. 4 daňového řádu, podle kterého, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých pomůcek. Při tomto kontumačním postupu se zabývá tím, zda bylo přihlédnuto k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt a zda byly splněny zákonné podmínky postupu správce daně. **V daném případě daňový subjekt dle žalovaného nesplnil svoji důkazní povinnost, když byl vyzván k prokázání správnosti a úplnosti údajů uvedených v řádných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009.** Žalobce je fyzickou osobou, proto podíl na zisku veřejné obchodní společnosti podle § 7 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů, je součástí dílčího základu daně z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Tato část základu daně se stanoví ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, se vychází za účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo zákona o daních z příjmů nestanoví jinak. Žalovaný poukázal na § 92 odst. 3 daňového řádu, když žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání, mimo jiné i správnost deklarovaného základu daně z příjmů. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví, je přitom povinen vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. **Účetní doklady neobsahovaly cenu za zboží, které bylo předáváno zákazníkům společnosti, tedy neobsahovaly jednu ze základních náležitostí daňového dokladu.** Tedy správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o správnosti výše vykázaných částek za prodávané zboží, některé osoby v rámci šetření policie ve svém podání vysvětlení ze dne 15. 12. 2010 uvedly, že cena, kterou uhradily, byla vyšší, než cena, která byla uvedena na paragonu. Na základě provedených výpovědí správce daně dovodil, že přetrvávají důvodné pochybnosti o správnosti výše tržeb. Skutečností zachyceným v účetnictví společnosti totiž neodpovídá, že někteří zákazníci koupili zboží či služby, když deklarované zboží nebylo nalezeno ve skladové evidenci zásob ani nebylo vydáno v den prodeje. U některých předložených dokladů rovněž tak skladová cena neodpovídala pořizovací ceně. Žalovaný zdůraznil, že **důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být naplněna předložením formálně bezvadného dokladu, či jiné písemnosti, a to ani, když má veškeré náležitosti, jak vyplývá z rozsudku NSS č.j. 8 As 80/2008 - 85 ze dne 31. 3. 2009 zabývajícího se problematikou daňové uznatelnosti výdajů. Musí být totiž prokázáno, že došlo k realizaci tvrzených skutečností v souladu s realitou.**

Žalovaný poukázal na vyjádření zástupkyně daňového subjektu R.Ř., která dne 13. 4. 2011 uvedla, že cena není uvedena na faktuře, ta je dopisována následně (na paragon) a slouží pouze pro účetní evidence. K námitce, že se jednalo o nabídkové listy, žalovaný uvedl, že toto z ničeho nevyplývá. Pokud jde o záznamy České pošty s.p., už z objemu plateb plynoucích společnosti „X“ ze zakázek hrazených na dobírku nelze akceptovat, že se jedná o čistě soukromou záležitost pana Ř., když bylo zjištěno 110 plateb v celkovém úhrnu 724.800 Kč, tedy nelze akceptovat, že investoval vlastní prostředky bez připočtení jakékoliv marže, přičemž tyto pochybnosti nebyly rozptýleny.

Žalovaný tvrdí splnění tří předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu v dané věci v souladu s rozsudkem NSS č.j. 2 Afs 72/2011 - 83 ze dne 1. 6. 2012 - stěžovatel nesplnil svoje povinnosti při dokazování; bez součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním; daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Je přitom nutno respektovat princip proporcionality, což znamená, že ke stanovení daně podle pomůcek nemohou vést marginální pochybení.

1) Pochybnosti žalovaný dovodil z kontrolního zjištění – údaje v účetnictví jsou v rozporu s údaji od České pošty, s.p., některé zásilky nebyly vůbec zaevidovány.

2) Existují pochybnosti, avšak daň nelze stanovit přesně, tedy dokazováním, neboť zákazníci nejsou s odstupem času schopni uvést přesné ceny.

3) Spolehlivost stanovení daně - přezkoumání výpočtu: Pomůcky pro stanovení daně žalovaný vymezil na str. 12 napadeného rozhodnutí (ve správním spise je o tomto způsobu stanovení daně založen úřední záznam podle § 63 daňového zákona č.j. 1197104/13/2809-05402-601412 ze dne 12.8.2013 - přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 D.Ř., Přehled plateb přijatých v r. 2008 předložených „X“.; skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období r. 2008; podklady předložené společností „X“. – hlavní kniha analytické evidence, podrobný výpis 1. 1. 2008 - 31. 12. 2008; výše obchodní marže zjištěná u srovnatelných subjektů – spol. ZELENÝ SPORT s.r.o., MULTIAGRO v.o.s., - specializovaná činnost obchodování se zbraněmi a střelivem. Společnosti vykázaly marži – 21,9 %, druhá ze společností v r. 2008 zápornou, avšak za období r. 2007 - 27,78 %; v r. 2009 - 35,42 %; v r. 2010 – 35,68 %. **Správce daně použil marži 21. 9 % – tedy ve prospěch žalobce.**

- a) Dílčí hodnotu tržeb stanovil žalovaný z nákladů vykázaných daňovým subjektem (účet 504 prodané zboží) a marží vzatou ze srovnatelných subjektů, stanovil tržby na 14.055.691 Kč (11.53.509,66 x 1,219).
- b) Dále použil jako tržby výši rozdílu mezi tržbami vykazovanými v účetnictví „X“. a mezi tržbami dle údajů České pošty, s.p. Z rozdílu po odečtení DPH stanovil žalovaný dílčí tržbu ve výši 740.790 Kč
- c) Tržby stanovil z plateb, které zjistil od České pošty, s.p., když tyto transakce nenalezl v účetnictví vůbec zaúčtované. Posoudil je jako úhrady zboží včetně DPH, DPH odečetl a zjistil tak tržbu ve výši 609. 074 Kč.

Tedy žalovaný celkovou tržbu vypočetl jako součet a), b) c), celkově tedy zjistil tržbu ve výši 15.405.555 Kč, což činí rozdíl 1.820.685,59 Kč. Ohledně stanovení nákladů žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že zohlednil marži srovnatelných subjektů. Při stanovení ostatních výnosů použil nezpochybněnou část účetnictví - Hlavní kniha analytické evidence - podrobný výpis rok 2008 - ostatní výnosy a odečetl ostatní náklady. Výsledek hospodaření „X“. byl stanoven na 2.008.149,79 Kč, přičemž na žalobce připadlo při 50% podílu ve v.o.s. 1.004.074 Kč. Při stanovení celkové daňové povinnosti vycházel žalovaný ze základu daně ve výši 1.011.124 Kč. Žalovaný přihlédl k výhodám ve prospěch žalobce: roční sleva na poplatníka podle § 16 zákona o daních z příjmu – 24.840 Kč - § 35 ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Za výhodu žalovaný rovněž označil zvolení srovnatelného subjektu s nižším obratem. Žalovaný poukázal na to, že se jedná o kvalifikovaný odhad a zabýval se tím, zda daň byla stanovena spolehlivě. Žalovaný se

vypořádal rovněž s dílčími odvolacími námitkami, které vyhodnotil jako nedůvodné a bez vlivu na zákonnost daňového řízení.

Posouzení věci krajským soudem:

Nejprve se krajský soud vyjadřuje k míře a rozsahu odůvodnění soudního přezkumu. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13/ případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že **na určitou námitku lze reagovat i např. tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Tak to činí krajský soud i v dané věci zejména a s ohledem na jeho vázanost názorem NSS vysloveným v rozsudku ze dne 23. 11. 2015 č.j. 6 Afs 18/2015-32.** Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „...není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezn ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Úkolem krajského soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Po přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle skutkového a právního stavu k datu vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.), po veřejném projednání věci a jsa **vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2015 č.j. 6 Afs 18/2015-32**, posoudil krajský soud žalobu následovně.

Podmínky stanovení daně podle pomůcek jsou stanoveny v § 98 odst. 1 daňového řádu: § 98

*(1) 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.*

*(2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají **výhody** pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*

(3) 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.

Z uvedeného vyplývá, že správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek bez součinnosti daňového subjektu v důsledku porušení povinnosti při dokazování, tedy porušení jeho povinnosti vážící se k důkaznímu břemenu podle § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daň podle pomůcek přitom může stanovit toliko tehdy, nelze-li daň i bez součinnosti stanovit na základě dokazování, tedy přesně. Při stanovení daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Vedle těchto zákonných kritérií je dovozen princip proporcionality, který vylučuje stanovení daně podle pomůcek v důsledku bagatelních „prohřešků“ daňového subjektu. Tento princip vyplývá jednak ústavněprávní roviny práva a jednak z § 114 daňového řádu, podle kterého daň musí být stanovena přiměřeně.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu: *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.*

Na tomto místě je vhodné poukázat na rozšíření rozsahu přezkumu správcem daně druhého stupně v porovnání s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, což má vliv na posouzení jedné z žalobních námitek, jak vyloženo níže.

Podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platilo: *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.*

Jak již uvedeno shora, nadepsaný krajský soud v dané věci rozhodoval rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č.j. 52 Af 33/2014-89, kterým zrušil žalované rozhodnutí s tím odůvodněním, že daň nebyla stanovena podle pomůcek spolehlivě, neboť dal zapravdu žalobci v tom ohledu, že některé tržby byly započítány dvakrát. **Uvedený rozsudek byl však na základě kasační stížnosti žalovaného rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2015 č.j. 6 Afs 18/2015-32 zrušen a vrácen nadepsanému krajskému soudu se závazným právním názorem. Z uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu je zřejmé, že tento posoudil žalované rozhodnutí ve shodě s krajským soudem jako plně přezkoumatelné, tedy dostatečně a srozumitelně odůvodněné a dále, že aproboval postup správce daně, kdy v důsledku nesplnění povinnosti žalobce jako daňového subjektu při dokazování byla stanovena daň náhradním způsobem podle pomůcek. K tomu následující pasáž odůvodnění uvedeného rozsudku:**

[44]: „ Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že krajský soud pochybil, když dovodil, že při stanovení daně dle pomůcek došlo ze strany stěžovatele (a správce daně) při určení výše tržeb k jejich započtení dvakrát (v prvním a v druhém kroku), protože nebyla daň stanovena spolehlivě. **Uvedený závěr by byl správný za předpokladu, že by správce daně shledal vyšší nákladů na dosažení výnosů, kterou společnost evidovala v účetnictví na účtu 504, za správnou. Tak tomu však nebylo, což správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích uvedli, a to včetně konkrétních skutečností, z nichž to dovozují (některé prodané zboží nebylo nalezeno v evidenci skladových zásob společnosti nebo zde nebyl záznam o výdeji předmětného zboží v určitý den, společnost nebyla schopna dohledat a spárovat jednotlivé**

prodejky v účetnictví s konkrétními zákazníky). V takovém případě nebylo možno jednotlivě identifikovat, jaké náklady vynaložila společnost na konkrétní zboží, které prodala svým zákazníkům a k těmto nákladům vztáhnout konkrétní tržby (výnosy). Proto nebylo možno ani učinit závěr, že tržby byly započteny za stejné zboží dvakrát. Nebylo-li možno konkrétní zboží (z hlediska nákladů na jeho pořízení) podle záznamů v evidencích společnosti dohledat, pak nebylo možno ani určit, jaká konkrétní tržba z jeho prodeje byla dosažena a že byla při stanovení základu daně opakovaně započtena.“

Nejvyšší správní soud tedy neshledal pochybení ve způsobu stanovení výše tržeb při stanovení daně podle pomůcek, naopak objasnil, z jakého důvodu nebylo možno považovat stanovení tržeb za chybné. Tímto shora uvedeným právním názorem je krajský soud plně vázán, tudíž pro posouzení námitky dvojího započtení, která se ukázala být nedůvodnou, přebírá do svého odůvodnění text z citovaného rozsudku NSS:

„[27] Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že stěžovatel se otázkou spolehlivého stanovení daně dle pomůcek detailně zabýval na stranách 12 - 18 napadeného rozhodnutí a za tímto účelem posuzoval nejen správnost stanovení tržeb za prodané zboží (především na stranách 12 a 13), ale také způsob a správnost postupu při stanovení nákladů, a to na stranách 13 a 14 napadeného rozhodnutí. Poukázal i na nálezy Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, podle něhož platí: „Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí.“ Z uvedeného je zřejmé, že si stěžovatel byl vědom nutnosti přiřadit v rámci stanovení daně odhadem zjištěným výnosům i poměrnou část nákladů nutných k jejich dosažení.

[28] V této souvislosti je třeba stěžovateli přisvědčit, že námitka dvojího započtení tržeb, kterou v napadeném rozsudku posuzoval krajský soud, nebyla předmětem odvolacích námitek žalobce, nebylo proto ani důvodu tuto otázku v odvolacím řízení výslovně hodnotit.

[29] Postup při stanovení základu daně, a v rámci něj stanovení tržeb a nákladů, byl dostatečně konkrétně vyložen již v dodatečném platebním výměru správce daně, který srozumitelně popsal, jakým způsobem postupoval a jakými úvahami se řídil při stanovení základu daně a také při stanovení konečné výše daně daňového subjektu jako jednoho ze dvou společníků společnosti. Tento postup pak přezkoumal stěžovatel v napadeném rozhodnutí právě v souvislosti s hodnocením, zda daň byla stanovena spolehlivě (viz strany 12 - 18 napadeného rozhodnutí).

[30] K vlastnímu posouzení, zda se správce daně a stěžovatel dopustili vadného postupu, když tržby při vyčíslení započtli dvakrát, je nezbytné uvést konkrétní skutečnosti, jež se ze správního spisu podávají. Konstrukce pomůcek a postup stanovení daně podle nich byly obsahem úředního záznamu ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1197104/13/2809-05402-601412, a ve shodě s ním byly relevantní skutečnosti vyloženy i v odůvodnění dodatečného platebního výměru.

[31] Z dodatečného platebního výměru (strany 4 - 13) a ve shodě s ním i z napadeného rozhodnutí (strany 12 - 14) tedy vyplývá, že nejprve byly stanoveny tržby společnosti, a to postupně ve třech krocích. Pro přehlednost tyto kroky opakuje i Nejvyšší správní soud.

[32] V první řadě došlo ke stanovení dílčí výše tržeb z nákladů vykázaných společností v účetnictví na účtu 504 - prodané zboží ve výši 11.530.509,66 Kč, které byly násobeny marží zjištěnou u srovnatelných subjektů (21,9 %). Takto byly stanoveny tržby ve výši na 14.055.691 Kč (tzv. první krok).

[33] Další část tržeb byla stanovena z rozdílu mezi tržbami zjištěnými z plateb hrazených odběrateli za zboží prostřednictvím České pošty, s.p., jejichž výši tato sdělila a tržbami vykazovanými v účetnictví společnosti. Uvedený (kladný) rozdíl byl ponížen o daň z přidané hodnoty, jejíž byla společnost plátcem, a takto došlo ke stanovení další části tržeb ve výši 740 790 Kč (tzv. druhý krok).

[34] Nakonec byla další část tržeb stanovena z plateb, které hradili zákazníci společnosti prostřednictvím České pošty, s.p., které však vůbec nebyly v účetnictví společnosti dohledány, tedy nebyly zúčtovány. I v tomto případě došlo k ponížení zjištěné částky o výši daně z přidané hodnoty a třetí část tržeb po těchto úpravách byla vyčíslena ve výši 609.074 Kč (tzv. třetí krok).

[35] Celková výše tržeb tedy byla správcem daně stanovena jako součet dílčích částek zjištěných v jednotlivých krocích.

[36] Správce daně (i stěžovatel v napadeném rozhodnutí) se však dále zabýval i výší nákladů. Tuto skutečnost sice krajský soud v napadeném rozsudku zmínil, avšak blíže se náklady a způsobem stanovení jejich výše, tedy i jejich zohledněním při stanovení základu daně a konečné daňové povinnosti, nezabýval. To však bylo nezbytně nutné pro možnost učinit závěr o tom, zda daň byla stanovena spolehlivě. Příjmy a výdaje jsou totiž spojitě nádoby, které nelze pro účely stanovení daně (byť podle pomůcek) oddělovat a hodnotit izolovaně.

[37] Výše nákladů byla správcem daně stanovena v návaznosti na postup, který aplikoval i při stanovení výše tržeb (viz strana 11 a 12 dodatečného platebního výměru a strany 13 a 14 napadeného rozhodnutí). I v tomto případě došlo k postupnému stanovení výše nákladů, a to jednak korespondujícím tržbám vyčísleným v prvním kroku a dále odpovídajícím tržbám, jejichž výše byla stanovena ve druhém a třetím kroku.

[38] Zde považuje Nejvyšší správní soud za nejpodstatnější, že správce daně opakovaně vyslovil (část 1. 2 bod 1 i 2 odůvodnění dodatečného platebního výměru), že „prodané zboží uvedené svědky nenalezl ve skladové evidenci zásob, resp. nenalezl žádný záznam o výdeji předmětného zboží v příslušný den, tj. v den prodeje“, nebo že „v souvislosti s platbami uvedenými v tabulce č. 2 (v některých případech i v tabulce č. 1) nebylo v průběhu daňové kontroly ... prokázáno, o jaké zboží se jednalo a tudíž nebylo ani prokázáno, jaké náklady byly společností... vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží [údaje v tabulkách se týkaly dobírkových plateb realizovaných zákazníky skrze Českou poštu, s.p., které byly posuzovány v prvním a druhém kroku, poznámka zdejšího soudu]. (...) Na základě výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že (...) nebyla prokázána správnost výše nákladů

na prodané zboží vykázaná v roce 2008 v částce 11.530.509,66 Kč, a proto stanovuje výši nákladů na prodané zboží za použití pomůcek“.

[39] Jak je zřejmé, správce daně, a ve shodě s ním i stěžovatel, výslovně ve svých rozhodnutích deklarovali, že výši nákladů na dosažení výnosů zachycenou v účetnictví nelze považovat pro shora uvedené pochybnosti za správnou, a proto byla také stanovena (stejně jako tržby) pomocí pomůcek. **Tento postup považuje Nejvyšší správní soud za jediný, který umožňuje stanovit daň tak, aby se co nejvíce blížila reálnému stavu za situace, kdy ji není možno dokazováním stanovit přesně.** Naopak odlišný přístup by založil disproporce mezi příjmy a výdaji, tedy požadavek na to, aby daň podle pomůcek byla stanovena spolehlivě, by nemohl být dodržen. Krajský soud však při posouzení věci vůbec nepřihlédl ke skutečnosti, že náklady byly stanoveny dle pomůcek, byť byla zcela zásadní.

[40] Nelze si ani nepovšimnout, že správce daně již v dodatečném platebním výměru uvedl, že výše nákladů na prodané zboží stanovené podle pomůcek, musí být v relaci s výší tržeb za zboží stanovené dle pomůcek, což následně potvrdil i stěžovatel v napadeném rozhodnutí. Tak také výši nákladů následně stanovil.

[41] Náklady vztahující se k tržbám, jejichž výše byla vymezena v prvním kroku, stanovil v rozsahu vykázaném v účetnictví, což koresponduje skutečnosti, že i v prvním kroku při stanovení dílčí části tržeb vzal tuto výši za základ (částka 11.530.509,66 Kč). Správce daně i stěžovatel tak respektovali korelaci výnosů a nákladů v tomto dílčím kroku.

[42] Další část nákladů stanovil správce daně ve vztahu k tržbám, které byly vyčísleny ve druhém a třetím kroku. Zde znovu poukázal na nemožnost zjistit přesnou výši nákladů na prodané zboží, které se vztahují k jednotlivým platbám za něj od zákazníků prostřednictvím České pošty, s.p. (viz strana 12 odůvodnění dodatečného platebního výměru). Přistoupil tedy k tomu, že náklady na jejich pořízení vypočetl z výše tržeb stanovených podle pomůcek ve druhém a třetím dílčím kroku tak, že součet těchto tržeb (1.349.864 Kč) ponížil o marži, kterou jako pomůcku použil i v případě stanovení tržeb v prvním kroku (marže srovnatelného subjektu ve výši 21,9 %). Náklady odpovídající tržbám stanoveným v druhém a třetím kroku tedy činily částku 1.107.353,50 Kč. Správce daně opět poukázal na nutnost zachovat relaci mezi tržbami a náklady na jejich dosažení a tento postup byl aprobován i stěžovatelem v napadeném rozhodnutí na stranách 13 - 14.

[43] Jak bylo již výše uvedeno, **Nejvyšší správní soud považuje tento postup správních orgánů obou stupňů za správný, korespondující logickým úvahám a respektující zásady, které jsou vyžadovány i dosavadní judikaturou zdejšího soudu, na niž také v napadeném rozhodnutí stěžovatel v této souvislosti poukazuje (např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).**

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu se jednoznačně podává, že žalovaný postupoval správně, když stanovil daň podle pomůcek a tuto daň stanovil dostatečně spolehlivě.

K ostatním žalobním námitkám uvádí krajský soud následující argumentaci, která koresponduje s posouzením předchozí žalobní námitky Nejvyšším správním soudem v rámci jeho posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Krajský soud nesdílí názor žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v důsledku toho, že ve zprávě o daňové kontrole absentuje konkrétní vymezení pomůcek a konkrétní stanovení částky doměřované daně. Rozsudek NSS ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7Afs 96/2013 – 34, na který se žalobce odkazoval, se vztahuje k předchozí právní úpravě, když v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků došlo k posílení rozsahu přezkumu odvolacího orgánu ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek, když vedle zkoumání zákonných důvodů je třeba zkoumat i přiměřenost stanovené daně. Za daného právního stavu již odkazovaný judikát neobstojí, neboť je založen právě na výlučnosti zkoumání zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Tvrdí-li žalobce, že konkretizace pomůcek a vyčíslení daně, tj. postup stanovení a cílová částka, byly správcem daně prvně zmíněny v dodatečném platebním výměru, pak takové tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu, neboť uvedené je obsaženo v úředním záznamu /čl. 29/, č.j. 1197104/13/2809-05402-601412 ze dne 12.8.2013. Takovou praxi připouští i NSS – viz rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č.j. 1 Afs 20/2014 – 40, bod 31: „*Ve všech napadených dodatečných platebních výměrech přitom správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na úřední záznam o použitých pomůckách ze dne 7. 9. 2012, č.j. 112782/12/086930304431, z něž plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Ostatně tuto námitku stěžovatelka v daňovém řízení vůbec nezminila, přesto jí žalovaný vysvětlil svůj postup a závěr svědčící zvolenému způsobu stanovení daně.*“

Námitku, že žalobce byl zvoleným způsobem stanovení daně podle pomůcek zkrácen na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu, považuje krajský soud za nedůvodnou, neboť má obsahem správního spisu, v souladu s žalovaným a s názorem NSS (zejména body 38, 39 odůvodnění rozsudku) za prokázané, že byly splněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu, ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možno přesně stanovit daň, tedy stanovit daň dokazováním. Pochyby vznikly tím, že žalobce neuváděl na fakturách ceny, následně byly dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů, přičemž celkem ve 110 případech, kdy se jednalo o částku 724.830 Kč, nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti, přičemž námitka žalobce, že v tomto rozsahu zasílal zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se jednalo nikoliv o zboží společnosti, se jeví ryze účelovou, žalobce nijak neprokázal tato svá tvrzení. Hodnocení žalobce, že by se ze strany správce daně jednalo o požadavek na prokázání tvrzení negativních skutečností, není případné, neboť žalobce měl prokázat tvrzení, že se jednalo o zboží v jeho vlastnictví, které on kupoval a následně bez zisku prodával dál. Pochybnosti vzniklé v důsledku výsledků vyhledávací činnosti u České pošty, s.p. jsou natolik významné, že je nelze hodnotit jako marginální a pokud je žalobce nebyl schopen rozptýlit, tj. racionálně objasnit, pak bylo již na základě těchto pochybností vztahující se celkem ke 110 případům a k částce 724.830 Kč na místě přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.

Rovněž tak dílí žalobní námitku o tom, že byl žalobce zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly ve vztahu k výběru pomůcek, nelze shledat za případnou, neboť daňový subjekt nemá právo podílet se na výběru pomůcek (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 2. 2007, č.j. 11 Ca 60/2005-32), tedy ani na výběru srovnatelných subjektů, jejich výběr však musí být řádně odůvodněn, když tento požadavek byl v daném případě splněn, jak je jednoznačné z odůvodnění žalovaného rozhodnutí (str. 16, 17). Nelze přisvědčit žalobci ani v námitce, že

šlo o kombinaci stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, (což je nepřípustné - viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2004, č.j. 2 Afs 25/2003-88), jak již vyplynulo ze shora citovaného rozsudku NSS, který stanovení daně podle pomůcek shledal plně zákonným. Krajský soud dodává, že správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybněných částí účetnictví žalobce jako pomůcek při stanovení daně podle pomůcek v souladu s judikaturou správních soudů (viz např. rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2005, č.j. 2 Afs 190/2004, č. 675/2005 Sb. NSS).

Pokud žalobce namítal, že se neúčastnil některých svědeckých výpovědí, pak je třeba poukázat na to, že později měl žalobce možnost se ke svědeckým výpovědím vyjádřit a dále na to, že zejména v žalobě neuvedl, jakým konkrétním způsobem měla mít tato vada řízení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak známo, nikoliv každá procesní vada může mít vliv na zákonnost rozhodnutí (k posuzování závažnosti vady řízení viz např. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 9. 2013, čj. 57 A 16/2013-80, rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2004, čj. 7 A 125/2001-39, rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2005, čj. 3 As 46/2004-60). Je přitom třeba podtrhnout, že pochybnosti správce daně vznikly nikoliv pouze na základě podaných vysvětlení a provedených výsledků, ale zejména na základě předložených paragonů těmito osobami a rovněž na základě nesrovnalostí v účetnictví, které podpořila výpověď a další vyjádření samotného zástupce daňového subjektu, R.Ř. (rozpory mezi paragony a údaji evidovanými v účetnictví společnosti - str. 8 žalovaného rozhodnutí) a především na základě zjištění celkem 110 jiných nezaúčtovaných případů, přičemž k těmto zjištěním dopěl správce daně a potažmo žalovaný na základě údajů získaných od České pošty, s.p. Tedy tvrzená nemožnost žalobce účastnit se na výsleších stejně jako další žalobcem tvrzená údajná procesní pochybení (neúplná skutková zjištění) nemohla mít na takto vzniklé pochybnosti správce daně o úplnosti a věrohodnosti účetnictví vliv. Jinými slovy řečeno, přinejmenším pochybnosti vzniklé na základě 110 nezaúčtovaných případů ve spojení s vyjádřením zástupce daňového subjektu o vydávání celkem tří rozporných účetních dokladů (faktura za hotové, paragon, účetní doklad založený v účetnictví daňového subjektu), když tyto pochybnosti žalobce věrohodně neodstranil, byly dostatečné k tomu, aby mu v daném případě byla stanovena daň z příjmů podle pomůcek. Bylo totiž prokázáno, že účetnictví neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním, neboť nebylo dostatečně spolehlivé. Jestliže nemohla být daň stanovena dokazováním přesně, pak musela být stanovena náhradním způsobem, tedy podle pomůcek. Pak se již pochopitelně nemůže jednat o přesné stanovení daně, nýbrž o kvalifikovaný odhad. Krajský soud přitom opakuje, že NSS postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek, který byl odůvodněn uvedenými pochybnostmi, uznal za zákonný.

Závěr krajského soudu:

V dané věci byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, přičemž daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Žaloba proto není důvodná. Krajský soud, jsa vázán rozsudkem NSS, se plně ztotožnil s rozhodnutím žalovaného a v podrobnostech na něj odkazuje, když NSS rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející platební výměr označil ve vztahu k vyložení způsobu stanovení daně za zákonný a detailně odůvodněný (viz bod 27 shora cit. rozsudku NSS).

Na závěr krajský soud v obecné rovině doplňuje, že v případě zjištění nových skutečností či důkazů, které žalobce jako daňový subjekt nemohl uplatnit v předchozím daňovém řízení a mohly mít podstatný vliv na vyměření daně, jsou dány důvody pro obnovu řízení ve smyslu ustanovení § 117 a § 118 daňového řádu.

Náklady řízení:

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

P o u č e n í :**Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.**

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 nejblíže 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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 23. března 2016

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová