



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Bc. L. H.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č. j. 37981/15/5200-10422-702767 a č. j. 37791/15/5200-10422-702767, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č. j. 37981/15/5200-10422-702767 a č. j. 37791/15/5200-10422-702767, **se z r u š u j í** a věc **se v r a c í** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **12.800 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného. V případě rozhodnutí č. j. 37791/15/5200-10422-702767 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 1. 2012, č. j. 8427/12/293911706599, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, jímž byla dodatečně doměřena daň ve výši 111.216 Kč a penále ve výši 22.243 Kč. V případě rozhodnutí č. j. 37791/15/5200-10422-702767 bylo rozhodnuto o změně dodatečného platebního výměru ze dne 24. 1. 2012, č. j. 8446/12/293911706599, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2008, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 7 050 Kč a penále ve výši 1.410 Kč tak, že se daň doměřuje ve výši 5.445 Kč a současně se ukládá penále ve výši 1.089 Kč.

Pro úplnost soud dodává, že jako s žalovaným jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím, přestože žalobce v podané žalobě i v jejím doplnění označil za žalovaného Finanční ředitelství v Brně. Napadená rozhodnutí ovšem vydalo Odvolací finanční ředitelství, jakožto odvolací orgán podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ve spojení s § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) je žalovaným ten správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Vzhledem k tomu, že v posledním stupni rozhodovalo Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, je v řešeném případě žalovaným právě Odvolací finanční ředitelství.

II. Dosavadní vývoj ve věci

Ze správního spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 8. 2. 2010 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Během této kontroly vyvstaly správci daně pochybnosti o dokladech o nákupu zboží od společnosti JASO-DISTRIBUTOR, spol. s r.o. (dále jen „JASO“), ve kterých nebyl jako odběratel uveden žalobce, ale společnost Vintrovna s.r.o. s IČ 269 78 415 (dále jen „Vintrovna“). V době zahájení provozu restaurace v lednu 2007, kdy byly nákupy zboží nezbytné, pak žalobce evidoval první nákup v minimálním množství až dne 10. 1. 2007, přičemž nevykázal žádné počáteční hodnoty skladu. Na základě součinnosti přitom správce daně zjistil, že žalobce opakovaně nakupoval velké množství zboží (zvláště masa v rozsahu několika desítek kg) v obchodě Makro, aniž by výdaje na jejich pořízení a příjmy z jejich prodeje uvedl do daňové evidence. Správce daně dále zjistil i další skutečnosti zapříčiňující nesoulad mezi daňovou evidencí a měsíčními sestavami.

Správce daně tak dospěl k závěru, že s ohledem na zjištěné pochybnosti nelze daň stanovit na základě dokazování, ale že je nutné stanovit daň podle pomůcek. S tímto závěrem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 1. 6. 2011. Ke kontrolním závěrům se žalobce vyjádřil při ústním jednání dne 30. 11. 2011, kdy současně předložil výpis příjmů a výdajů z peněžního deníku za rok 2007 s doplněním provizí za stravenky a také očíslované originály

evidence denních tržeb. Správce daně však vznesl pochybnosti i vůči těmto evidencím, a proto setrval na závěru, že daň není možné stanovit dokazováním.

Při stanovení daně podle pomůcek vycházel správce daně z informací a znalostí o žalobci, zejména z jeho daňových přiznání za předmětná období. Dále zvolil několik srovnatelných daňových subjektů (pro zdaňovací období 2007 čtyři, pro období roku 2008 pak tři subjekty). Příjmy a výdaje ze samostatné výdělečné činnosti žalobce stanovil jako aritmetický průměr zvolených srovnatelných subjektů.

Vzhledem ke skutečnosti, že se zástupce žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole opakovaně nedostavil, správce daně zprávu o daňové kontrole doručil do datové schránky jeho zmocněnce. Následně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání, která byla Finančním ředitelstvím v Brně (jakožto tehdy příslušným odvolacím orgánem), konkrétně rozhodnutími ze dne 3. 10. 2012, č. j. 13861/12-1102-14102-702767 a č. j. 14396/12-1102-702767, zamítnuta a napadené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce ke zdejšímu soudu správní žalobu, o které krajský soud rozhodl tak, že uvedená rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně rozsudkem ze dne 16. 4. 2015, č. j. 30 Af 132/2012 – 57, (dále jen „zrušující rozsudek“) zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud posoudil většinu uplatněných námitek jako nedůvodných, nicméně ve vztahu k seznámení žalobce se zvolenými pomůckami dovodil podstatnou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobce nebyl blíže seznámen se srovnatelnými subjekty, a proto nebyl schopen kvalifikovaně namítat přiměřenost zvolených pomůcek – srovnatelných subjektů. Správce daně, příp. odvolací orgán, měl zvolit takový způsob seznámení žalobce s pomůckami, aby zajišťoval proporcionalitu omezení práv žalobce a jiného daňového subjektu

Nyní napadená rozhodnutí žalovaného jsou pak vyústěním dalšího pokračování řízení po vrácení věci krajským soudem, v jehož rámci žalovaný žalobci zaslal písemnost ze dne 24. 8. 2015, č. j. 27689/15/5200-10422-702767, označenou jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V této písemnosti žalovaný seznámil žalobce se specifikací jednotlivých srovnatelných subjektů, přičemž přílohou této písemnosti byly údaje z daňových přiznání srovnatelných subjektů ve formě výpisu z evidence správce daně (systém ADIS). Na tuto písemnost reagoval žalobce podáním ze dne 13. 10. 2015, označeným jako Doplnění odvolání, ve kterém polemizoval se srovnatelností zvolených subjektů, stejně jako s množstvím údajů, které žalovaný o těchto subjektech poskytl. Žalovaný však tyto námitky vyhodnotil jako nedůvodné a následně tedy vydal napadená rozhodnutí.

III. Obsah žaloby /jejího doplnění/

Žalobce se však se závěry žalovaného opětovně nesmířil, proto podal dne 11. 1. 2016 proti napadeným rozhodnutím žalobu, kterou bezprostředně tentýž den doplnil podáním o 25 stranách. Vzhledem k tomu, že toto doplnění žaloby v zásadě přebírá a upřesňuje text původní žaloby, bude krajský soud vycházet právě z tohoto doplnění žaloby.

Žalobce v první řadě namítal, že vybrané subjekty nejsou se žalobcem vůbec srovnatelné. Žalobce v doplnění žaloby předložil tabulku zobrazující obrat, počty zaměstnanců a počet obyvatel obce, kde se nachází příslušná provozovna jednotlivých vybraných srovnatelných subjektů předestřených žalovaným a žalobce, přičemž z porovnání jednotlivých čísel žalobce dovozoval, že se o srovnatelné subjekty nejedná. Anonymizované dokumenty o těchto subjektech pak navíc neobsahují údaje o počtu zaměstnanců, obratu a o počtu obyvatel obce, takže nelze zjistit, jestli se údaje uvedené v tabulce vztahují k týmž subjektům.

Namítal rovněž, že první uvedený subjekt má příjmy a výdaje ve smyslu ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) z ubytování, avšak žalobce provozuje hostinskou činnost a nikoli ubytování. Žalobce měl navíc kromě příjmů podle § 7 zákona o daních z příjmů i příjmy podle § 6 tohoto zákona, tudíž neměl tolik času dosahovat takových příjmů a výdajů jako srovnatelné subjekty. Tyto subjekty navíc měly zaměstnance, kdežto žalobce měl jen 2 příležitostné pomocníky, proto i z tohoto důvodu nemohl dosahovat stejných příjmů jako srovnatelné subjekty. Dále žalobce namítal, že v případě roku 2008 správce daně zvolil dobu trvání činnosti v délce 4 měsíce, ale žalobce vykonával činnost jen 3 měsíce, protože nadále již neměl prostory k podnikání; nájemní smlouva byla ukončena k 31. 3. 2008. Z předloženého seznámení není poznat, že správce daně zkoumal velikost, lokalitu a skladba nabízených jídel, není poznat, že tyto parametry jsou srovnatelné se žalobcem. Žalovaný tvrdí, že správce daně tyto parametry zkoumal, nicméně toto tvrzení není ničím doloženo. K volbě srovnatelných subjektů pak žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49.

Žalobce rovněž namítal, že tím, že nebyl účasten místním šetřením prováděným u srovnatelných subjektů, a tudíž jim nemohl klást otázky, bylo porušeno jeho právo podle čl. odst. 2 Listiny základních práv a svobod, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Současně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 34/2007, který se dle názoru žalobce shoduje s jeho závěry.

Ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek pak žalobce uplatnil ještě další dílčí námitky. Dle žalobce se správce daně nezabýval spolehlivostí pomůcek z hlediska toho, že žalobce nemohl stihnout jak zaměstnání ve Frýdku-Místku, tak podnikání v Popůvkách, přitom jako pomůcky byly použity i příjmy ze závislé činnosti uváděné v daňových přiznáních žalobce za období roku 2007 a 2008. Žalobce rovněž namítal, že s konkrétním obsahem zvolených pomůcek měl být seznámen již před ukončením daňové kontroly, a to ke dni projednání zprávy o daňové kontrole. Jako oporu pro své tvrzení pak odkázal na několik rozsudků krajských soudů a na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2008, č. j. 5 Afs 84/2007 – 59 a ze dne 14. 3. 2008, č. j. 1 Afs 113/2006 – 40. Podle žalobce dále ze zprávy o daňové kontrole nelze zjistit, zda správce daně vůbec zkoumal nějaké okolnosti, ze kterých by mu vyplývaly výhody. V této souvislosti žalobce uvedl, že za situace, kdy mu nebyly ukázány zvolené pomůcky, žalobce může věřit a nemusí, že správce daně k položce snižující daň ve výši 7.200 Kč skutečně přihlédl.

Stran samotného splnění podmínek pro přechod na pomůcky namítal žalobce následující. Správce daně podle žalobce nijak neuvedl, na základě čeho hodnotí daňovou evidenci jako účelovou, přičemž pro názornost popsal celý proces nákupu a prodeje v případě skladové zásoby č. 100021 nealko Kofola. Neunesení důkazního břemene samo o sobě navíc neodůvodňuje stanovení daně dle pomůcek, neboť podmínkou stanovení daně podle pomůcek je nemožnost stanovit daň na základě dokazování. Správce daně nijak neuvedl, v čem neunesení důkazního břemene zapříčinilo nemožnost stanovit daň dokazováním. Žalobce přitom správci daně postupně předložil celou řadu dokladů: peněžní deník, pokladní příjmové a výdajové doklady, faktury od dodavatelů, kompletní skladovou evidenci obsahující pečlivě vedené skladové karty.

Ke zpochybnění faktur o nákupech od společnosti JASO žalobce uvedl, že absence prokázání nákupu od JASA ještě není důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Z daňové evidence je navíc zřejmé, že žalobce za toto zboží sám zaplatil a že tržby z jeho prodeje jsou uvedeny ve zdanitelných příjmech. Uvedení společnosti Vintrovna s.r.o. jako odběratele místo žalobce bylo toliko chybou, která vyplynula ze skutečnosti, že dodávky probíhaly do objektu ve vlastnictví této společnosti, jejímž jednatelem byl sám žalobce. Správce daně a žalovaný měli přihlídnout k pochybení ohledně částečně nesprávné hlavičky daňového doklady, zvláště když ostatní kontrolované doklady byly v pořádku. Žalobce správci daně i žalovanému vytýkal také neprovedení svědecké výpovědi ze strany JASO, které navrhoval.

Žalobce uplatnil rovněž námitky do neosvědčení evidence příjmů a výdajů předložené dne 30. 11. 2011 jako důkazy. Správce daně nevysvětlil pochybnosti pramenící ze zjištěných nesrovnalostí s dříve předloženou evidencí, neuvedl, v čem tyto nesrovnalosti spočívají, a nedal žalobci prostor pochybnosti správce daně vyvrátit. Nevysvětlil ani, v čem spočívají známky provozního opotřebení, jejichž absence byla druhým důvodem pro neosvědčení uvedené evidence. V odpovědi na výzvu č.j. 286810/10/293932705270 žalobce popsal na příkladu měsíce leden 2007, proč je v daňové evidenci určitá částka, která se v měsíčních přehledech liší s tím, že se jedná o rozdíl ve vyčíslené provizi za stravenky na daňových dokladech od firem Sodexho a Exit. Evidence předložená dne 30. 11. 2011 proto není nevěrohodná a stanovení daně podle pomůcek nemělo nastat.

Žalobce nesouhlasil ani se závěrem správce daně o tom, že nákupy v obchodě Makro nebyly pro jeho vlastní potřebu. Zboží pro vlastní potřebu nemusí být evidováno v žádné z evidencí. Tím, že žalobce tyto výdaje neevidoval v evidenci podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, prokázal, že šlo o výdaje na osobní potřebu. Byl to žalovaný, koho stíhalo důkazní břemeno ohledně prokázání, že žalobce tyto nákupy použil pro účely podnikání.

Na závěr žaloby proto žalobce navrhl, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v úvodu svého vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. K námitce, že anonymizované údaje o srovnatelných daňových subjektech neobsahují údaje o počtu zaměstnanců, obratu a o počtu obyvatel obce žalovaný uvedl,

že správce daně vybral ke srovnání subjekty ve stejné lokalitě, přičemž provozovny se nacházely v obcích s menším počtem obyvatel a na méně atraktivních místech než hostinec Vintrova provozovaný žalobcem, a lze tudíž předpokládat také menší počet zákazníků a nižší obrat. Všechny vybrané daňové subjekty poskytovaly obdobnou skladbu nabízených jídel a nápojů a jsou tedy v tomto ohledu vzájemně srovnatelné. Jedná se přitom o obdobné subjekty, které vedou daňovou evidenci, a tudíž pod pojmem obrat je nutno rozumět příjmy, které jsou v žalobci zaslaných opisech údajů z daňových přiznání uvedeny (údaje uvedené v tabulce „srovnatelnosti“ pod názvem obrat odpovídají údajům uvedeným ve výpisech z daňových přiznání pod pojmem příjem). Přesný počet zaměstnanců pak podle žalovaného nebylo možné uvést, neboť by tím došlo k porušení mlčenlivosti správce daně, stejně tak nebylo možné uvést název obce či města, ze kterého je srovnatelný daňový subjekt, neboť takto by mohl být identifikován.

K tvrzení žalobce, že příjmy a výdaje podle § 7 zákona o daních z příjmů srovnatelných subjektů jsou se žalobcem nesrovnatelné, pak žalovaný uvedl následující:

Pokud jde o první subjekt, žalovaný vycházel při svém výběru z faktického stavu věci, který je mu znám z jeho vlastní kontrolní činnosti. Jedná se o subjekt, který provozuje restauraci a penzion. K námitce, že žalobce byl zaměstnán, a proto nemohl dosahovat takových příjmů, jako srovnatelné subjekty pak žalovaný odkázal na vyjádření žalobce na výzvu k dokazování, č. j. 15446/11/293932705270, kdy sám výslovně uvedl, že zaměstnání u společnosti hcentrum.cz ve Frýdku-Místku mu nebránilo ve volném čase provozovat restauraci; navíc žalobci vypomáhala rodina. Žalobce nedoložil, že by byl provoz restaurace ovlivněn jeho zaměstnáním, tedy že by bylo otevřeno až po jeho pracovní době.

Jelikož správce daně nenalezl jiný daňový subjekt zcela totožný se žalobcem svou velikostí, obratem, lokalitou a zároveň dalšími parametry (což je v praxi takřka nemožné), vybral pro objektivnost více srovnatelných subjektů tak, aby při srovnávání vždy minimálně dvou ze srovnávaných číselných údajů (obrat, počet zaměstnanců, počet obyvatel obce) byly tyto ukazatele shodné nebo nižší než u daňového subjektu. Následně aritmetickým průměrem zjištěných údajů dospěl ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Při výběru obdobných subjektů správce daně vycházel z daňových přiznání podaných na Finančním úřadě Brno-venkov a vybral ke srovnání dle obratu takové subjekty, jejichž průměrný obrat (příjmy) je srovnatelný s obratem uvedeným žalobcem v daňovém přiznání. Všechny vybrané daňové subjekty měly v kontrolovaném období v průměru obdobný počet zaměstnanců, jako vykazoval žalobce. Přestože formálně žalobce nikoho nezaměstnával, ze zjištění učiněných v rámci daňové kontroly vyplynulo, že mu „vypomáhaly“ nejméně 3 osoby. A pokud by žalobce neměl vůbec žádné zaměstnance, musely by navíc být jeho výdaje ještě nižší než u konkurence. K tvrzení žalobce, že v případě roku 2008 správce daně zvolil dobu trvání činnosti žalobce v délce 4 měsíce, ačkoliv ten vykonával svou činnost jen po 3 měsíce, žalovaný uvedl, že tuto námitku již zohlednil a provedl přepočty příjmů pouze za 3 měsíce.

Stran námitky, že z ničeho nelze poznat, že velikost, lokalita a skladba nabízených jídel a nápojů je srovnatelná se žalobcem, žalovaný poukázal na to, že žalobce v podstatě požaduje identifikaci těchto subjektů, což není možné. Velikost subjektů lze dovodit z vykázaných příjmů. Polemika žalobce „o kolik procent má obdobný subjekt vyšší příjem“ je pak

nedůvodná, když sám žalobce nebyl schopen výši svých příjmů prokázat. Žalovaný připomněl, že kdyby žalobce plnil své důkazní povinnosti stran vedení řádné daňové evidence, bylo by možné stanovit daň dokazováním, a ta by tak byla jistě přesnější. Žalobce svých povinností nedostál, a je tudíž povinen strpět určitou míru nepřesnosti stanovené daně, která vyplývá právě z náhradního způsobu jejího stanovení.

Ve vztahu k dalším žalobním námitkám pak žalovaný převážně odkazoval na zrušující rozsudek zdejšího soudu, jehož některé pasáže i přímo citoval. Závěrem navrhl zamítnutí žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s., v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, neboť dovedl částečnou nepřezkoumatelnost obou napadených rozhodnutí [viz bod V.b) tohoto odůvodnění], která však nebránila přezkumu dalších aspektů celé věci, a těmi se proto krajský soud podrobně zabýval.

Podstatou projednávané věci byl přezkum rozhodnutí spočívajících v doměření daně z příjmů fyzických osob na základě pomůcek. Z hlediska přezkumu takovýchto rozhodnutí je nutné posoudit dva okruhy otázek - zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky a zda zvolené pomůcky jsou přiměřené. Jelikož tyto otázky na sebe logicky navazují, bude tímto způsobem členěna i následující část odůvodnění. Zároveň krajský soud připomíná, že se podstatnou částí žalobních námitek již jednou zabýval ve zrušujícím rozsudku, jehož závěry proto v zásadě přebírá i nyní, neboť neshledal důvodu se od nich odchýlit.

V.a) Splnění podmínek přechodu na pomůcky

Podmínky pro přechod na pomůcky jsou vymezeny v § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně stanoví daň podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování.

Žalobce v této souvislosti obecně namítal, že neunesení důkazního břemene ještě samo o sobě (bez specifikace splnění podmínek pro přechod na pomůcky) neopravňuje správce daně stanovit daň podle pomůcek. Jak již však krajský soud uvedl ve zrušujícím rozsudku, správce daně ani žalovaný nic takového netvrdili. Vymezili, v čem spočívalo porušení povinnosti žalobce a současně uvedli, že ve světle všech učiněných zjištění (rozpornost evidencí, jiný odběratel na dokladech od společnosti JASO, zjištěný nákup zboží v obchodě Makro) došlo k zásadnímu zpochybnění žalobcem předložených evidencí a dokladů a daň tak nelze stanovit dokazováním.

K porušení povinností žalobce lze uvést, že žalovaný výslovně uvedl, že žalobce neprokázal postup v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a že porušil rovněž § 7b odst. 4 téhož zákona. Žalobce dle správce daně neprokázal takovou evidenci majetku (zásob, pohledávek), ze které by bylo zřejmé, zda nakoupené zboží (výdaj) bylo skutečně prodáno (příjem, popř. pohledávka), zda zůstalo skladem (zásoby), nebo jakým jiným způsobem bylo se zbožím naloženo (likvidace, škoda). Soud k tomuto dodává, že v důsledku uvedeného tedy žalobce porušil některou ze svých zákonných povinností (řádné vedení evidence) a současně nesplnil svou důkazní povinnost a neunesl s ní spojené důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene ale samo o sobě nevedlo ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně a následně i žalovaný se (na str. 17 – 18 v případě zdaňovacího období roku 2007, resp. 16 - 17 v případě druhého z napadených rozhodnutí) zabývali i splněním podmínky, která spočívá v nemožnosti stanovit daň dokazováním. Žalovaný uvedl, že žalobce nepředložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázal. Bez předložení daňové evidence vedené v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, případně důkazů ji nahrazujících, není správce daně schopen posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém přiznání odpovídají příjmům a výdajům skutečným. Obecná námitka neuvedení bližší specifikace splnění podmínek pro přechod na pomůcky je tudíž nedůvodná, neboť z napadených rozhodnutí vyplývá, že přechod na pomůcky, včetně specifikace pochybností, byl v napadených rozhodnutích dostatečně popsán.

Pokud jde o samotnou správnost uvedených závěrů, je potřeba říci, že jakýkoliv dílčí nedostatek daňové evidence (či účetnictví) ještě sám o sobě samozřejmě neznamená, že není vůbec možné stanovit daň dokazováním. V nyní projednávaném případě má však krajský soud za to, že pochybnosti správce daně byly ve svém souhrnu (nikoli nutně samy o sobě) takového rozsahu, že vypovídací schopnost daňové evidence a předložených dokladů jako celku byla zpochybněna a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním. Jak bude přiblíženo níže, správce daně i žalovaný postavili svá rozhodnutí na zjištěních, týkajících se faktur od společnosti JASO, rozporů v předložených evidencích a v neposlední řadě i nákupech v obchodě Makro, které svým množstvím a charakterem odpovídaly nákupům pro provoz restaurace, aniž by byly zahrnuty do vykázaných příjmů a výdajů. K důvodnosti jednotlivých pochybností správce daně uvádí krajský soud v návaznosti na uplatněné žalobní námitky následující:

Faktury od společnosti JASO

K námitce žalobce, že prokázal přímé dodávky zboží (nápojů) jemu, jakožto podnikající fyzické osobě, krajský soud stejně jako ve zrušujícím rozsudku uvádí, že nijak nerozporuje možnost dodatečného zhojení nedostatků daňových dokladů. Na takové zhojení však jsou kladeny přísné požadavky. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 91, v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05), „lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní,

kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (pozn.: potvrzení doplněno krajským soudem).

Krajský soud má za to, že takto pojaté vysvětlení žalobce nepředložil, neboť rozumně nevysvětlil, proč nebyl na dokladech uváděn sám, ale byla tam uváděna společnost Vintrovna. K dotazu správce daně, proč byla v daňových dokladech označena společnost Vintrovna, žalobce dle protokolu o ústním jednání ze dne 24. 9. 2010, č.j. 233330/10/293932705270 uvedl, že zboží bylo skládáno výhradně pro jeho podnikatelskou činnost, a že faktury podepisoval svým jménem. Restaurace Vintrovna byla chápána jako faktické místo dodávky. K dotazu proč následně, když si musel být vědom, že má v účetnictví nesprávné doklady, nedošlo k opravě těchto dokladů, žalobce uvedl: „Protože to bylo bráno, že L. H. vede daňovou evidenci nikoliv účetnictví, není plátcem DPH a údaje na hlavičce jsou obojetny.“ Na předmětných dokladech je ovšem zcela jednoznačně uveden jako odběratel subjekt Vintrovna s jeho identifikačním číslem. To, že je na fakturách uveden i žalobce, který faktury podepisoval, mohlo vyplývat i ze skutečnosti, že byl dle zjištění správce daně, odvolávajícího se na údaje v obchodním rejstříku, v dané době i jednatelem a společníkem společnosti Vintrovna.

Důvodem uvádění jiného odběratele přitom nemůže být skutečnost, že zboží bylo dodáváno do provozovny, která je vlastnictvím tohoto subjektu nebo že žalobce je i statutárním orgánem uvedené společnosti. Takovéto doklady jsou nejasné a neprůkazné. V podané žalobě (doplnění) pak žalobce tvrdil, že z předložené evidence je zřejmé, že za předmětné zboží od JASA zaplatil, přičemž tržby uvedl ve zdanitelných příjmech. Jednalo se podle něj o pochybení při vyplnění hlavičky daňového dokladu. Ze spisu však vyplývá, že ve vztahu k dodavateli JASO nešlo o ojedinělý překlep, ale o údaj opakující se na velkém množství daňových dokladů; stejné údaje jsou navíc na fakturách uváděny i po dubnu 2008, kdy již žalobce svou podnikatelskou činnost ukončil a jako podnikající fyzická osoba již odběratelem být nemohl – odběr měl přejít zpátky na společnost Vintrovna. Společnost Vintrovna a žalobce byli tedy bez rozumného vysvětlení dlouhodobě uváděni pod totožnou hlavičkou u faktur od společnosti JASO, přičemž ani ukončení podnikatelské činnosti žalobce na této praxi nic nezměnilo.

Jak dále uvedl správce daně i žalovaný, předložené měsíční sestavy prodaného zboží neobsahují denní tržby s návazností na datum prodeje konkrétního zboží s tím, že tyto sestavy ani nenavazují na daňovou evidenci. K tomu krajský soud uvádí, že výdaj vůči společnosti JASO se objevuje i v evidovaných výdajích obsažených v „upraveném“ výpisu z peněžního deníku za rok 2007 předloženého dne 30. 11. 2011. Krajský soud se průkazností a věrohodností této evidence zabývá níže, nicméně na tomto místě lze upozornit, že ani z této evidence, která co do celkových měsíčních tržeb již koresponduje s měsíčními sestavami, není bez jakýchkoliv pochyb zřejmé, že žalobce za předmětné zboží skutečně zaplatil a předmětný výdaj tak skutečně vynaložil. Za situace, kdy byly vzneseny pochyby vůči původní i této „upravené“ daňové evidenci a zejména vůči fakturám od společnosti JASO, je dle názoru krajského soudu skutečné vynaložení výdaje nutné prokázat jiným nezpochybnitelným a transparentním způsobem. A pokud lze např. z knihy vydaných faktur předložených na základě výzvy k součinnosti ze dne 9. 2. 2010 společností JASO (uváděn kód H.) či jiných dokladů dovodit, že faktury byly uhrazeny žalobcem, zcela jednoznačně to ještě neznamená, že byly uhrazeny žalobcem jakožto podnikající fyzickou osobou a nikoli např. žalobcem jakožto jednatelem společnosti Vintrova, která byla uvedena jako odběratel zboží na faktuře.

Krajský soud má tedy za to, že nebyl předložen žádný rozumný a zejména jednoznačně transparentní důvod uvádění jiného odběratele na předmětných dokladech a ani jednoznačný a transparentní důkaz o tom, že žalobce zboží skutečně sám nakupoval jakožto podnikající fyzická osoba a sám za něj jakožto podnikající fyzická osoba zaplatil. K prokázání svých tvrzení žalobce navrhl i výslech svědků, ze kterého ovšem jednoznačně nevyplývá ani to, že zboží bylo dodáváno jemu jako fyzické osobě, natož vysvětlení mylného odběratele na dokladech. V doplnění žaloby se dále objevuje nesouhlas žalobce s tím, že nebyl proveden výslech ze strany JASA, nicméně takovýto návrh zdejší soud ve správním spise nenašel.

Správce daně i žalovaný nadto odkázali i na další zjištění týkající se neprůkaznosti evidování prodeje nápojů např. na skutečnost, že žalobce neevidoval prodej kofoly v množství 0,3 l, které přitom dle svého tvrzení prodával. Pokud žalobce uváděl, že podstatné bylo evidování prodeje celých litrů, pak soudu uniká smysl evidovat prodej 0,4 l kofoly, který na rozdíl od prodeje 0,3 l žalobce evidoval. Tento nesoulad žalobce nijak nevysvětlil a tuto pochybnost tak nelze považovat za vyvrácenou. Pokud správce daně i žalovaný i v souvislosti s průkazností faktur od společnosti JASO upozorňovali na skutečnost, že z hlediska statistické pravděpodobnosti je nemožné uskutečnit prodej vždy na celé litry a zaokrouhlený na celé stovky či tisíce korun, není tato pochybnost jednoznačně podložena všemi údaji v měsíčních sestavách, kde se skutečně běžně objevují (a jednoznačně převažují) i takto „zaokrouhlené“ údaje, ale také údaje „nezaokrouhlené“. Tyto pochybnosti lze tedy považovat za důvodné pouze částečně a toliko podpůrné ve světle dalších zjištění.

Nevysvětlení údajů na fakturách a v důsledku toho i neunesení důkazního břemene o vynaložení výdajů podle těchto faktur však samo o sobě ještě nevedlo ke stanovení daně na základě pomůcek. V takovém případě by skutečně bylo na místě předmětné výdaje vyloučit a stanovit daň dokazováním. Žalovaný ale výslovně uvedl, že tato skutečnost byla pouze jedním z důvodů pro závěr, že daň není možné stanovit dokazováním. Celý případ je totiž potřeba vnímat komplexně. Jinými slovy - jednotlivé zjištěné pochybnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v jejich souhrnu a teprve v souhrnu těchto pochybností lze hodnotit

splnění nebo nesplnění jednotlivých podmínek pro přechod na pomůcky, v tomto případě tedy nemožnosti stanovit daň dokazováním.

Účelovost evidence a neosvědčení důkazu evidencí nově předloženou

K námitce, že žalovaný neuvedl, o co opřel své závěry o účelovosti předložených evidencí, konstatuje krajský soud ve shodě s dřívějším zrušujícím rozsudkem následující:

Podle § 7b zákona o daních z příjmů daňová evidence obsahuje:

- a) údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- b) údaje o majetku a závazcích.

Vedení daňové evidence není samoúčelné, ale naopak zásadní z hlediska stanovení daně. „*Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Daňovou evidenci by měl poplatník vždy vést tak, aby na jejím základě bylo možno zjistit dílčí základ daně a poplatník byl schopen prokázat a doložit všechny s tím související skutečnosti, tj. jak dosažené příjmy, tak částky uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Součástí daňové evidence by proto měly být i příslušné doklady (vystavené a přijaté faktury, doklady o hotovostních a bezhotovostních platbách, o provedených zápočtech apod.)*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 35).

Krajský soud má za to, že žalovaný vymezil, v čem spatřuje účelovost předložených evidencí, tedy v čem evidence nevyhovují výše naznačeným požadavkům. Žalovaný uvedl na str. 15 obou napadených rozhodnutí, že žalobce předložil dvě evidence majetku, které nebyly shodné. Zdůraznil, že evidence majetku vypracovaná zpětně nemůže mít dostatečnou vypovídací hodnotu o skutečném pohybu zboží. Dále uvedl, že žalobce předložil daňovou evidenci, kterou následně „upravil“ dalším podáním; v takovém případě nešlo tento důkazní prostředek osvědčit jako důkaz, který by jednoznačně prokazoval údaje uvedené v daňovém přiznání. Tyto skutečnosti pak dal do kontextu s dalšími zjištěními správce daně - fakturace na jiný daňový subjekt a nákupy pro osobní potřebu, které ale odpovídají podnikatelské činnosti. Současně je třeba říci, že k daňové evidenci, resp. měsíčním sestavám vnesl správce daně i další pochybnosti, jako již uvedenou evidenci prodeje kofoly.

Ve vztahu k evidenci (výpis z peněžního deníku za rok 2007) předložené 30. 11. 2011 pak krajský soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že pochybnosti o této evidenci vyvolává již samotná rozpornost s evidencí dříve předloženou. Žalobce doplnil tuto evidenci o provize za stravenky, což mělo vysvětlit dřívější nesoulad mezi daňovou evidencí a měsíční sestavou tržeb. Doklad obsahující tuto provizi však předložil toliko za leden 2007. Provize v dalších měsících tak nelze považovat za prokázané. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku nevyloučil možnost, že by v případě prokázání všech provizí došlo k vyvrácení pochybností správce daně, neboť by mohly být logicky vysvětleny rozpory mezi daňovou evidencí a měsíčními sestavami, přičemž ale nepominul, že správce daně v souvislosti s evidencemi předloženými 30. 11. 2011 vyjádřil další pochybnosti. Žalobce však v následném řízení před žalovaným v této souvislosti ničeho nedoplnil a nevyjasnil ani další uvedené pochybnosti.

Již ve zrušujícím rozsudku totiž krajský soud upozornil, že správce daně mj. vznesl otázku nízké vykazované hotovosti v denní evidenci tržeb (např. dne 2. 5. 2007 měl žalobce vykázat tržbu v hotovosti ve výši 166 Kč, dne 10. 5. 2007 ve výši 23 Kč). Současně však měl v těchto dnech vykazovat prodej alkoholu a cigaret, které dle správce daně převyšují vykázané tržby. Správce daně dále upozornil na skutečnost, že v dříve předložené evidenci denních tržeb byly uváděny prodeje polévky za 1 Kč v květnu 2007 a v následně předložené evidenci prodeje polévky v tomto měsíce evidovány nebyly. Přestože se jedná o nepatrný údaj ve vztahu k celkové evidenci, neodůvodněná změna ceny obecně jistě může i dle krajského soudu představovat rozpor v předložených evidencích a může tak svědčit o účelové úpravě evidence. Nehledě na to, že správce daně zdůraznil i tu skutečnost, že žalobce dne 30. 11. 2007 předložil originály denní evidence tržeb pouze za období 15. 1. 2007 – 31. 8. 2007 a číselná řada těchto listů byla od č. 76 do č. 79 přerušena. Žádné z těchto dílčích konkrétních zjištění však žalobce následně nevyvracel ani nevysvětlil.

Oproti těmto závěrům krajský soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že pokud se ve dříve předložené evidenci neobjevuje za leden a únor 2007 prodej polévky a následně se objevuje ve výši nula (v opačném gardu pak i u nealko nápojů), nelze z toho prima facie usuzovat na zpochybnění předložené evidence. Žalovaný v nyní napadených rozhodnutích však upozornil i na to, že z hlediska výše tržeb je tato okolnost skutečně nepodstatná, nicméně na tuto problematiku je nutné nahlížet i z hlediska evidence zásob – surovin. Z pohledu „úbytku“ zásob je pak již podstatné, zda polévka (nebo i nealko nápoje) byla či nebyla prodávána. Tento argument lze považovat za přílehlavý, v zásadě ale náhled na význam této otázky nemění, neboť krajský soud již ve zrušujícím doplnil, že zmíněný rozpor na uvedených pochybnostech o předložených evidencích ničeho nemění a naopak dotvrzuje celkový obraz o jejich nesouladu.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v napadených rozhodnutích dle názoru krajského soudu přezkoumatelně vymezili dostatečné důvody, proč vyhodnotili předložené evidence jako účelové a zároveň specifikovali takové pochybnosti, které předložené evidence tak, jak byly těmito orgány předestřeny, skutečně zpochybňují. Krajský soud proto uzavírá, že závěr o účelovosti předložené evidence zcela logicky odpovídá učiněným zjištěním a vzneseným pochybnostem správce daně. Současně bylo dostatečně odůvodněno, proč nebyla evidence (výpis z peněžního deníku za rok 2007) předložena dne 30. 11. 2011 osvědčena jako důkaz.

Jestliže žalobce namítal, že správce daně měl žalobci vysvětlit, v čem nesrovnalosti předložených evidencí spočívají a umožnit mu tyto pochyby rozptýlit, je potřeba říci, že žalobce byl řádně předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole, kde se jistě mohl k těmto okolnostem vyjádřit. Žalobce se však k tomuto projednání nedostavil a zpráva o daňové kontrole mu proto byla zaslána. Těžko lze tedy správci daně vyčítat, že žalobci neposkytl dostatečný prostor k vyjádření se k těmto nesrovnalostem. Žalobce mohl navíc závěry správce daně o nesrovnalosti evidencí vyvrátit i v rámci odvolacího řízení a tím zpochybnit splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. I tato námitka je nedůvodná.

Pokud jde o absenci známek provozního poškození evidence předložené dne 30. 11. 2011, žalovaný k této problematice v napadených rozhodnutích uvedl, že správce daně toliko konstatoval faktický stav evidence. Tato skutečnost neměla být důvodem pro posouzení předložené evidence jako nedůvěryhodné. Pakliže sám žalovaný výslovně uvedl, že k této okolnosti přehlíženo nebylo, je polemika žalobce ohledně vlivu opotřebení na věrohodnost evidence irelevantní a nepřípadná. A to, že se k této otázce neměl možnost vyjádřit v řízení před správcem daně, pak rovněž souvisí s nedostavením se žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole.

V rámci žaloby (důkazy č. 1-6) a jejího doplnění (důkazy č. 7-10) žalobce navrhl právě v souvislosti s popisem jím vedené daňové evidence k důkazu i celou řadu listin. Důkazy č. 1, 2, 3, 5 a 6 chtěl žalobce znázornit proces nákupu a prodeje, když vycházel z příkladu skladové zásoby č. 100021 nealko Kofola. Krajský soud však k provedení těchto důkazů nepřistoupil, neboť tyto důkazy by nemohly prokázat nic víc než právě tento názorný příklad. Správní orgány přitom nezpochybnili každou jednotlivou položku v předložených evidencích, ale daňovou evidenci jako celek. Prokázání řádného uskutečnění jedné položky nemůže znamenat prokázání řádné evidence jako celku. Krajskému soudu nadto není jasné a žalobce to ani v žalobě či jejím doplnění výslovně nevysvětlil, k prokázání jaké konkrétní skutečnosti (v čem např. zpochybňují závěry správních orgánů) měly mimo obecného znázornění procesu nákupu a prodeje žalobce tyto důkazy sloužit. K důkazu č. 4 pak lze uvést, že mezi stranami není sporu o tom, že správci daně byla předložena skladová evidence včetně skladových karet a inventur, provedení tohoto důkazu by tudíž bylo nadbytečné. K důkazu č. 7 (Závěrečná fyzická inventura k ukončení hostinské činnosti provedena dne 10. 4. 2008) žalobce pouze uvedl, že ve sloupci zůstatek je u všech položek uvedena nula. K prokázání jaké konkrétní skutečnosti má tento důkaz sloužit, však neuvedl. Pokud měl tento důkaz dokladovat řádné vedení skladové evidence a řádnou inventarizaci, mívá se tato skutečnost s nosnými důvody pro závěry správce daně i žalovaného. Ti totiž své závěry postavili na celé řadě zjištění (faktury od společnosti JASO, rozporů v předložených evidencích způsobených předložením sestav prodaného zboží bez další návaznosti na předloženou daňovou evidenci, nedostatečné evidování tržeb a také zjištěních o nákupech v obchodě Makro).

Pokud jde o výpisy (původní a upravený) z peněžního deníku za rok 2007 (důkazy č. 8 a 9), žalobcem tvrzená podstata provedené úpravy (doplnění provizí za stravenky) je zřejmá již ze správního spisu, ve kterém se takto upravený výpis z peněžního deníku nachází a provádět důkaz těmito listinami by proto bylo nadbytečné. Rovněž faktura společnosti Sodexho Pass Česká republika a.s. (důkaz č. 10) je již ve správním spise obsažena.

Nákup zboží v obchodě Makro

Žalobce rovněž zpochybňoval závěry správce daně ohledně nákupů zboží v obchodě Makro. Uvedl, že správní orgány neodůvodnily, na základě čeho nepovažovaly tyto transakce za nákupy pro osobní potřebu a současně uvedl, že neměl povinnost vést o zboží pro osobní potřebu žádnou evidenci. Tato námitka je nedůvodná.

Předně soud uvádí, že správce daně ani žalovaný nevytýkali žalobci, že nevedl evidenci o nákupech zboží pro osobní potřebu. Toliko konstatovali, že skutečnost, že zboží není

uvedeno v žalobcem vedené evidenci, ještě sama o sobě neznamená, že žalobce zboží pro svou osobní potřebu skutečně nakoupil. A jiným způsobem žalobce svá tvrzení nedoložil. Přitom nakupoval zboží opakovaně ve velkém množství (i několik desítek kg masa a masných výrobků na jeden nákup). Správce daně výslovně uvedl, že toto zboží odpovídá množstvím i druhem zboží, které žalobce ve své provozovně prodával, aniž by byl nákup a prodej zboží evidován, což znevěrohodňuje úplnost a průkaznost předložených evidencí. Krajský soud má ve shodě se svými závěry vyslovenými již ve zrušujícím rozsudku za to, že charakter a množství nakoupeného zboží dostatečně odůvodňují uvedený názor správce daně a následně i žalovaného. Žalobce byl podnikatelem v pohostinství, který nabízel i teplé pokrmy, a předmětné zboží tedy mohl využít v rámci svého podnikání. Současně si lze jen těžko představit, že by žalobce spotřeboval opakovaně takové množství masa pro osobní potřebu. Jestliže byly pochybnosti správce daně takto (dle soudu důvodně) popsány a podloženy, leželo důkazní břemeno o úplnosti a průkaznosti daňové evidence plně na žalobci tak, aby prokázal, že nákupy uvedeného zboží předložené evidence ve skutečnosti nijak nezpochybňují, neboť nebyly určeny pro podnikání. Žalobce mohl prokázat, že takové množství masa potřeboval např. na velkou rodinnou oslavu, to ale neučinil. Pokud se v doplnění žaloby objevuje tvrzení, že dne 14. 10. 2007 byl nákup uskutečněn na narozeninovou oslavu žalobcova dědečka, narozeného 17. 10. 1927, který slavil 80 let a dne 4. 2. 2008 pro další rodinnou oslavu, není toto tvrzení ničím podloženo. Stejně tak je irelevantní nijak blíže nekonkretizované tvrzení, že restaurace byla otevřena až 15. 1. 2007, neboť skutečnost, že žalobce nakupoval zboží i před zahájením činnosti nelze považovat za rozhodující. Z hlediska časové souslednosti lze naopak předpokládat, že zboží mohl nakupovat právě za účelem otevření restaurace. K tvrzení žalobce o tom, že v seznamech nakoupeného zboží se nachází např. i Activia, Actimel či parfumerie, které s provozem restaurace nesouvisí, lze odkázat na celkový kontext těchto seznamů, ve kterých toto zboží tvoří naprosto zanedbatelnou položku vedle nákupu masa, masných výrobků a dalšího zboží běžně užívaného při provozu restaurace.

V.b Použití a přiměřenost pomůcek

Jelikož krajský soud dovodil dostatečné vymezení důvodů pro přechod na pomůcky, ve druhém kroku musí posoudit i přiměřenost těchto pomůcek. Ve vztahu k samotné volbě a použití pomůcek a jejich přiměřenosti žalobce uplatnil rovněž několik námitek, přičemž vycházel i z nově předložených údajů o srovnatelných subjektech a zejména namítal, že tyto subjekty s ním srovnatelné nejsou.

Žalovaný totiž – v souladu s právním názorem zdejšího soudu vysloveném ve zrušujícím rozsudku – seznámil žalobce s bližšími údaji o srovnatelných subjektech, ze kterých bylo možné zjistit obrat, počty zaměstnanců, jakož i přibližný počet obyvatel obce, kde srovnatelný subjekt podnikal a také údaje z evidence správce daně (systému ADIS).

Krajský soud předně zdůrazňuje skutečnost, že stanovení daně na základě pomůcek je institutem náhradního stanovení daně, který v zásadě nikdy nemůže být zcela přesný co do stanovení zcela správné výše daňové povinnosti daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že v takovém případě chybí pro stanovení daně dostatečné důkazy, stanovení daně podle pomůcek již z podstaty věci představuje více či méně kvalifikovaný odhad daňové povinnosti

a její skutečné výši se pouze blíží. Podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je, aby tato byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správci daně je dána určitá omezená míra volné úvahy. Ve shodě se žalovaným lze uvést, že možnost daňového subjektu posuzovat přiměřenost použitých pomůcek je nutné hodnotit restriktivně. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156). Jak uvedl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 – 49, námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena.

Žalobce svými úvodními námitkami zpochybňoval zejména výběr konkrétních pomůcek, nicméně některými těmito námitkami v důsledku zpochybňoval i dostatečnou spolehlivost pomůcek jako celku, a to konkrétně s ohledem na své zaměstnání ve Frýdku-Místku a exces v případě jednoho z vybraných srovnatelných subjektů, kdy byl jako pomůcka vzat mimo jiné i subjekt, který měl provozovat ubytování a nikoli pohostinství. Správce daně a žalovaný tak dle žalobce fakticky pominuli otázky mající vliv na spolehlivost pomůcek, když nezohlednili veškeré okolnosti jeho postavení, jakožto zaměstnance a současně podnikatele (navíc výhradně v pohostinství), který tak nemohl dosáhnout takového základu daně, jaký mu byl na základě pomůcek stanoven.

Ve vztahu ke srovnatelnosti vybraných subjektů žalobce v první řadě namítal pouze rozdílnost (vyšší obrat, počet zaměstnanců i obyvatel obce) jednotlivých zvolených subjektů; při srovnání s údaji o svých příjmech ale uplatnil údaje správcem daně zpochybněné. Tyto údaje nemají žádný reálný a prokázaný podklad a nemohou tak spolehlivě sloužit ke srovnání s údaji předloženými žalovaným. Nehledě na to, že žalobce mimo otázky dále řešených námitek (jeden ze srovnatelných subjektů měl provozovat ubytování, žalobce byl současně zaměstnán a v restauraci neměl žádné zaměstnance) nepředložil ve světle shora uvedené judikatury žádné odůvodněné skutečnosti, ze kterých by bylo zřejmé, že dosažení výsledných příjmů (a výdajů) na základě aritmetického průměru zvolených subjektů, a tedy i výsledné daňové povinnosti bylo pro něho zcela nereálné. Správce daně se obecně pokouší zvolit takové srovnatelné subjekty, aby výsledná daňová povinnost byla co nejbližší daňové povinnosti skutečné. Krajský soud nemá v zásadě s jedinou výjimkou (už zmíněný provoz ubytování) důvodu zpochybňovat, že takto činil správce daně i v nyní projednávané věci, když zvolil několik subjektů (rovněž fyzických osob) vykonávajících činnost v pohostinství v obdobných podmínkách. Následně pak použil aritmetický průměr zjištěných příjmů a výdajů, čímž vyloučil použití krajních hodnot tak, aby stanovená daňová povinnost co nejvíce odpovídala obvyklé daňové povinnosti v daném oboru.

Legitimní námitkou v této souvislosti byl ale podle soudu argument žalobce, podle kterého první srovnatelný subjekt nevykonával hostinskou činnost, ale ubytování, jak žalobce zjistil z kódu mezinárodní kvalifikace činnosti NACE uvedeného ve výpisu z evidence ADIS. Tato skutečnost dle přesvědčení soudu potenciálně představuje zcela elementární překážku pro

dostatečně spolehlivé stanovení výsledné daňové povinnosti a může představovat onen uvedený exces při použití pomůcek, neboť pokud jeden ze srovnatelných subjektů podniká v jiném oboru podnikání (mimo restaurace provozuje i penzion), může díky tomu samozřejmě dosahovat vyšší příjmů (a výdajů) a celková spolehlivost pomůcek tak může být zpochybněna. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011-75 správce daně musí při výběru pomůcek zohlednit všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání daňového subjektu, přičemž Nejvyšší správní soud dále uvedl, že *„pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici (...) Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti stěžovatele. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi stěžovatelem a srovnávanými subjekty.“*

K uvedené námitce uplatněné již v řízení před žalovaným, však tento pouze uvedl, že správce daně vycházel z jemu známého faktického stavu, když předmětný daňový subjekt provozuje penzion a restauraci. Tím *de facto* pouze potvrdil validitu argumentu žalobce, a to minimálně v tom smyslu, že tento subjekt zřejmě neprovozoval pouze pohostinství. Blíže se však žalovaný k této otázce a jejímu dopadu na stanovený výsledný základ daně a daň samotnou nevyjádřil. Z hlediska přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí tak nelze tuto potenciálně zásadní námitku považovat za dostatečně vypořádanou.

Ostatně o tom, že tato námitka není samoučelná, svědčí již zmíněná faktická vazba mezi ubytováním a pohostinstvím, přičemž ze správního spisu není poznat, zda byly tyto činnosti správcem daně odděleny; žalobce proto pochopitelně spolehlivost pomůcek zpochybňuje. Přesně k takovéto obraně totiž povinnost seznamovat subjekt se zvolenými pomůckami slouží, když tato obrana má jasnou vazbu na spolehlivost pomůcek jako celku. Jestliže žalobce namítá, že jeden ze srovnatelných subjektů je podnikatel v jiném oboru (mohl poskytovat i ubytování), a žalobce tak nemohl dosáhnout stejných příjmů (a výdajů) jako on, mohl by být výsledný aritmetický průměr příjmů a výdajů srovnatelných subjektů a v důsledku i výsledná daňová povinnost zásadním způsobem zpochybněna.

Byť z kódu mezinárodní kvalifikace ekonomických subjektů NACE (jedná se toliko o kvalifikaci pro statistické účely) automaticky nelze jednoznačně a závazně dovozovat skutečný charakter podnikatelské činnosti srovnatelného subjektu, bylo na žalovaném, aby se s tímto argumentem žalobce řádně vypořádal včetně kupříkladu ověření živnostenského oprávnění předmětného srovnatelného subjektu nahlédnutím do živnostenského rejstříku. Jestliže pak sám žalovaný uvedl, že srovnatelný subjekt provozuje penzion a restauraci, bylo na něm, aby vymezil, zda a jakým způsobem k této okolnosti přihlédl on či správce daně v předchozím řízení, případně aby uvedl, že tato okolnost nemá na celkovou spolehlivost pomůcek žádný vliv. Ani za situace, že se o skutečně srovnatelný subjekt podnikající v tomtéž oboru nejedná, není totiž ještě automaticky nutné tento subjekt jako pomůcku vyřadit. V takovém případě je však potřeba uvážit všechny okolnosti případu a za pomoci ekonomické

úvahy korigovat takto použitá srovnávací data (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35 2011 – 75). Nic z výše uvedeného však odůvodnění napadených rozhodnutí neobsahují.

Přestože žalobce tuto námitku koncipoval jako věcnou polemiku se spolehlivostí pomůcek, krajský soud se k této otázce věcně a konkrétně vyjádřit nemohl, neboť by tak nahrazoval činnost žalovaného, který tuto námitku v napadených rozhodnutích ve světle shora uvedeného řádně nevypořádal. Otázku nepřezkoumatelnosti však správní soudy posuzují vždy z úřední povinnosti (*ex officio*), a jelikož krajský soud v souvislosti s touto žalobní námitkou zjistil popsanou dílčí vadu obou napadených rozhodnutí, nezbylo mu, než z úřední povinnosti přistoupit ke zrušení těchto rozhodnutí.

Pro úplnost ještě krajský soud doplňuje, že žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č.j. 9 Afs 20/2015-49 sice hovoří o posuzování spolehlivosti pomůcek, ale konkrétně se zabývá situací, kdy byl (mohl být) daňový subjekt sám provozovatelem penzionu. Správce daně měl v tehdy řešeném případě uvedenou možnost postavit najisto, neboť tato otázka ovlivňuje celkovou spolehlivost zvolených pomůcek. Tento rozsudek se tedy zabývá jinými skutkovými okolnostmi a žalobce navíc konkrétně neuvedl, co z jeho závěrů vlastně dovozuje.

Zjištěná vada částečné nepřezkoumatelnosti však, jak již bylo shora uvedeno, nezakládá nemožnost vyjádřit i k dalším oddělitelným námitkám týkajícím se přiměřenosti pomůcek. K těmto námitkám uvádí krajský soud následující:

Žalobce hned na několika místech žaloby namítal, že byl vedle podnikání v Popůvkách současně zaměstnán ve Frýdku-Místku, a že neměl žádné zaměstnance. Na rozdíl od srovnatelných subjektů tudíž neměl tolik času a prostředků dosahovat takových příjmů jako srovnatelné subjekty. Tuto námitku posoudil krajský soud jako zcela nedůvodnou. Byl to totiž sám žalobce, který uváděl, že pracoval ve Frýdku-Místku a současně podnikal. V odpovědi na výzvu k dokazování evidované pod č.j. 15446/11/293932705270 pak žalobce výslovně uvedl, zaměstnání u společnosti hcentrum.cz ve Frýdku-Místku mu nebránilo ve volném čase provozovat restauraci a že mu současně bezplatně pomáhala rodina, zejména prarodiče. Dle svědecké výpovědi Z. N. (protokol o ústním jednání ze dne 23. 2. 2011, č.j. 61825/11/293932705270) se žalobce ve své restauraci zdržoval nepřetržitě, přičemž svědek v restauraci viděl i paní H. Svědkyně M. (protokol o ústním jednání ze dne 24. 2. 2011, č.j. 61912/11/293932705270) pak na otázku, zda měl žalobce v letech 2007 a 2008 nějaké zaměstnance, vypověděla, že v provozovně viděla jeho, paní H. a prarodiče pana H. Údaj o počtu 3 pomocníků uvedený v předložené tabulce tedy vychází z těchto podkladů, a to zcela důvodně. Ani skutečnost, že se nejednalo o zaměstnance, ale o pomocníky, pak ještě sama o sobě neznamená, že z hlediska jejich příspěvku k dosahování příjmů žalobcem museli mezi zaměstnanci srovnatelných subjektů a pomocníky žalobce existovat nějaké rozdíly. Je pravdou, že na rozdíl od zaměstnanců nedopadaly na pomocníky příslušná ustanovení zákoníku práce, nicméně jako rodinní příslušníci žalobce mohli být zmínění pomocníci naopak stejně dobře motivováni k ještě většímu výkonu než běžní zaměstnanci, přičemž ze správního spisu vůbec nevyplývá, že by tyto osoby pomáhaly žalobci pouze výjimečně. I ze samotného tvrzení žalobce lze dovodit, že se jednalo o pravidelnou výpomoc, která se tedy

tímto v zásadě podobala výkonu práce zaměstnanci. Nehledě na to, že výdaje srovnatelných subjektů na mzdu těchto zaměstnanců, které v důsledku (jako pomůcky) příznivě ovlivnily i daňovou povinnost žalobce, ten fakticky neměl. Lze tedy uzavřít, že se ve správním spise nachází dostatek podkladů pro závěr, že ani zaměstnání žalobce ani skutečnost, že formálně neměl – na rozdíl od srovnatelných subjektů – žádné zaměstnance, nezpochybnují spolehlivost zvolených pomůcek.

K námitce, že v případě roku 2008 správce daně zvolil dobu trvání činnosti v délce 4 měsíce, kdežto žalobce vykonával činnost jen 3 měsíce, protože nadále již neměl prostory k podnikání, krajský soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí č. j. 37981/15/5200-10422-702767, týkajícího se zdaňovacího období roku 2008 je zřejmé, že žalovaný tuto námitku zohlednil a provedl přepočet příjmů a výdajů pouze za 3 měsíce činnosti. V důsledku toho došlo i ke změně příslušného prvostupňového rozhodnutí. Původně doměřená daň ve výši 7.050 Kč a penále ve výši 1.410 Kč byly sníženy na částky 5.445 Kč (daň) a 1.089 Kč (penále). Tato námitka je tedy zcela nepřipadná.

Žalobce rovněž namítal, že z ničeho není poznat velikost, lokalita a skladba nabízených jídel u srovnatelných subjektů. Z hlediska velikosti srovnatelných subjektů lze odkázat na odůvodnění napadených rozhodnutí, podle kterých lze velikost srovnatelných subjektů odvodit z vykázaných příjmů, které současně představují výši obratu v přiložené tabulce. Žalobce neuvedl, podle čeho by se měla velikost podnikatelských subjektů dle jeho názoru posuzovat; dle soudu je posuzování velikosti podnikatelského subjektu podle jeho obratu zcela odůvodněné a konzistentní s běžnou ekonomickou praxí. Vzhledem k tomu, že žalobce byl seznámen jak s výší obratu, tak s výší zdanitelných příjmů srovnatelných subjektů, posoudil krajský soud tuto dílčí námitku jako nedůvodnou.

Pokud jde o sdělení přesné lokality, uvádí krajský soud následující. I ve zrušujícím rozsudku, ve kterém žalovaného zavázal zpřístupnit bližší údaje o srovnatelných subjektech, krajský soud jednoznačně uvedl, že mlčenlivost správce daně je nepochybně jednou ze zásad správy daní (§ 9 odst. 1 daňového řádu) a představuje zákonnou garanci důvěrného zacházení s poskytnutými informacemi. Ostatní subjekty se tak mohou spolehnout, že jejich údaje a informace, které správci daně poskytnou, nebudou zveřejněny nebo poskytnuty např. jejich konkurenci. Krajský soud také výslovně uvedl (i s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05), že rozsah seznámení žalobce s údaji o srovnatelných subjektech musí být přiměřený, tak aby nenarušil soukromí těchto subjektů, jakožto třetích osob nijak nezainteresovaných na nyní přezkoumávaném daňovém řízení [srov. § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Vzhledem k tomu, že se u všech subjektů jedná o malé obce, ve kterých se často nachází pouze jediná restaurace takového charakteru, zcela důvodně hrozí možnost jednoznačné identifikace srovnatelných subjektů, u kterých jakožto fyzických osob je potřeba trvat na zachování mlčenlivosti ve vztahu k informacím týkajícím se výhradně jejich soukromé sféry. Krajský soud již navíc ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že lokální blízkost případných srovnatelných subjektů není jediným ani rozhodujícím kritériem jejich výběru. Zásadní totiž dle krajského soudu není geografická blízkost srovnatelných subjektů, ale to zda podnikají ve srovnatelných podmínkách a zejména pak následně stanovený základ daně a výše daňové povinnosti. Bez dalšího tak ani nelze dovozovat, že neseznámení žalobce

s konkrétní lokalitou, kde podniká srovnatelný subjekt, představuje zásadní překážku pro zpochybnění spolehlivosti pomůcek.

Žalovanému lze částečně vytknout, že se konkrétně nevyjádřil i k otázce skladby jídel a nápojů, kterou na rozdíl od velikosti subjektů a lokality blíže pominul a vystačil pouze s tvrzením, že svými požadavky žalobce v podstatě požaduje identifikaci jednotlivých subjektů; následně ještě obecně připomenul, že daňový subjekt nemá právo účastnit se výběru konkrétních pomůcek. Takovéto vypořádání lze však považovat za dostatečné. Žalobce se totiž domáhal seznámení se skladbou jídel a nápojů, které by mohlo vést k identifikaci konkrétních subjektů (například specifický název určitého pokrmu). Zejména však zvolené pomůcky jako celek a z nich vyvozenou výslednou daňovou povinnost – pomine-li krajský soud dosud nevyřešenou otázku charakteru činnosti prvního srovnatelného subjektu – relevantně a zejména důvodně nezpochybnil. Za této situace by povědomí o konkrétní skladbě jídel a nápojů bylo irrelevantní. Nehledě na to, že co se týče skladby nabízených jídel a nápojů, lze s ohledem na další obdobné podmínky (šlo rovněž o fyzické osoby, velikost obce, počet pracovníků) a za situace, kdy žalobce dle správního spisu nabízel zcela běžná jídla a nápoje, předpokládat, že skladba jídel a nápojů u srovnatelných subjektů byla podobná jako u žalobce.

Nedůvodná je rovněž námitka nepřítomnosti žalobce místním šetřením u srovnatelných subjektů zvolených jako pomůcky. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit právo účasti daňového subjektu na takových místních šetřeních (ostatně místní šetření ani vždy proběhnout nemusela). Jedná se o zcela nezávislá daňová řízení bez vzájemné souvislosti. Ta je dána až případným porušením povinností daňového subjektu a stanovením daně podle pomůcek. A v této fázi je případná účast na místním šetření v již skončených řízeních objektivně nemožná. Je to navíc sám daňový subjekt, který svým jednáním zapříčiní stanovení daně podle pomůcek. Potom se jen stěží může domáhat účasti na procesních úkonech v jiných řízeních, ke kterým by v případě plnění svých zákonných povinností neměl žádný vztah. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 34/2007, je nepřiléhavý, neboť ten se vztahuje na právo daňového subjektu klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření v rámci daňového řízení vedeného v souvislosti se stanovením jeho daňové povinnosti a nikoli k jeho účasti na místních šetřeních u jiných daňových subjektů.

K námitce, že ze spisu není zřejmé, zda správce daně vůbec nějaké výhody zkoumal, je třeba uvést, že správce daně přiznal slevu na dani ve výši 7.200 Kč za rok 2007 a 24.840 Kč za rok 2008, což je výslovně uvedeno v číselném shrnutí výsledků daňové kontroly. Současně je ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedeno, že správce daně nezjistil žádné okolnosti, z nichž by žalobci vyplývaly výhody. I když lze tyto závěry považovat za ne zcela srozumitelné a konzistentní, žalovaný tuto záležitost následně v napadených rozhodnutích blíže popsal a vysvětlil, k jakým konkrétním výhodám bylo přihlédnuto, jakož i to, že žádné další výhody zjištěny nebyly. Z hlediska posuzování přezkoumatelnosti při soudním přezkumu správních rozhodnutí je přitom potřeba na obě rozhodnutí (prvostupňové i druhostupňové) nahlížet jako na jeden celek (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 – 56 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98), a je tedy přípustné, aby případná pochybení a nedostatky řízení vedeného před správním orgánem prvního stupně

(správcem daně) a jeho následného rozhodnutí byly odstraněny, resp. napraveny v řízení před odvolacím orgánem. Ostatně i v samotné zprávě o daňové kontrole je přes částečnou nekonzistentnost uvedeno, že správce daně možné (další) výhody zkoumal, ale nezjistil. To, že by určitou okolnost přehlédl, samozřejmě nelze vyloučit, nicméně žalobce v daňovém řízení ani v následné žalobě nepoukazoval na žádnou okolnost, ze které by mu skutečně nějaká výhoda vyplývala, pouze setrval na svém tvrzení, že neví, zda byla nějaká výhoda zkoumána. Bez toho, aby však upozornil na případnou skutečnost, ze které mu měla nějaká další výhoda vyplývat, nelze než takovou námitku považovat za účelovou.

Pokud snad má tato námitka znamenat, že v případě neseznámení s pomůckami nemohl žalobce posoudit, zda správce daně přihlédl k uvedeným výhodám a další možné výhody zkoumal, je potřeba říci, že žalobce byl ve zprávě o daňové kontrole seznámen s číselným shrnutím výsledků daňové kontroly, aritmetickým průměrem příjmů a výdajů srovnatelných subjektů, ze kterého toto shrnutí mj. vycházelo, jakož i s tím, že správce daně vycházel i z informací o žalobci a jeho daňových přiznání. Následně v odvolacím řízení byl žalobce seznámen i s bližšími údaji o těchto subjektech. Z těchto informací je pak zcela zřejmé, že k tvrzeným výhodám správce daně skutečně přihlédl. Žalobce pak ani v doplnění odvolání ani v žalobě netvrdil, že by měl správce daně na základě nových informací o srovnatelných subjektech přihlédnout ještě k určitým dalším výhodám.

Konečně pak i námitka neseznámení žalobce s obsahem pomůcek ještě před ukončením daňové kontroly je dle názoru krajského soudu nedůvodná. Daňový řád v § 98 odst. 1 výslovně uvádí, že správce daně stanoví daň podle pomůcek i bez součinnosti s daňovým subjektem. Současně je zřejmé, že s těmito pomůckami seznámen být musí, přičemž lze souhlasit se žalobcem, že s pomůckami by měl být daňový subjekt seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole, jímž se daňová kontrola končí. Vzhledem k opakovanému nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole s ní byl žalobce seznámen prostřednictvím doručení této zprávy do datové schránky jeho zástupci. Seznámení žalobce s pomůckami ke dni projednání zprávy o daňové kontrole, jak nyní v žalobě žalobce požaduje, tedy bylo tak jako tak nemožné, a to z důvodů nacházejících se na jeho straně. Ve zprávě o daňové kontrole pak bylo s výjimkou bližších údajů o srovnatelných subjektech uvedeno, obecně jaké pomůcky byly použity (vč. arit. průměru příjmů a výdajů srovnatelných subjektů) a výsledky kontroly byly číselně shrnuty; obsahem zprávy o daňové kontrole tedy byly alespoň základní informace o postupu správce daně při stanovení daně dle pomůcek.

Úplné seznámení s pomůckami tj. včetně bližších údajů o srovnatelných subjektech mělo samozřejmě být již součástí zprávy o daňové kontrole. Uvedená vada však mohla být současně napravena nepochybně i v odvolacím řízení, kde žalobce mohl být a po rozhodnutí zdejšího soudu také byl seznámen s konkrétními údaji o srovnatelných subjektech, ke kterým tak měl možnost se kvalifikovaně vyjádřit. Žalobce vznesl konkrétní námitky (označené jako doplnění odvolání) a žalovaný na tyto námitky v napadených rozhodnutích také reagoval. Dle názoru krajského soudu tak postupem správce daně nemohl být nijak zkrácen na svých právech, neboť mohl vznést kvalifikované námitky a ty byly následně žalovaným až na jednu výjimku řádně vyřazovány.

K nepřímo namítanému porušení zásady dvojinstančnosti krajský soud uvádí, že oproti této zásadě částečně stojí zásada jednotnosti řízení, na kterou již krajský soud výše upozornil. V této souvislosti Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 29. 5. 2009, č. j. 2 As 22/2008 – 151 judikoval, že zásada dvojinstančnosti „...v praxi znamená, že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, a nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven první instancí a následně a vždy aprobován instancí vyšší.“ Primárním účelem zásady dvojinstančnosti je totiž zaručení tzv. devolutivního a suspenzivního účinku, tedy toho, aby věc byla přezkoumána správním orgánem vyššího stupně a aby byla odložena realizace obsahu výroku napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98). To se v daném případě stalo. Postup žalovaného lze tedy akceptovat, aniž by přitom byla dotčena zásada dvoustupňovosti (dvojinstančnosti) řízení, jak naznačuje žalobce.

Ostatně i žalobcem uváděný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 9. 2009, č. j. 31 Ca 95/2008-124, tuto argumentaci zdejšího soudu podporuje, když tento soud – veden právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku ze dne 11. 8. 2009, č. j. 1 Afs 63/2009-102, jakož i další judikaturou Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudkem ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006-75) oproti svému dřívějšímu (zrušenému) rozsudku ze dne 19. 3. 2009, č. j. 31 Ca 95/2008-70 – dovodil, že v dané věci nešlo o takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, kterou již nebylo lze v novém odvolacím řízení odstranit. Jednalo se přitom o případ, kdy byl daňový subjekt se zvolenými pomůckami seznámen sice až po vydání dodatečných platebních výměrů, nicméně se tak stalo před tím, než žalobkyně doplnila svoje odvolací námitky. Z hlediska skutkového tak tyto případy vykazují v zásadě obdobné znaky a i v nyní projednávané věci tudíž bylo možné vady zhojit v odvolacím řízení. Ostatně přesně takto je koncipováno odvolací řízení dle daňového řádu, kde se v § 116 odst. 1 písm. b) počítá s tím, že pokud by nedošlo ke zhojení vad v odvolacím řízení, ale prvostupňové rozhodnutí by bylo zrušeno, musel by odvolací orgán současně zastavit řízení. To by znamenalo konec celého daňového řízení, jak ostatně ve vztahu k předchozí právní úpravě obsažené v § 50 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) judikoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75: „rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“

Pokud jde o relevantnost dalších rozsudků krajských soudů a Nejvyššího správního soudu, na které žalobce odkázal, pro nyní projednávanou věc, je vždycky potřeba brát v úvahu konkrétní okolnosti každého jednoho případu. Stejně tak je potřeba mít na zřeteli i shora predestinované argumenty, podle kterých žalobce nemohl být na svých právech nijak zkrácen, když z hlediska procesní ekonomie postačí, pokud jsou případné vady řízení před správním orgánem I. stupně napraveny v řízení odvolacím, jak se stalo i v aktuální věci.

Další rozsudky krajských soudů (ty které byl schopen dohledat) tak nepovažuje zdejší soud za zcela příléhavé i pro nyní projednávanou věc. Např. v rozsudku Krajského soudu v Hradci

Králové ze dne 30. 1. 2009, č. j. 30 Ca 33/2008-101, se hovoří o omezení možnosti kvalifikovaného odvolání žalobce a snížení jeho obrany proti vyměření daně (stanovené navíc na základě dokazování). V nyní projednávané věci však žalobce své odvolání doplnil a reagoval tak na zpřístupnění podkladů žalovaným, ke kterým se mohl relevantně vyjádřit. Jeho obrana nebyla nijak omezena. V rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 4. 2010, č. j. 22 Ca 176/2009-44, byla zásadní vada shledána v tom, že v době opakované změny termínů pro projednání zprávy o daňové kontrole neměl správce daně vyhotoven žádný písemný podklad o konstrukci pomůcek, a že tento úřední záznam o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek založený ve správním spise má stejné datum, kdy vydány dodatečné platební výměry. Samotné stanovení daně podle pomůcek tak, jak bylo vyjádřeno v tomto úředním záznamu, navíc bylo nepřezkoumatelné. K rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2007, č. j. 30 Ca 67/2007-23, a obdobně i rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 31. 3. 2009, č. j. 59 Ca 81/2008-61, které zdůrazňují význam dvojinstančnosti správního (daňového) řízení, lze odkázat na shora naznačené úvahy, jakož i citované rozsudky Nejvyššího správního soudu.

Odkaz žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003-68, č. 327/2004 Sb. NSS a ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, č. 1223/2007 Sb. NSS pak není v kontextu nyní posuzované věci případný. V rozsudku č. j. 1 Afs 3/2003-68 Nejvyšší správní soud vycházel ze skutečnosti, že se daňový subjekt mohl s některými skutečnostmi rozhodnými pro stanovení jeho daňové povinnosti seznámit až v odůvodnění druhoinstančního rozhodnutí a s tímto postupem tak mohl polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno. V případě rozsudku pod č. j. 5 Afs 162/2006-114 zase Nejvyšší správní soud vycházel z premisy, že odvolací orgán je povinen vyrovnat se i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z § 46 odst. 3 tehdy platného zákona o správě daní a poplatků.

V nyní posuzované věci došlo k bližšímu seznámení žalobce s některými údaji v odvolacím řízení, tedy před vydáním napadených rozhodnutí, žalobce se k těmto údajům v doplnění odvolání vyjádřil a žalovaný na toto vyjádření reagoval. Pokud jde o seznámení žalobce s výhodami, ke kterým již bylo přihlédnuto, nezbývá než zopakovat, že již ve zprávě o daňové kontrole se v číselném shrnutí objevuje údaj o slevě na poplatníka ve výši 7.200 Kč (rok 2007), resp. 24.840 Kč v roce 2008. Dále bylo uvedeno, že správce daně nezjistil žádné okolnosti, ze kterých by žalobci vyplývaly výhody. Žalovaný se následně k této otázce v napadených rozhodnutích vyjádřil a tento problém blíže vysvětlil. Vyrovnal se tedy i s tím, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající dříve z § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nyní z § 98 odst. 2 daňového řádu.

VI. Shrnutí a závěr

Závěrem lze shrnout, že prvou skupinu námitek vztahující se vůbec k možnosti stanovení daně podle pomůcek krajský soud ve shodě se svým dřívějším zrušujícím rozsudkem posoudil jako nedůvodnou. Žalovaný dle soudu dostatečně specifikoval své pochybnosti o předložených evidencích a dokladech a zabýval se i splněním podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

Ve vztahu k námitkám souvisejícím s pomůckami samotnými však již soud dovodil podstatnou vadu řízení, která spočívá v částečné nepřezkoumatelnosti obou napadených rozhodnutí žalovaného, ve kterých nebyla dostatečně vypořádána námitka vztahující se ke spolehlivosti pomůcek, konkrétně pak k tomu, že jeden ze srovnatelných subjektů provozoval ubytovací činnost a nikoliv pohostinství. Ostatní námitky posoudil krajský jako nedůvodné.

S ohledem na vše shora uvedené proto krajský soud rozhodl podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak, že napadená rozhodnutí pro jejich částečnou nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. To znamená řádně se vypořádat s námitkou žalobce, podle které jeden ze zvolených srovnatelných subjektů provozoval ubytování a nikoli hostinskou činnost takovým způsobem, aby bylo zřejmé, zda a jak bylo k této okolnosti přihlédnuto (zda byly zohledněny všechny okolnosti případu a korigována použitá srovnávací data), případně aby bylo zřejmé, že tato okolnost nemůže mít na celkovou spolehlivost pomůcek žádný vliv.

Jinými slovy – nelze akceptovat reakci žalovaného, který bez dalšího pouze konstatoval skutečný stav věci, aniž by jej doprovodil úvahou, zda tento stav mohl či nemohl ovlivnit celkovou spolehlivost pomůcek. Na žalovaném tedy bude, aby buďto odůvodnil, že provoz penzionu i pohostinství v případě jednoho ze srovnatelných subjektů vůbec nemohl celkovou spolehlivost pomůcek vztahujících se k hostinské činnosti žalobce zásadním způsobem ovlivnit, nebo aby popsal, jakým způsobem k této okolnosti přihlédl, anebo aby k této okolnosti přihlédl v dále vedeném řízení; to znamená – vyřadil tento subjekt z okruhu vybraných srovnatelných subjektů, a pokud to pro nedostatečnost dalších srovnávacích dat či z jiného důvodu nebude možné, aby za pomoci ekonomické úvahy provedl ve smyslu shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 35/2011-75 korekci srovnávacích dat získaných o tomto subjektu provozujícím také penzion.

VII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný (napadená rozhodnutí byla zrušena), a proto má právo na náhradu nákladů řízení.

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek v celkové výši 6.000 Kč a náklad na odměnu zástupce – osoby vykonávající specializované právní poradenství podle zvláštního zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů – spočívající dle § 35 odst. 2 s. ř. s., v návaznosti na advokátní tarif – vyhlášku č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ve dvou úkonech: příprava a převzetí zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a sepsí žaloby resp. jejího doplnění, které text žaloby v zásadě přebírá [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] po 3 100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Za úkony právní

služby to činí 6.200 Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 300 Kč, což činí dohromady 6.800 Kč. Tato částka se dále nezvyšuje o DPH, neboť zástupce žalobce nedoložil, že je plátcem této daně. Celkové náklady řízení tak dosáhly výše 12.800 Kč.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 21. 4. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu