



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Jitky Zavřelové a soudců JUDr. Milana Podhrázkého a Mgr. Jana Čížka v právní věci žalobce: **A., s.r.o.**, se sídlem K., Ú., zastoupeného Mgr. Šimonem Slezákem, advokátem se sídlem Ulrichovo nám. 737, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 417/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2014, č. j. 12858/14/5000-14202-701175,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Výrokem I. tohoto rozhodnutí žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územní pracoviště Praha-východ (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 4. 2013, č. j. 1766385/13/2101-24801-208949, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 a uložena povinnost uhradit penále tak, že snížil doměřenou daň z částky 87.000,- Kč na částku 84.800,- Kč a současně snížil výši vyměřeného penále z částky 17.740,- Kč na částku 17.300,- Kč. Výrokem II. uvedeného rozhodnutí změnil žalovaný dodatečný platební výměr správce daně ze dne 29. 4. 2013, č. j. 1766522/13/2101-24801-208949, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 a uložena povinnost uhradit penále

tak, že snížil doměřenou daň z částky 156.560,- Kč na částku 150.670,- Kč a současně snížil výši vyměřeného penále z částky 31.312,- Kč na částku 29.794,- Kč.

Žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí je nezákonné a že se žalovaný nesprávně a nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami a jeho závěry nemají oporu v podkladech opatřených v průběhu daňového řízení. V podrobnostech k tomu odkázal na argumentaci uvedenou v odvolání proti dodatečným platebním výměrům a v doplnění odvolání. Dále konkrétně v rámci prvního žalobního bodu žalobce namítá, že v projednávané věci nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno a že z jím předložených dokladů nebylo možno stanovit daň dokazováním. Správce daně nemohl bez dalšího přejít na stanovení daně prostřednictvím pomůcek, aniž by řádně odůvodnil, proč z žalobcem předloženého účetnictví nelze stanovit daň dokazováním. Ulehčil si tedy činnost tím, že přistoupil na stanovení daně prostřednictvím pomůcek, přestože žalobce předložil správci daně měsíční přehledy valutových obchodů, ze kterých bylo možno spolehlivě zjistit všechny potřebné informace potřebné pro stanovení daně dokazováním. Za druhé žalobce namítá, že pomůcky byly použity nesprávným a nezákonným způsobem, který nemá oporu ve skutečnostech zjištěných z účetnictví a neodpovídá zákonným požadavkům na jejich uplatnění. Pro výpočet daňové povinnosti použil správce daně veličinu Amin, ovšem při jejím použití nezohlednil skutečnost, že většina obchodů se uskutečňuje za ceny smluvní, zohledňující objem valut. Správce daně a žalovaný nezohlednili ani další námitky vznesené v průběhu daňového řízení, zejména námitky týkající se použití jednotlivých kurzů, stanovení jednotlivých časových úseků, atd. Dále žalobce uvedl, že zvoleným způsobem nemohla být daň stanovena dostatečně spolehlivě, což dokládal údaji uvedenými v tabulce přiložené k žalobě. Z tabulky vyplývají rozdílné výsledky, kterých by bylo dosaženo, pokud by se veličina Amin vypočítávala z nižších nebo naopak z vyšších kursů. Rozdíly ve výsledcích by činily v jednotlivých obdobích 50.000 až 400.000 Kč, což podle žalobce dokládá matematickou i logickou nepoužitelnost použitého výpočtu. V rámci třetího uplatněného žalobního bodu žalobce namítá, že nemůže obstát argumentace žalovaného, jenž v napadeném rozhodnutí uvedl, že hodnotí pouze dostatečnou spolehlivost stanovené daně ve vztahu k hmotně právním předpisům. Pokud by žalovaný takto hodnotil způsob stanovení daně, musel by dospět k závěru, že správce daně těmito zásadám nedostál a měl odvolání vyhovět.

Žalovaný se k podané žalobě obsáhle vyjádřil a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K prvnímu žalobnímu bodu, který se týká posouzení, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, žalovaný poukázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a uvedl, že žalobcem předložené měsíční přehledy valutových obchodů nemohly poskytnout potřebné informace pro stanovení daně, a to ve vztahu k otázce, v jakém objemu a v jakém směnném kurzu probíhaly finanční transakce mezi žalobcem a Ing. V.. Pokud jde o druhý žalobní bod týkající se způsobu použití pomůcek, odkázal žalovaný na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156 (toto i všechna dále uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Pokud by žalobce předložil účtenky valutových odpočtů za každý individuální obchod, řádně prokázal v jakém objemu a v jakém směnném kurzu probíhaly finanční transakce mezi ním a Ing. V., nemuselo by k stanovení daně podle pomůcek dojít. K námitce, že při použití veličiny Amin správce daně nezohlednil skutečnost,

že většina obchodů se uskutečňuje za ceny smluvní, žalovaný uvedl, že žalobce tyto smluvní ceny neprokázal. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal i s námitkami, které se týkaly stanovení jednotlivých časových úseků a použití směnných kurzů. K odchylkám ve výpočtech s nejnižšími nebo naopak s nejvyššími kurzy České národní banky, které žalobce doložil výpočty v příložené tabulce, žalovaný uvedl, že právě nebylo prokázáno, zda a jak žalobce při stanovení cen zohledňoval výkyvy kurzů České národní banky.

V replice žalobce uvedl, že setrvává na své dosavadní argumentaci. Předložil správci daně měsíční přehledy valutových obchodů, které jsou tvořeny součtem všech transakcí, které byly řádně zúčtovány v účetnictví žalobce v průběhu kontrolovaných období let 2009 a 2010, z nichž bylo možné spolehlivě zjistit potřebné informace pro stanovení daně dokazováním. Daň z příjmů nemůže být ovlivněna tím, že nejsou k dispozici doklady o jednotlivých směnárenských operacích z některých provozoven za uvedené období. Nesouhlasí s tvrzením, že nemůže doložit, v jakém objemu a v jaké ceně probíhaly finanční transakce mezi žalobcem a Ing. V. Správce daně zjistil objem obchodovaných valut od společnosti Citfin - Finanční trhy, a.s., jejímž prostřednictvím byly obchody Ing. V. prováděny. Žalobce doložil, že kurzy použité v obchodech mezi žalobcem a Ing. V. byly stejné jako při obchodech mezi Ing. V. a společností Citfin - Finanční trhy, a.s., a to pokladními doklady z obchodů uzavřených v období po poruše výpočetní techniky (tedy po 1. 5. 2011 – pozn. soudu). Správce daně, ani žalovaný však k tomuto důkazu nepřihlíдели. Žalobce neprováděl tyto bezhotovostní obchody svým jménem pouze z toho důvodu, že v době vzniku těchto obchodů k tomu neměl příslušné oprávnění, nikoliv ve snaze ovlivnit hospodářský výsledek. Po změně právních předpisů v oblasti bezhotovostních směnárenských obchodů však začal s přebytečnými valutami obchodovat přímo, což doložil.

Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil, že žalobce v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 uvedl, že dosáhl výsledku hospodaření (daňové ztráty) v záporné výši - 15.310,- Kč a uplatnil daňovou ztrátu v záporné výši - 6.811,- Kč. V přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 žalobce uvedl výsledek hospodaření (zisk) ve výši 23.720,- Kč. Základ daně po úpravách činil 34.000,- Kč a výsledná daň 6.460,- Kč.

Dne 28. 11. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mj. daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2009 a 2010. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce provozoval v předmětných zdaňovacích obdobích směnárenskou činnost na pěti pobočkách - nám. Republiky (1. 11. 2010 – 31. 12. 2010), Malostranské nám. (1. 1. 2009 – 31. 12. 2010), Klimentská ul. (1. 1. 2009 – 31. 12. 2010), Vodičkova ul. (1. 1. 2009 – 31. 10. 2010) a Letiště Pardubice (1. 1. 2009 – 31. 12. 2010). Žalobce prodával v průběhu obou zdaňovacích období přebytečné valuty v hotovosti Ing. V., který je jediným společníkem a jednatelem žalobce. Ing. V. následně tyto valuty prodával společnosti Citfin – Finanční služby, a.s. a protihodnotu v korunách si nechával převést na vlastní korunový účet č. 169017326/0300 vedený v české měně u Československé obchodní banky, a.s. Žalobce tento postup vysvětloval tím, že vzhledem k tomu, že nebyl držitelem devizové licence pro bezhotovostní obchody s devizami, proto valutové přebytky prodával Ing. V. a to za stejný kurz, za jaký Ing. V. dále prodával valuty společnosti Citfin - Finanční služby, a.s.

Na základě tvrzení žalobce, předložených účetních záznamů a dalších podkladů, které správce daně zajistil, vznikly správci daně v průběhu daňové kontroly pochybnosti o tom, za jaký směnný kurz prodával žalobce přebytečné valuty Ing. V., a v důsledku toho i pochybnosti o správném stanovení základu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2009 a 2010. K pochybnostem přispělo mj. i sdělení České národní banky o tom, že žalobce měl možnost sám prodat nakoupené přebytečné valuty bez devizového povolení jinému oprávněnému subjektu a mohl tedy být sám smluvním partnerem Citfin – Finanční trhy, a.s.

Výzvou ze dne 3. 7. 2012, č. j. 206713/12/057931205844, správce daně vyzval žalobce, aby prokázal obchody uskutečněné s Ing. V. předložením počítačových záznamů, tzv. valutových odpočtů za každý jednotlivý obchod z každé jednotlivé směnárný za příslušná zdaňovací období. Správce daně ve výzvě uvedl, že tyto skutečnosti lze alternativně prokázat jakýmkoliv jiným způsobem tak, aby bylo možné osvědčit počet prodaných valut Ing. V. a současně ověřit, za jaký kurz byly obchody realizovány. Správce daně vedle toho sestavil z údajů uvedených v účetních sestavách a účetních denících přeložených žalobcem rovnici s výpočtem průměrné výše kurzu valut, které odkupoval Ing. V. od žalobce, a vyzval ho, aby vysvětlil a doložil vypočtené rozdíly, a tak prokázal, že ve zdaňovacích obdobích 2009 a 2010 byly zdaněny veškeré zdanitelné příjmy. Dále vyzval žalobce, aby prokázal tvrzení, že Ing. V. nakupoval v letech 2009 a 2010 valuty od daňového subjektu za ceny, za které je prodával společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s.

Žalobce následně sdělil správci daně, že valutové odpočty zachycující prodeje valut Ing. V., k nimž docházelo v pobočkách Revoluční (Klimentská) a Malostranské nám., nemá k dispozici z důvodu ztráty dat při poruše počítače dne 1. 5. 2011. Údaje o výši směnných kurzů byly evidovány v záznamech o jednotlivých směnárenských operacích, které existovaly jen v elektronické podobě. Tyto záznamy za období do 1. 5. 2011 však byly zničeny. Žalobce následně předložil správci daně na místo požadovaných valutových odpočtů záznamy o obrazech valutových a devizových prostředků za jednotlivé provozovny, které zachycují celkové měsíční obraty valutových prostředků.

Dne 24. 4. 2013 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou téhož dne projednal s žalobcem. Ve zprávě uvedl, že nebylo možné osvědčit, zda byly jednotlivé prodeje valut (účetní případy) mezi žalobcem a Ing. V. zaznamenány v účetnictví ve správné výši. Ze záznamů o měsíčních obrazech valutových a devizových prostředků předložených žalobcem není patrný stav a pohyb valut při každém jednotlivém obchodním případě. Nebylo prokázáno ani to, zda směnné kurzy, za které nakupoval Ing. V. valuty od žalobce, byly ve všech případech skutečně shodné se směnnými kurzy, za které prodával Ing. V. valuty společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. Správce daně proto nemohl osvědčit, v jaké výši se uskutečnily jednotlivé prodeje valut Ing. V. a jaká byla výše směnných kurzů v každém jednotlivém případě. Správce daně proto dospěl k závěru, že pochybnosti ohledně správného stanovení základu daně nebyly odstraněny, a konstatoval, že z tohoto důvodu daň nelze stanovit dokazováním, a proto bude daň stanovena podle pomůcek.

O postupu při stanovení daně na základě pomůcek správce daně vyhotovil úřední záznam ze dne 24. 4. 2013, ve kterém uvedl pomůcky, postupy a výpočty, které byly použity pro stanovení daňové povinnosti. Ze záznamu vyplývá, že správce daně pro účely stanovení objemu valut, které prodal žalobce Ing. V., vycházel ze záznamů o vkladech valut, které provedl Ing. V. na účty společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. Směnný kurz euro, za který Ing. V. nakupoval valuty od žalobce, stanovil správce daně na základě výpočtu podle stanoveného vzorce:

$$V_v * x + [(M_v - V_v) * A_{\min}] = T_v$$

Výsledný kurz nákupu valut Ing. V. tedy byl dán podle výpočtu správce daně vzorcem:

$$x = \{T_v - [(M_v - V_v) * A_{\min}]\} / V_v$$

Hodnoty celkových tržeb za prodané valuty (T_v) a celkového množství prodaných valut (M_v), tj. včetně valut prodaných Ing. V., převzal správce daně ze záznamů valutových knih o měsíčních obrazech valutových a devizových prostředků předložených žalobcem. Objem valut prodaných Ing. V. (V_v) byl zjištěn, jak již bylo uvedeno, z výpisů z účtů předložených společností Citfin – Finanční trhy, a.s. Hodnotu minimálního směnného kurzu stanovil správce daně jako hodnotu nejnižšího směnného kurzu prodeje valut realizovaného mezi žalobcem a ostatními zákazníky (mimo Ing. V.) podle údajů o směnných kurzech, které žalobce poskytl správci daně. Pro účely výpočtu směnných kurzů rozčlenil správce daně jednotlivá zdaňovací období na dílčí časové úseky, a to leden 2009, únor - duben 2009, květen 2009, červen - září 2009, říjen 2009, listopad 2009, prosinec 2009, leden 2010, únor - duben 2010, květen 2010, červen - srpen 2010, září - říjen 2010 listopad 2010 a prosinec 2010. Výpočtem podle shora uvedeného vzorce pro každé z uvedených období správce daně pak určil směnný kurz, za který prodával žalobce valuty Ing. V. v příslušném období. Následně správce daně dalším výpočtem zjistil, jaké byly tržby žalobce za valuty prodané Ing. V., a to tak, že na místo vypočítaného kurzu správce daně použil směnný kurz, na základě něhož prodával Ing. V. valuty společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s., vycházející přitom z tvrzení, že žalobce prodával Ing. V. nadbytečné valuty za stejný směnný kurz, za který byl vždy následně realizován prodej společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. Vynásobením tohoto směnného kurzu objemem valut, které byly prodány Ing. V., tedy byly zjištěny příjmy, které žalobce získal prodejem valut. O rozdíl mezi výnosy při prodeji valut podle kurzů společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. a příjmy zahrnutými v daňovém přiznání, které byly dopočítány, pak správce daně navýšil celkový hospodářský výsledek žalobce.

Na základě uvedených pomůcek správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 29. 4. 2013, č. j. 1766385/13/2101-24801-208949, kterým za zdaňovací období roku 2009 zrušil žalobci daňovou ztrátu a doměřil mu daň z příjmů právnických osob ve výši 87.000,- Kč, přičemž současně vyměřil penále z doměřené daně ve výši 17.400,- Kč a penále ze zrušené daňové ztráty ve výši 340,- Kč. Druhým dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 4. 2013, č. j. 1766522/13/2101-24801-208949, doměřil správce daně žalobci za zdaňovací období roku 2010 daň z příjmů právnických osob ve výši 156.560,- Kč, přičemž mu současně vyměřil penále z doměřené daně ve výši 31.312,- Kč.

Žalobce podal proti oběma dodatečným platebním výměrům včasné odvolání, v němž namítal, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek ke stanovení daně, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, a dále vytýkal správci daně dílčí nesprávnosti při výpočtech.

Žalovaný rozhodl o odvolání tak, že napadené dodatečné platební výměry změnil, jak je uvedeno shora. V rozsáhlém odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že z doložených účetních záznamů a dalších dokladů nelze zjistit směnný kurz a objem valut, který byl mezi žalobcem a Ing. V. zobchodován, tedy jaký výnos z každého jednotlivého prodeje valut měl být zaúčtován do výnosů. Žalobcovo účetnictví bylo natolik neprůkazné, že z něj nebylo možné tyto údaje zjistit. Správce vyčerpал všechny možnosti pro stanovení daně dokazováním, a proto mu nezbylo, než přistoupit k náhradnímu stanovení daně za použití pomůcek. K námitce, že se správce daně nezabýval otázkou, zda se nejednalo pouze o marginální pochybení, uvedl žalovaný, že byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, což demonstruje poměr celkového objemu valut euro zobchodovaných žalobcem k objemu valut euro prodaných Ing. V. Nesplněním žalobcovy důkazní povinnosti došlo k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu, a to jak přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétních účetních případech představujících podstatnou část účetnictví), tak nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví). K námitce, že žalobcem předložené měsíční stavy valutových odpočtů jsou dostatečným dokladem prokazujícím objem a směnný kurz zobchodovaných valut, uvedl žalovaný, že žalobce byl vyzván k prokázání objemu valut prodaných Ing. V. a směnného kurzu. Bylo tedy na žalobci předložit relevantní důkazní prostředky. Žalobce však žádné důkazní prostředky kromě měsíčních valutových odpočtů nedoložil a svá tvrzení neprokázal. K námitce, že daňová povinnost podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, žalovaný uvedl, že správce daně postupoval tak, aby stanovil daň dostatečně spolehlivě a co nejpřesněji. Nelze souhlasit s tvrzením, že správce daně stanovil nerovnoměrnou délku časových úseků, aby žalobce znevýhodnil. Správce daně stanovil délky období, v nichž byly tržby srovnávány, podle množství obchodů realizovaných mezi Ing. V. a společností Citfin – Finanční služby, a.s. Nemohl stanovit období v délce jednoho měsíce, neboť například v období únor 2009 nebyl realizován žádný obchod, v měsíci březen 2009 byly realizovány dva obchody a obdobná situace byla i v roce 2010. Hodnota kurzu AMin byla naplněna minimálním kurzem valut v příslušném časovém úseku, a proto není odchylka výpočtu od hodnoty, za niž nakupoval Ing. V. od žalobce, natolik významná, jako kdyby byl použit prostý průměr kurzů. Nelze tedy hovořit o tom, že by se jednalo ze strany správce daně o matematickou nelogičnost. Nahrazení směnného kurzu AMin hodnotou kurzu ČNB střed by nevedlo k dostatečně spolehlivému stanovení daně z příjmů právnických osob, neboť za tento kurz žádná směnárna měnu euro neprodává. Žalobce sám v odvolání uvedl, že směnný kurz prodeje valut euro stanovoval 20 - 30 haléřů nad středovým kurzem. Pokud jde o výkyvy ve výsledcích způsobené, na něž žalobce v odvolání poukazoval, žalovaný konstatoval, že se hodnotou směnného kurzu AMin nenásobí celkové množství prodaných valut v daném období, ale pouze valuty prodané skutečným klientům. Hodnota AMin představuje minimální hodnotu směnného kurzu prodeje valut euro vyhlášenou žalobcem v příslušném časovém úseku a nejde proto o náhodnou veličinu. Důvodnými shledal žalovaný pouze ty odvolací námitky, jimiž žalobce vytýkal správci daně nesprávnosti při matematických výpočtech. Z tohoto důvodu žalovaný přistoupil k úpravě

stanovené daňové povinnosti a vyměřeného penále v obou zdaňovacích obdobích a změnil napadené dodatečné platební výměry tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil a souhlas žalovaného je presumován v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud považuje za nezbytné se nejprve vyjádřit k obsahu žalobních bodů a vymezení přezkumu podanou žalobou. Podle § 71 odst. 1 písm. d). s. ř. s. musí žaloba, kromě jiných náležitostí, obsahovat *„žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné“*. Uvedení žalobních bodů má zásadní význam z hlediska vymezení přezkumu, neboť podle § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkouvává napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2006, č. j. 1 Azs 244/2004-49, *„[s]oudní přezkum správních rozhodnutí se vždy odehrává v mezích určitě a přesně stanovených; stanovit je náležití žalobci. Soudní řád správní neumožňuje soudům provádět jakýsi „obecný přezkum“: to by totiž popíralo smysl institutu žalobního bodu, který právě slouží k tomu, aby činnost soudu nebyla bezbřehá. Soudům nepřísluší zabývat se každým jednotlivým procesním krokem správního orgánu a věnovat se všem jeho dílčím hmotněprávním úvahám: přezkouvává jen to, proti čemu žalobce řádně brojí – tedy to, co žalobce konkrétně a výslovně zpochybnil jak uvedením skutečností, tak snesením právních argumentů.“* Požadavkům na řádné vymezení přezkumu žalobce v projednávané věci dostál, neboť uvedl konkrétní skutkové a právní důvody, které podle jeho názoru způsobují nezákonnost napadeného rozhodnutí a které shrnul do tří žalobních bodů. Pokud v podrobnostech odkázal na obsah odvolání a doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům, pouze tím prohloubil svoji argumentaci ve vztahu k těmto třem uplatněným žalobním bodům. Krajský soud proto přezkoumal rozsudek v rozsahu uplatněných žalobních bodů.

Krajský soud ovšem není oprávněn přezkouvávat rozhodnutí žalovaného z hlediska těch námitek, které žalobce uplatnil v odvolání proti rozhodnutí žalovaného, avšak výslovně je neuplatnil (alespoň v základních rysech) jako žalobní bod v rámci podané žaloby. Ve vztahu k takovým námitkám nepostačí pouhý odkaz na obsah podaného odvolání, resp. na jeho doplnění. Je totiž povinností žalobce vymezit v žalobě dostatečně přesně žalobní body, kterými napadá rozhodnutí správního orgánu, a v rozsahu těchto žalobních bodů je rozhodnutí přezkouváno. Úkolem krajského soudu není domýšlet za žalobce, zda hodlal uplatnit jako žalobní bod i další námitky neuvedené v žalobě, anebo snad přezkouvávat rozhodnutí žalovaného nad rámec vymezený žalobními body (s výjimkou nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí nebo jiných procesních vad bránících jeho přezkumu rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů).

Podle § 23 zákona č. 589/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje

(náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle první věty odst. 2 písm. a) se pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.

Podle § 23 odst. 3 písm. a) body 1. a 2. zákona o daních z příjmů se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji podle odstavce 2 zvyšuje o 1. částky neoprávněně zkracující příjmy, 2. částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů (nákladů).

Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.

Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „daňový řád“) daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle odst. 4 pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

Podle odst. 5 správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Podle odst. 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.

Podle odst. 3 jsou pomůckami 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.

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.

Žalobce nejprve zcela namítl, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s odvolacími námitkami, což je třeba posoudit jako námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Z obsahu napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný velmi podrobně vypořádal se všemi s odvolacími námitkami, i dílčími argumenty, které žalobce uplatnil, popsal úvahy, kterými se při jejich řídl, uvedl skutkové okolnosti, z nichž vycházel, i právní závěry, k nimž dospěl. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného má veškeré formální i materiální náležitosti, krajský soud neshledal uvedenou námitku důvodnou a přistoupil k věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí.

Pokud jde o konkrétněji uplatněné žalobní body, žalobce v první řadě namítal, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V této souvislosti je třeba uvést, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má v první řadě povinnost uvádět tvrzení o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a na to navazující povinnost tato svá tvrzení prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, primárně tím, že prokáže tato tvrzení svým účetnictvím či jinou zákonnou evidencí, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné [§ 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu]. Prokáže-li správce daně tuto svou pochybnost, je povinností daňového subjektu prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. V takovém případě bude zpravidla daňový subjekt prokazovat tvrzené skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi, neboť ty již byly zpochybněny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb.NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009 - 133, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č.j. 1 Afs 97/2009-73). Jestliže daňový subjekt povinnost prokázat tvrzení rozhodná pro stanovení daně nesplní, a neunesse tedy důkazní břemeno, vystavuje se riziku možného kontumačního stanovení daně podle pomůcek. Ze znění § 98 odst. 1 daňového řádu ovšem vyplývá, že správce daně je oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek pouze za splnění dvou podmínek a to, že 1. daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, a 2. v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování.

V daném případě žalobce nepředložil správci daně účetní záznamy, jimiž by doložil, kolik valut od žalobce nakoupil Ing. V. a za jaký směnný kurz mu byly valuty prodány, a to v každém jednotlivém případě prodeje v průběhu předmětných zdaňovacích období. Bylo přitom povinností žalobce zachycovat tyto skutečnosti jako jednotlivé účetní případy řádnými účetními doklady, které obsahují zákonem stanovené náležitosti podle § 6 odst. 1 a § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších změn (dále jen „zákon o účetnictví“). Účetní případy lze zaznamenávat v účetních knihách účetními zápisy pouze v případech, kdy jsou řádně doloženy příslušnými účetními doklady (§ 6 odst. 2 zákona o účetnictví), a to tím způsobem, aby účetnictví bylo vedeno správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů (§ 8 odst. 1

zákona o účetnictví). Jelikož v daném případě žalobce nedoložil vůbec žádné účetní doklady, které by zachycovaly prodej valut Ing. V. v předmětných zdaňovacích obdobích, ani účetní zápisy, které by tyto účetní skutečnosti jednotlivě zachycovaly, dospěl správce daně oprávněně k závěru, že účetní záznamy a zápisy vedené žalobcem jsou neúplné a neprůkazné. Žalobce tak nesplnil svoji primární povinnost doložit účetními záznamy výnosy, které získal z prodeje valut Ing. V..

Skutečnost, že došlo ke ztrátě příslušných účetních záznamů v důsledku poruchy počítače dne 1. 5. 2011, nemění nic na povinnosti žalobce prokázat skutečnosti, o nichž bylo účtováno, a tvrzení uvedená v daňovém přiznání. V takovém případě totiž stíhá žalobce povinnost provést opatření k obnovení průkaznosti účetnictví (§ 35 odst. 6 zákona o účetnictví). Odpovědnost za to, aby byla zachována průkaznost účetních záznamů i v případě jejich zničení, ztrátě či poškození, nese žalobce.

Správce daně za tohoto stavu postupoval zcela správně, když vyzval žalobce výzvou z 3. 7. 2012, aby žalobce ve vztahu ke každému jednotlivému prodeji valut Ing. V. přeložil záznam o valutovém odpočtu anebo, aby jiným způsobem prokázal množství prodaných valut a směnný kurz pro každý jednotlivý případ. Žalobce na základě této výzvy předložil správci daně pouze záznamy zachycující měsíční obraty valutových a devizových prostředků, které zachycují souhrnné údaje o prodeji valut v jednotlivých provozovnách (směnárnách) žalobce za příslušné kalendářní měsíce. Uvedené záznamy ovšem neposkytují obraz o jednotlivých prodeích valut, neboť byly vedeny souhrnně a zahrnovaly všechny prodeje valut na příslušné pobočce za kalendářní měsíc. Důkaz o prodeích valut Ing. V. nepodávají ani výpisy z účtů předložených společností Citfin – Finanční trhy, a.s., které zachycují pouze prodeje valut, které Ing. V. prodával společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. a směnné kurzy těchto prodejů. V této souvislosti lze přisvědčit sice přisvědčit žalobci, že součástí spisu správce daně jsou také doklady o odpočtech valut zachycující prodeje valut Ing. V., ke kterým došlo ve dnech 23. 5. 2011, 26. 5. 2011, 20. 5. 2011 a 24. 5. 2011. Tyto doklady sice prokazují, že směnné kurzy a množství valut prodané Ing. V. v těchto čtyřech případech skutečně odpovídá množství valut a směnným kurzům valut, které žalobce prodal Ing. V. Neprokazují ovšem, že žalobce a Ing. V. shodně postupovali i při všech prodeích ve zdaňovacích obdobích roků 2009 a 2010, a to tím spíše, že se uvedené čtyři prodeje vztahují až k zdaňovacímu období roku 2011.

Správce daně poskytl žalobci možnost, aby s ohledem na neúplnost a nedostatek průkaznosti účetních záznamů dodatečně prokázal správnost svých tvrzení ohledně výnosů z prodeje valut Ing. V. a výše daně z příjmů právnických osob. Žalobce i přes výzvu správce daně tuto důkazní povinnost nesplnil a důkazní břemeno neunesl. Správce daně tak dostal své povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 daňového řádu) a vyčerpал veškeré možnosti k tomu, aby byla daň stanovena na základě dokazování. I přesto, že správce daně nad rámec dokladů předložených žalobcem obstaral i další podklady, které sám obstaral (např. vyjádření a výpisy z účtu od společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s., vyjádření ČNB), nepodařilo se daň stanovit dokazováním.

Nelze přitom přisvědčit názoru žalobce, že se jednalo o marginální nedostatky, které neměly vliv na možnost stanovení daně na základě dokazování. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, platí, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“* Rozšířený senát v této souvislosti odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: *„Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem“* O takovém zatemnění obrazu o hospodaření žalobce nemůže být sporu ani v projednávané věci.

Žalobce nedoložil účetní doklady, ani jakékoliv jiné doklady zachycující prodeje valut Ing. V., k nimž docházelo v průběhu trvání dvou zdaňovacích období. Žalobci se nepodařilo doložit ani část těchto prodejů, existují proto důvodné pochybnosti o tom, za jakých podmínek k prodeji valut Ing. V. docházelo. Přitom podle tvrzení žalobce a údajů od společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s., která tyto valuty následně od Ing. V. nakupovala, by se mělo jednat o valuty v celkové hodnotě EUR 2.476.710,-, což představuje podstatnou část prodeje valut žalobcem. V této souvislosti lze odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný na str. 15 a 16 vyčíslil procentuálně množství valut prodaných Ing. V.. Z těchto srovnání vyplývá, že tento poměr činil v jednotlivých obdobích zpravidla více než 50 % a v extrémním případě v měsíci prosinec 2010 měl činit 93,88 %. Jedná se tedy zjevně o natolik závažný nedostatek informací o účetních případech, který zcela znemožňuje, aby daň byla stanovena pouze na základě dokazování s použitím účetnictví anebo dokladů, které byly předloženy nebo obstarány správcem daně.

Z uvedeného plyne, že obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu) byly splněny. Soud z tohoto důvodu shledal první žalobní bod nedůvodným.

V rámci druhého žalobního bodu žalobce brojí proti způsobu, kterým mu byla daň stanovena. Ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice vztahuje k podmínkám použití pomůcek ke stanovení daně podle předchozí právní úpravy (§ 31 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), avšak lze ji bezpochyby vztáhnout i na úpravu obsaženou v daňovém řádu, platí, že i na základě pomůcek musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb.NSS). Účelem tohoto způsobu stanovení daně tedy není přesné stanovení

daňové povinnosti, což je z povahy věci vyloučeno, nýbrž pouze dostatečně spolehlivé zjištění výše daně.

Volba pomůcek je věci volného uvážení správce daně, který je oprávněn použít jakékoliv podklady, které byly získány v souladu se zákonem a jsou vhodné pro stanovení daně. Ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu obsahuje pouze demonstrativní výčet pomůcek, správce daně je proto oprávněn použít i jiné relevantní podklady. Žalovaný je pak v rámci přezkumu oprávněn zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek (§ 114 odst. 4 daňového řádu); toto omezení se z povahy věci vztahuje i na soudní přezkum. Přezkum se nemůže týkat volby a způsobu použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (srov. cit. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126).

V projednávané věci správce daně při stanovení daně využil jako pomůcky zejména tvrzení daňového subjektu a jím předložené listinné důkazy, dále listiny, které si opatřil v rámci vyhledávací činnosti a listiny opatřené dožádáním v průběhu daňové kontroly. Při stanovení daně dle pomůcek správce daně vzal v úvahu i údaje uvedené v účetnictví daňového subjektu, resp. v jeho daňových přiznáních. Postup při použití těchto pomůcek vychází z úvahy, že žalobcem nebyly prokázány výnosy, které měl získat prodejem přebytečných valut Ing. V. Z tohoto důvodu se správce daně důvodně soustředil při stanovení daně na stanovení výše těchto výnosů. Přitom postupoval tak, že z údajů dostupných z předložených sdělení a listin nejprve určil prostým odečtem, jakou část celkového objemu valut prodal v jednotlivých obdobích žalobce Ing. V. Dále vycházel z logického předpokladu, že ostatní klienti kupovali od žalobce valuty za určitý „obvyklý“ směnný kurz, který označil jako AMin. Tento kurz přitom stanovil ve prospěch žalobce jako minimální směnný kurz v každém příslušném období, zjištěný na základě údajů sdělených žalobcem. Poté přistoupil k výpočtu, který byl již shora popsán, a dopočítal průměrný směnný kurz, za který Ing. V. valuty v dílčích obdobích nabýval. Navazujícím propočtem pak správce daně určil korunové tržby, resp. výnosy žalobce, které za jednotlivá dílčí období připadaly na prodej valut Ing. V. Tím tedy byla identifikovaná ta část výnosů, které tvrdil žalobce ve svých daňových přiznáních, která připadala na prodej valut Ing. V. Podstatné je připomenout, že takto identifikovaná část žalobcem deklarovaných výnosů nebyla z důvodu neúplnosti žalobcova účetnictví prokázána, ve skutečnosti tedy tyto výnosy mohly dosahovat odlišné výšky. Při stanovení výše těchto výnosů podle pomůcek vycházel správce daně primárně z tvrzení žalobce o tom, že během předmětných zdaňovacích období roků 2009 a 2010 prodával Ing. V. přebytečné valuty vždy ve stejném množství a za stejný směnný kurz, za který následně prodával Ing. V. společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. Protože tyto směnné kurzy a objem valut byly správci daně známy z výpisů z účtů Ing. V. vedených u společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. vzal správce za zjištěné, že i výnosy žalobce z prodejů valut Ing. V. dosahovaly shodné výšky. Správce daně tedy takto nahradil identifikované části deklarovaných výnosů z prodeje valut Ing. V., výnosy, které dosáhl Ing. V. při prodeji valut společnosti Citfin – Finanční trhy, a.s. Podle rozdílů obou hodnot v jednotlivých dílčích obdobích pak správce daně stanovil nově základ daně a doměřil daň za jednotlivá zdaňovací období.

Soud konstatuje, že správce daně vycházel ve svých výpočtech z údajů, které mají podklad v důkazech obstaraných v průběhu daňové kontroly a v tvrzeních žalobce. Zvolený způsob stanovení daně je logický a způsobilý k tomu, aby byla daň stanovena dostatečně určitě, a nepředstavuje projev libovůle. Správce daně se zaměřil primárně na stanovení výnosů, které žalobce získal prodejem valut Ing. V. Výnosy z prodeje valut jiným zákazníkům, než Ing. V., správce daně naopak převzal z daňových tvrzení žalobce, vycházejí přitom ze skutečnosti, že v tomto rozsahu nebyla jeho tvrzení zpochybněna. Z tohoto důvodu tedy z části přihlédl také k výnosům, které žalobce deklaroval ve svých účetních záznamech a v daňovém přiznání. I takový postup však je přípustný, neboť podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, mohou jako pomůcky sloužit důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Lze proto shrnout, že žalobcem zvolený postup poskytuje dostatečný podklad pro dostatečně spolehlivé stanovení daně podle pomůcek.

Na tom nemohou nic změnit ani dílčí výtky, které uplatnil žalobce proti postupu správce daně. Pokud jde o použití směnného kurzu označeného ve vzorci správcem daně jako AMin, který představuje minimální kurz valut v daném období vyhlášený žalobcem, ztotožňuje se krajský soud se závěry žalovaného. Hodnoty tohoto směnného kurzu mají oporu v údajích o obvyklých směnných kurzech prodeje valut vyhlášených žalobcem, které správci daně poskytl sám žalobce. Žádné jiné relevantní údaje o směnných kurzech žalobce neposkytl a nepodařilo se je zjistit ani vlastní činností správce daně. Při stanovení hodnot směnného kurzu AMin v jednotlivých obdobích správce daně v nejvyšší možné míře přihlédl ve prospěch žalobce ke skutečnosti, že se směnné kurzy v průběhu času mění a záleží i na objemu valut, které jsou prodávány. Zohlednil i námitku, že směnný kurz poskytovaný běžným klientům nelze stanovit pouhým prostým průměrem směnných kurzů. Jelikož ovšem nebylo možno použít pro zjištění AMin váženého průměru, jak navrhoval žalobce, správce daně vycházel vždy v každém období z nejnižšího směnného kurzu, který sdělil žalobce správci daně pro toto období. Byl tak snížen objem výsledných výnosů žalobce z prodeje Ing. V. a tedy i výsledná doměřená daň. Použití hodnot kurzu AMin se proto nevymyká zákonitostem logiky, ani matematických zákonitostí a nelze v něm spatřovat projev libovůle, jak tvrdí žalobce. Pokud žalobce namítal, že při stanovení kurzu AMin nebyly zohledněny smluvní ceny, které poskytoval zákazníkům, kteří kupovali větší objem valut, pak je třeba zdůraznit, že žalobce výši těchto smluvních směnných kurzů v řízení před správcem daně neuvedl ani nedoložil. Správce daně tudíž nemohl ve svých výpočtech s takovými směnnými kurzy počítat. Nelze přisvědčit ani názoru žalobce, že na místo směnného kurzu AMin měl správce daně dosadit úředně stanovený středový kurz České národní banky k prodeji valut. Daňový subjekt totiž již dříve uvedl, že vlastní kurz prodeje valut stanovuje vždy o 20 - 30 haléřů nad středovým kurzem vyhlášeným Českou národní bankou. Navrhovaný směnný kurz České národní banky tudíž nemůže odpovídat obvyklému kurzu, za který žalobce prodával valuty zákazníkům.

Co se týče stanovení časových období, v rámci nichž správce daně určoval směnné kurzy AMin a prováděl výpočty výnosů žalobce z prodeje valut Ing. V., nelze spatřovat ani v tomto postupu znaky libovůle nebo snahu poškodit žalobce. Správce daně stanovil délky těchto období v závislosti na tom, jaké bylo množství obchodů realizovaných mezi Ing. V. a společností Citfin – Finanční trhy, a.s. V měsících, kdy Ing. V. odkoupil od žalobce vícekrát valuty, které následně sám prodal, bylo toto období stanoveno v délce kalendářního měsíce.

Naopak v obdobích, kdy byl realizován menší nebo žádný počet prodejů, správce daně nemohl stanovit období v délce jednoho měsíce, neboť by byla snížena vypovídací hodnota jeho výpočtů. Naopak lze konstatovat, že i stanovení delších časových období svědčilo ve prospěch žalobce, neboť byl vždy do výpočtu vybrán nejnižší směnný kurz AMin v tomto delším období a tím byly sníženy i výsledné výnosy žalobce. Meze volné správní úvahy správce daně stanovením různě dlouhých časových období tedy nebyly překročeny.

Pokud jde o namítané odchylky, na něž žalobce poukazoval a dokládal je předloženou tabulkou, lze konstatovat, že tyto odchylky neobsahují údaje, které by jakkoliv mohly ovlivnit postup správce daně. Je zřejmé, že v čase dochází ke změnám ve výši směnných kurzů cizích měn, to se promítá i do cen na valutovém trhu. K tomuto faktoru však správce daně přihlédl, a to tím, že zdaňovací období rozdělil na kratší časové úseky, v rámci nichž vyhledával nejnižší kurzy, za které žalobce prodával valuty běžným zákazníkům. Naopak chybou by bylo, pokud by správce daně vycházel z jednotného směnného kurzu pro nepřiměřeně dlouhé období, např. pro celé zdaňovací období. Žalobce argumentuje svými výpočty, z nichž vyplývají odlišné výše výnosů žalobce, pokud by se prodeje Ing. V. uskutečnily za nejnižší a nejvyšší ceny v příslušném dílčím období (podle kurzů České národní banky). Tyto rozdíly však nemají žádný vztah k postupu správce daně a svědčí pouze o tom, že při rozdílných směnných kurzech je cena valut odlišná. Žalobce v daném případě neprokázal, za jaké směnné kurzy prodával valuty Ing. V. a jaké tedy získal výnosy těmito prodeji. Správci daně tedy nezbylo než, aby tyto údaje zjistil podle pomůcek. Nelze mu proto vytýkat, že by měl zjistit daň přesněji, za situace, kdy nikterak svým postupem nevybočil z mezí dovolené správní úvahy. Soud je naopak toho názoru, že údaje o směnných kurzech České národní banky obsažené v předložené tabulce dokládají správnost postupu správce daně. Z tabulky totiž vyplývá, že směnné kurzy AMin, které správce daně použil pro své výpočty, se v drtivé většině období stanovených správcem daně pohybují v rozmezí nejnižších a nejvyšších směnných kurzů České národní banky a kopírují tedy vývoj směnných kurzů na mezibankovním trhu. Je tedy zřejmé, že směnný kurz AMin odpovídá reálným směnným kurzům, za které žalobce mohl v předmětném období valuty prodávat ostatním zákazníkům. To vyvrací námitky žalobce o tom, že směnné kurzy AMin, které správce daně použil ke svým výpočtům, nemají reálný základ a že jejich použití odporuje matematickým a logickým zákonitostem.

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že postup správce daně při volbě a použití pomůcek ke stanovení daně, odpovídá zásadám přiměřenosti a zákazu libovůle. Zvolený způsob má podklad ve zjištěních, která vyplynula z dokladů, které tvoří součást správního spisu. Správce daně postup řádně vysvětlil a lze konstatovat, že jím zvolený postup nikterak nevybočuje z požadavku, aby byla daň stanovena dostatečně určitě. Z tohoto důvodu soud shledal, že druhý žalobní bod je nedůvodný.

K závěrečnému žalobnímu bodu, který je formulován velmi obecně, lze pouze znovu zopakovat, že účelem stanovení daně podle pomůcek není přesné stanovení daňové povinnosti, nýbrž pouze dostatečně spolehlivé zjištění výše daně. Správce daně musí usilovat o to, aby se výsledná daň, co nejvíce blížila realitě, nelze však po něm požadovat, aby byla daň stanovena zcela přesně. Jak vyplývá z již uvedených úvah a závěrů zdejšího soudu, správce daně v daném případě tomuto požadavku dostál, neboť postupoval způsobem způsobilým ke stanovení výše daňové povinnosti, založil svůj postup na podkladech, které

jsou součástí spisu, a řádně postup vysvětlil a odůvodnil. Dílčí pochybení, kterých se správce daně dopustil ve svých výpočtech při stanovení daně, byla odstraněna v rámci odvolacího řízení, jehož výsledkem byla změna obou dodatečných platebních výměrů napadeným rozhodnutím žalovaného. Žalovaný se také přesvědčivě vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a své rozhodnutí rovněž řádně odůvodnil. Nelze proto souhlasit s názorem žalobce, že žalovaný měl dodatečné daňové výměry v plném rozsahu zrušit. Soud tedy shledal i závěrečný žalobní bod nedůvodným.

Soud tak na základě shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba jako celek je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K návrhu žalovaného krajský soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ákladu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ Z citovaného nálezu Ústavního soudu a *contrario* vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20).

Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „(...) v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součástí povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 -

23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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 Praze dne 23. března 2016

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost: Bc. Švejdová