



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. v právní věci žalobce **M. M.**, zastoupeného JUDr. Janou Graňákovou, advokátkou se sídlem v Českém Těšíně, Štefánikova 10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10.9.2013 č.j. 20136/13/5000-14102-702767, č.j. 20137/13/5000-14102-702767 a č.j. 20138/13/5000-14102-702767, ve věcech daní z příjmů fyzických osob a dále rozhodnutí ze dne 3.6.2013 č.j. 14237/13/5000-14302-707271 až 14239/13/5000-14302-707271 a 14241/13/5000-14302-707271 až 14274/13/5000-14302-707271, ve věcech daně z přidané hodnoty a dále písemností ze dne 22.2.2013 č.j. 6230/13/5000-14302-707271 a č.j. 6231/13/5000-14302-707271

takto:

- I. Žaloba se v části směřující proti rozhodnutí ze dne 3.6.2013 č.j. 14272/13/5000-14302-707271 a proti písemnostem ze dne 22.2.2013 č.j. 6230/13/5000-14302-707271 a č.j. 6231/13/5000-14302-707271 **odmítá.**

- II. Ve zbývající části se žaloba ve věcech daní z přidané hodnoty **zamítá**.
- III. Žaloba ve věcech daní z příjmů fyzických osob se **zamítá**.
- IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

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

Druhou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 3.6.2013 č.j. 14237/13/5000-14302-707271 až 14239/13/5000-14302-707271, jimiž byla v odvolacím řízení změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 15.4.2011 č.j. 140618/11/384913800298, č.j. 140638/11/384913800298 a č.j. 140660/11/384913800298, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za měsíce únor až duben 2007 včetně penále. Dále se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného č.j. 14241/13/5000-14302-707271 až 14274/13/5000-14302-707271 a rozhodnutí č.j. 14273/13/5000-14302-707271 a 14274/13/5000-14302-707271, jimiž byla způsobem specifikovaným ve výrocích těchto rozhodnutí změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 15.4.2011 č.j. 140671/11/384913800298, č.j. 140682/11/384913800298, č.j. 140712/11/384913800298, č.j. 140725/11/384913800298, č.j. 140739/11/384913800298, č.j. 140747/11/384913800298, č.j. 140755/11/384913800298, č.j. 140760/11/384913800298, č.j. 140763/11/384913800298, č.j. 140769/11/384913800298, č.j. 140778/11/384913800298, č.j. 140783/11/384913800298, č.j. 140789/11/384913800298, č.j. 140791/11/384913800298, č.j. 140800/11/384913800298, č.j. 140807/11/384913800298, č.j. 140812/11/384913800298, č.j. 140815/11/384913800298, č.j. 140819/11/384913800298, č.j. 140824/11/384913800298, č.j. 140826/11/384913800298, č.j. 140833/11/384913800298, č.j. 140840/11/384913800298, č.j. 140845/11/384913800298, č.j. 140851/11/384913800298, č.j. 140856/11/384913800298, č.j. 140860/11/384913800298, č.j. 140865/11/384913800298, č.j. 140871/11/384913800298, č.j. 140876/11/384913800298 a dále č.j. 140882/11/384913800298 a č.j. 140886/11/384913800298, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty včetně penále za zdaňovací období květen až prosinec 2007, leden až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009.

Dále se žalobce touto druhou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí č.j. 14272/13/5000-14302-707271, písemnosti vydané žalovaným dne 22.2.2013 č.j. 6230/13/5000-14302-707271 označené jako Seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a písemnosti žalovaného z téhož data č.j. 6231/13/5000-14302-707271 označené jako Výzva, kterou byl žalobce vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacích řízení.

V podaných žalobách žalobce namítl shodné žalobní body:

- 1) Žalovaný v odvolacím řízení přešel na stanovení daně podle pomůcek. Podle žalobce tak nepostupoval s elementární logikou a stanovená daň nenaplnjuje znaky kvalifikovaného odhadu, jak požaduje judikatura. Odvolacím námitkám ohledně dokazování tak nebylo vyhověno. Podle žalobce není pravda, že nezahrnoval do zdanitelných příjmů příjmy z prodeje na dobírku prostřednictvím České pošty a příjmy prostřednictvím Aukro a že nevedl řádně skladovou evidenci a inventarizaci. Své účetnictví považuje za průkazné, neboť dovezené zboží bylo evidováno jak na celnici, tak dopravním inspektorátem a ke všemu byla vedena evidence. Vše se dá jednoduše a rychle spočítat během několika okamžiků a prolisťováním faktur vedených v evidenci žalobce. Žalobce proto nechápe, že evidence byla označena za neprůkaznou. Žalobce namítá nesprávnost postupu, kdy odvolací orgán vyměřil daň pomůckami v případě, kdy prvoinstanční správce daně vyměřil daň dokazováním. Žalobce má za to, že důkazy, které předložil, svědčily v jeho prospěch. Proto podal odvolání, jemuž bylo také v rámci autoremedury částečně vyhověno. Žalobce navrhoval v odvolání důkazy a měl za to, že se jimi bude odvolací orgán zabývat. Žalovaný vytkl žalobci mnoho skutečností, a to, že neprokázal evidenci tržeb z prodejny, z prodejů prostřednictvím e-shopu, z prodejů prostřednictvím Aukra, z prodejů zboží zasílaného na dobírku, že nepředložil skladovou evidenci, názvy zboží na inventurních soupisech neodpovídaly názvům na dokladech o nákupu ani názvům na dokladech o prodeji, neevidoval doklady o přijatých dobírkových platbách, takže daňová evidence, resp. účetnictví nebyly vedeny řádně a neměly potřebnou vypovídací hodnotu. Žalobce s těmito závěry nesouhlasí a tvrdí, že přechod na pomůcky musí provést již prvoinstanční správní orgán. Pokud nepřistoupil k pomůckám správní orgán I. stupně a daň nelze stanovit dalším dokazováním, pak je nezbytné rozhodnutí zrušit a řízení zastavit.
- 2) Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen daňový řád) vyjmenovává, co zejména může správce daně použít jako pomůcku. Pomůcky navíc blíže vymezil Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) v rozsudku sp. zn. 2 Afs 207/2005. Naopak co nemůže být považováno za pomůcku, specifikoval tentýž soud v rozsudku sp. zn. 8 Afs 128/2005. Žalobce byl v rozhodném období jediným prodejcem atypického zboží v celé České republice, a proto nemůže být jeho účetnictví porovnáváno s dalším daňovým subjektem. Podobné firmy skončily po krátké době a ani v současnosti není v České republice žádná podobná firma. Dále žalobce uvedl, že žalovaný má povinnost seznámit daňový subjekt se skutečnostmi podle § 115 daňového řádu, anebo vrátit věc zpět správci daně I. stupně. Žalovaný postupoval chybně a změna byla provedena v neprospěch žalobce. Žalovaný má povinnost se svým názorem daňový subjekt seznámit. To se sice stalo, ale zmatečným a neúplným vyjádřením. Podle žalobce měl žalovaný podle ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutí zrušit a řízení zastavit. Také bylo porušeno ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, protože nebylo odvolacím orgánem zkoumáno pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně

pomůckami a přiměřenost použitých pomůcek. V roce 2009 žalobce nebyl povinen vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen zákon o účetnictví). Tuto povinnost měl až od roku 2010. Žalobce dále upřesnil, že o zboží, s nímž obchodoval, nelze vést přesné a konkrétní evidence, neboť se jednalo o tisíce kusů, které byly prodávány. Žalobce si vždy vedl evidenci ke konkrétnímu dovezenému kontejneru a po úplném doprodání se tato přemístila do vyexpedovaných krabic. Každé zboží bylo ojedinělé. Proto vyžadovalo speciální péči, která nebyla opakovatelná, a proto nebylo možné stanovit konkrétní a přesné náklady spojené s celkovou hodnotou a evidenci zboží. Také proto považuje celé jednání správce daně za neetické a nelogické. Pracovnice správce daně mu při celkové výši neuznaných dokladů řekla, že už dál nic prokazovat a ověřovat nebude. Žalobce mrzí, že stát a správce daně po něm vyžadují po několika letech vedení účetnictví a přitom mu nikdo nebyl schopen poradit s konkrétním postupem.

- 3) Žalobce namítl, že v rámci doměření daně podle pomůcek nebyly zohledněny vynaložené nákladové položky, např. v souvislosti s inzercí, vedením domén, platbami telefonních paušálů, pohonných hmot do prodávaného zboží, nákladních a dodávkových vozidel používaných pro rozvážení. Rovněž byly prováděny opravy na vozidlech a nakupovány náhradní díly. Byla dokupována různá těsnění, šrouby, podložky, lanka, pracovní oděvy, rukavice, jiné prostředky, které používali zaměstnanci. Nové stroje se musely dovybavit motorovým a převodovým olejem nebo náhradními díly. Dále se používaly uchycovací popruhy, kompresorové zařízení na dofukování pneumatik, vyvažovací zařízení na ráfky kol, vysokozdvizné vozíky, přívěsné vozíky. Dále musela být zakoupena počítačová technika a následně obměňována, nezbytné kancelářské potřeby aj., zakoupení mobilních přístrojů, dodávka plynu, elektřiny, vody, nezbytnost různého nářadí, čisticích prostředků, tyto náklady jsou evidovány v účetnictví žalobce na přijatých fakturách. Dále žalobce upřesnil, že z těchto popsanych důvodů nebylo možno přesně evidovat jednotlivé zboží, protože obsahovalo spoustu položek, které nebylo možné evidovat dle požadavků správce daně. Jeho činnost nebyla srovnatelná s žádným obdobným podnikatelským subjektem. Pokud jde o průměrný rabat, který byl v rámci pomůcek určen na 18,4 %, žalobce souhlasí s tím, že tato výše asi opravdu odpovídá skutečnosti, avšak nebyl ponížen a brány v potaz veškeré náklady. Proto žalobce nebere tento výpočet jako reálný, ale pouze orientační a žádá o zohlednění všech nákladů dle výdajů v letech 2007, 2008 a 2009. Dále žalobce namítl, že mu ze základu daně nebyla odečtena částka představující 100 % úroků z hypotéky. Celková cena nemovitosti činila 8,2 mil. Kč a polovina byla zakoupena jako podnikatelské prostory hotově za 4,2 mil. Kč. Zbývající část představující obytnou část pak představovala 4 mil. Kč a ta byla zakoupena na hypotéku. Žalobce má za to, že úroky, které se týkají pouze obytné části domu, byly špatně neuznány v celkové výši. V přízemí domu byla prodejna s garáží jako servis a v 1. patře bydlení. Po zahájení kontroly byla žalobci a jeho účetnímu podána úřednicí správce daně nesprávná informace, a proto mylně opravili daňové přiznání. Žalobce žádá o uznání plné výše z úroku, tj. za roky 2007, 2008 a 2009, kdy se neustále zvedaly na základě fixace banky. Jelikož se žádná část bytové jednotky nepoužívala k podnikatelské činnosti nebo k pronájmu, nelze úroky žádným způsobem dělit a žalobce žádá o jejich uznání ve výši 100 %. V další části žaloby žalobce uvedl, že nebyly zohledněny doklady pod č. PD 10059/07, tedy motocykly vyřazené z účetnictví na základě rozhodnutí ČOI Hradec Králové o zákazu prodeje a odkázal v plném rozsahu na obsah svého

odvolání, poněvadž „rozepisování všech výše uvedených odvolání může způsobit celé vyjádření nepřehledným“.

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

Žalovaný ve vyjádřeních uvedl:

- A) K žalobě proti rozhodnutím ve věcech daní z příjmů:

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

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

B) Vyjádření k žalobě proti rozhodnutím ve věcech daně z přidané hodnoty:

Žalovaný v první řadě namítl nedostatek aktivní legitimace žalobce k podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného č.j. 14272/13/5000-14302-707271, neboť toto nebylo vydáno ve vztahu k žalobci. Dále namítl, že rozhodnutí č.j. 6231/13/5000-14302-7071271 je výzvou k vyjádření v odvolacím řízení vydanou podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu a písemnost č.j. 6230/13/5000-14302-707271 je seznámením žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Podle žalovaného jsou tyto písemnosti vyloučeny ze soudního přezkumu, neboť se nejedná o rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.), a proto navrhl odmítnutí žaloby v této části.

Dále žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení dospěl k názoru, že mělo dojít ke stanovení daně nikoli dokazováním, ale za použití pomůcek. S tímto odlišným stanoviskem odvolacího orgánu byl žalobce seznámen písemností ze dne 20.6.2012 č.j. 4718/12-1101-802540. Následně byl žalobce seznámen s konstrukcí pomůcek za všechna zdaňovací období a současně byl vyzván k vyjádření se ke skutkovým zjištěním v rámci odvolacího řízení, a to v prosinci 2012. Uvedený postup byl zopakován výzvou žalovaného ze dne 20.2.2013 č.j. 6231/13-5000-14302-707271 a seznámením se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení ze dne 22.2.2013 č.j. 6230/13-5000-14302-707271. Žalovaný má za to, že se s důvody pro přechod na stanovení daně podle pomůcek náležitě vypořádal, což je seznatelné s odůvodněním napadených rozhodnutí. Současně se neztotožňuje s žalobní námitkou, že jako odvolací orgán nemůže změnit způsob stanovení daně v rámci odvolacího řízení. Poukázal přitom na právní úpravu obsaženou v ust. § 114 až § 116 daňového řádu, s tím, že není vázán návrhy odvolatele, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Podle žalovaného je v odvolacím řízení přípustná i změna způsobu stanovení daně. V této souvislosti rovněž poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS sp. zn. 8 Afs 15/2007. Pokud jde o nepřiměřenost použitých podmínek, odkázal žalovaný na úřední záznam správce daně ze dne 11.10.2012 č.j. 291781/12/384932807058, který obsahuje výčet použitých pomůcek. Z něj nevyplývá, že by jako pomůcky byly využity údaje srovnatelných daňových subjektů. Žalovaný zdůraznil, že již ze samotné podstaty náhradního způsobu stanovení daně pomocí pomůcek nemůže žalobce očekávat, že

vyměření daně bude odrážet stoprocentní reálný stav. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce ve svých dalších vyjádřeních k oběma žalobám (doručena krajskému soudu dne 11.3.2014 a dne 11.4.2014) setrval na své žalobní argumentaci.

Podáním ze dne 19.10.2015 doručeným krajskému soudu dne 20.10.2015 navrhl žalobce provedení důkazů výsledkem znalkyně Ing. M. W., Ing. D. F., Ing. K. K. a dále znaleckým posudkem z oboru daní a účetnictví, který je součástí trestního spisu vedeného u Okresního soudu v Opavě.

Krajský soud se v první řadě vypořádal s námitkou žalovaného ohledně nepřipustnosti části žaloby ve věci DPH, jak bylo shora specifikováno. Dospěl přitom k závěru, že tato námitka je zcela důvodná. Písemnosti ze dne 22.2.2013 č.j. 6230/13/5000-14302-707271 a č.j. 6231/13/5000-14302-707271 jsou nejen součástí správních spisů, ale byly také předloženy žalobcem jako přílohy jeho podání. Jedná se skutečně o seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a o výzvu k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Ačkoliv se žalobce domáhá jejich přezkoumání a v petitu žaloby navrhuje jejich zrušení, nejedná se o rozhodnutí ve smyslu ust. § 65 s.ř.s., a proto jsou ze soudního přezkumu vyloučeny (§ 70 písm. a) s.ř.s.). Pokud jde o rozhodnutí č.j. 14272/13/5000-14302-707271, žalobce se sice v petitu žaloby domáhá také jeho zrušení, avšak oproti ostatním napadeným rozhodnutím jeho stejnopis soudu nepředložil. Z rozhodnutí, která předložena byla, soud při posouzení posoupnosti měsíčních daňových období, o nichž bylo napadenými rozhodnutími rozhodováno, zjistil, že žádné zdaňovací období v rozpětí od února 2007 do prosince 2009 nechybí. Žalobce tuto námitku žalovaného, s níž byl seznámen, nezpochybnil. Vzhledem k tvrzení žalovaného a uvedeným skutečnostem dospěl soud k závěru, že se jedná o rozhodnutí, ve vztahu k němuž žalobce svou aktivní legitimaci k podání žaloby skutečně neprokázal. Na základě uvedeného proto krajský soud vznesenou námitku žalovaného vypořádal výrokem I tohoto rozsudku, kdy žalobu směřující proti rozhodnutím ve věcech daní z přidané hodnoty v části specifikované ve výroku I tohoto rozsudku odmítl, a to jednak podle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s ust. § 70 s.ř.s., když napadené písemnosti nejsou rozhodnutími a dále podle ust. § 46 odst. 1 písm. c) s.ř.s., když návrh na přezkum rozhodnutí č.j. 14272/13/5000-14302-707271 byl podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou.

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

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil

A) ze spisů týkajících se daní z příjmů:

Správce daně provedl u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007, 2008 a 2009. Dle zprávy o daňové kontrole žalobce v jejím průběhu uvedl (protokol ze dne 31.3.2010 č.j. 73975/10/384933806712), že si nevedl a ani nevede žádnou evidenci o prodeji zboží a objednávky si značí na papír, který po

vyřízení objednávky vyhodí. Při prodeji zboží do 10.000,- Kč vystavuje pouze příjmový doklad, u zboží nad 10.000,- Kč vystavuje fakturu, v případě stálého odběratele někdy vystavuje fakturu i u prodeje zboží do 10.000,- Kč. V prodejně veškerý prodej kasíruje sám a v případě nepřítomnosti je určen pracovník, který zaznamenává výdaje a příjmy z pokladny na papír, který žalobce po překontrolování vyhodí. V průběhu kontroly žalobce nepředložil žádnou skladovou evidenci nebo jiné záznamy prokazující návaznost nakoupeného zboží na jejich prodej a sklad k 31.12. každého zdaňovacího období a dle svého tvrzení také žádnou takovou evidenci nevedl. Dále bylo zjištěno, že žalobce eviduje příjmy z prodeje zboží na základě přijatých plateb bankou, plateb kartou a přijatých plateb v hotovosti doložených pokladními doklady. Doklady o přijatých dobírkových platbách prostřednictvím České pošty však také nijak neevidoval a nevedl ani evidenci prodeje formou dobírky. Žalobce rovněž nevedl evidenci prodeje prostřednictvím společnosti Aukro s.r.o. Podklady k této části obchodní činnosti zjišťoval správce daně na základě součinnosti právě s touto firmou. Se zjištěními učiněnými v rámci této součinnosti správce daně žalobce seznámil, předal mu sestavy označené příloha č. 6 a příloha č. 7 a požadoval, aby se k tomu vyjádřil a doložil zahrnutí tržeb z prodeje předmětného zboží v evidenci příjmů za sledovaná zdaňovací období a v evidenci uskutečněných zdanitelných plnění za příslušná období. Žalobce předložil konkrétní faktury o prodeji zboží jen k některým položkám z aukcí nebo sdělil, že k plnění vůbec nedošlo. Stejným způsobem správce daně postupoval, pokud šlo o dobírkový obchod uskutečňovaný prostřednictvím České pošty. Na základě součinnosti s Českou poštou a z databáze poštovní poukázek za roky 2007 až 2009 vyplacených žalobci na poště č. 707016 a 707025, které správce daně nedohledal v evidenci příjmů a v soupise DPH žalobce, zpracoval sestavy, které žalobci předal a vyzval ho, aby prokázal zahrnutí tržeb do prodeje zboží a evidence uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce doklady nedohledal. Na základě zjištěných skutečností podrobně rozepsaných ve zprávě o daňové kontrole správce daně vydal žalobci za uvedená zdaňovací období dodatečné platební výměry. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, které bylo na výzvu správce daně doplněno vyjádřeními žalobce do protokolů o ústním jednání ze dne 23.6.2011, 26.7.2011, 27.7.2011, 28.7.2011, 29.7.2011, 24.8.2011, 25.8.2011, 30.8.2011, 1.9.2011, 6.9.2011, 7.9.2011, 15.9.2011 a 3.11.2011. O odvoláních bylo následně rozhodnuto tak, že jim správce daně v rámci autoremedury částečně vyhověl, když vydal na každé zdaňovací období dne 22.12.2011 rozhodnutí o odvolání. Důvodem částečného vyhovění bylo, že žalobce postupně v doplnění podaných odvolání doložil další důkazní prostředky, z nichž některé byly správcem daně uznány.

Proti rozhodnutím vydaným v autoremeduře podal žalobce opět odvolání. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný (v té době Finanční ředitelství v Ostravě – poznámka soudu) k závěru, že daň měla být stanovena nikoliv dokazováním, ale pomůckami. Zavázal proto pokynem ze dne 18.6.2012 správce daně k doplnění v rámci odvolacího řízení v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu. Současně písemností ze dne 20.6.2012 č.j. 4718/12-1101-802540 seznámil žalobce s odlišným právním názorem ve věci jeho odvolání, a to pokud jde o daň z příjmů i pokud jde o DPH. Po provedeném doplnění seznámil žalovaný se zjištěnými skutečnostmi žalobce písemností ze dne 4.12.2012 č.j. 9494/12-1101-802540 a současně mu zaslal úřední záznam o stanovení daně z příjmů fyzických osob za kontrolovaná období obsahující konstrukci pomůcek a vyzval jej k vyjádření. Dle doručky založené ve správním spise byly tyto písemnosti žalobci doručeny 18.12.2012.

Podáním doručeným správci daně dne 27.12.2012 požádal žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření. Písemností ze dne 19.2.2013 č.j. 5657/13-5000-14102-702767 uložil žalovaný správci daně další doplnění odvolacího řízení. S jeho výsledky byl žalobce seznámen písemností ze dne 18.6.2013 č.j. 16708/13-5000-14102-702767. Žalobce ve vyjádření doručeném žalovanému dne 17.7.2013 argumentoval v podstatě shodně jako v následně podaných správních žalobách.

B) Ze správních spisů ve vztahu k DPH:

Správce daně provedl daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období únor 2007 až prosinec 2009. Ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedena stejná skutková zjištění ohledně vedení účetnictví a jednotlivých evidencí, jako ve ZDK ve věci daní z příjmů. Na základě zjištěných skutečností podrobně rozepsaných ve zprávě o daňové kontrole správce daně vydal žalobci za uvedená zdaňovací období dodatečné platební výměry. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto tak, že jim správce daně v rámci autoremedury částečně vyhověl, když vydal na každé zdaňovací období rozhodnutí o odvolání. Důvodem částečného vyhovění bylo, že žalobce postupně v doplnění podaných odvolání doložil další důkazní prostředky, z nichž některé byly správcem daně uznány. Proti rozhodnutím vydaným v autoremeduře podal žalobce opět odvolání. V rámci odvolacího řízení dospěl žalovaný (v té době Finanční ředitelství v Ostravě – poznámka soudu) k závěru, že daň měla být stanovena nikoliv dokazováním, ale pomůckami. Zavázal proto pokynem ze dne 18.6.2012 správce daně k doplnění v rámci odvolacího řízení v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového řádu. Současně písemností ze dne 20.6.2012 č.j. 4718/12-1101-802540 seznámil žalobce s odlišným právním názorem ve věci jeho odvolání, a to pokud jde o daně z příjmů i pokud jde o DPH. Po provedeném doplnění seznámil žalovaný se zjištěnými skutečnostmi žalobce písemností ze dne 3.12.2012 č.j. 9519/12-1302-806254, jejíž přílohou byla mj. písemnost Doplnění odvolacího řízení zaslané správcem daně odvolacímu orgánu ze dne 28.11.2012 č.j. 337520/12/384932807058. Tato písemnost obsahuje konstrukci pomůcek na DPH za zdaňovací období únor 2007 až prosinec 2009. Současně byl žalobce výzvou ze dne 3.12.2012 č.j. 9520/12-1302-806254 vyzván k vyjádření se k těmto skutečnostem. Dle doručenky založené ve správním spise byly písemnosti žalobci doručeny 18.12.2012. Podáním doručeným správci daně dne 27.12.2012 požádal žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření. Seznámení se žalobcem s konstrukcí pomůcek na DPH bylo doplněno dalším seznámením ze dne 22.2.2013 č.j. 6230/13-5000-14302-707271. Současně byla žalobci téhož dne pod č.j. 6231/13-5000-14302-707271 zaslána výzva k vyjádření se. Obě tyto písemnosti byly dle doručenky založené ve správním spise žalobci doručeny dne 7.3.2013. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 20.3.2013.

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

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

V druhém žalobním bodě žalobce namítl, že v rámci pomůcek nemohl být srovnáván s žádným podobným daňovým subjektem, protože takový subjekt neexistuje. Tato část žalobního bodu je zcela nepřipadná, neboť z úředního záznamu ze dne 27.11.2012 č.j. 9476/12-1101-802540, který obsahuje konstrukci použitých pomůcek pro daň z příjmů, jakož i z písemnosti ze dne 28.11.2012 č.j. 337520/12/3849328070058 obsahující konstrukci pomůcek pro DPH, vyplývá, že pomůckou nebylo srovnávání s obdobným podnikatelským subjektem. Pomůcky byly konstruovány způsobem podrobně rozepsaným v označených písemnostech, kdy správce daně vycházel z informací získaných v rámci daňového řízení a z daňové evidence samotného žalobce, a to v té části, kterou nezpochybnil, dále zjistil celkovou pořizovací hodnotu prodaného zboží, z podkladů žalobce k některým prokázaným obchodním případům vypočetl průměrnou obchodní přírážku a následně předpokládané příjmy, které korigoval o vykázané pohledávky. Obdobně v případě

konstrukce pomůcek k DPH byly výchozími podklady prokázaná a nezpochybněná zdanitelná plnění. S žalobcem lze souhlasit v tom, že přechod na pomůcky je vždy pro daňový subjekt méně výhodný, avšak žalovaný tak postupovat podle platné právní úpravy jednak mohl, a to v souladu s ust. § 114 odst. 2 daňového řádu, podle kterého odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele, jednak musel, neboť daň nebylo možno stanovit dokazováním. Povinnost seznámit daňový subjekt se svým názorem žalovaný splnil, jak je prokázano obsahem správního spisu. Žalobce sice tvrdí, že žalovaný jej se svým stanoviskem seznámil zmatečným a neúplným vyjádřením, avšak nekonkretizuje, v čem onu zmatečnost a neúplnost spatřuje. Takto obecně formulovaná námitka pak nemohla být předmětem soudního přezkumu. Jak již bylo uvedeno v argumentaci k předchozímu žalobnímu bodu, soud neshledal žádný důvod pro postup podle ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tedy pro postup, kdy odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a řízení zastaví, když naopak má za to, že postup žalovaného byl zcela v souladu s platnou právní úpravou i s obsahem daňového řízení tak, jak vyplývá ze správních spisů. K porušení ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, podle kterého je odvolací orgán povinen, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých podmínek, nemohlo dojít, neboť odvolání žalobce nesměřovalo proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, když daň byla žalobci rozhodnutími správce daně I. stupně stanovena na základě dokazování. Ke změně způsobu stanovení daně došlo až v průběhu odvolacího řízení, takže na postup odvolacího orgánu se v takovém případě ust. § 114 odst. 4 daňového řádu vůbec nevztahovalo. Žalobcem tvrzené důvody, pro které nemohl vést požadované evidence zboží, jež spatřuje především ve specifické charakteristice zboží, nepovažuje krajský soud za relevantní stejně jako námitku, že postup správce daně byl neetický, když po žalobci zpětně vyžadoval vedení účetnictví, aniž by mu byl schopen poradit s konkrétním postupem. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že správce daně naopak v průběhu daňové kontroly vyvinul maximální úsilí, aby byl žalobci nápomocen při rekonstrukci jeho účetnictví a různých druhů evidencí, které, ač byl k tomu povinen, žalobce nevedl. S ohledem na skutečnost, že prokázaná a nezpochybněná evidence obchodních případů tvořila jenom nepatrný zlomek celkového objemu žalobcovy obchodní činnosti, jeví se soudu snaha správce daně o rekonstrukci žalobcova účetnictví a dalších evidencí jako přímo nadstandardní. Vzhledem k rozsahu neprokázaných obchodních případů však ani přes snahu správce daně nemohlo dojít k jinému způsobu stanovení daně, než prostřednictvím pomůcek. Žalobcova evidentní neznalost povinností souvisejících s řádným vedením účetnictví včetně neznalosti rozsahu a způsobu, jakým by je měl realizovat, není pro stanovení daní ani pro soudní přezkum relevantní, neboť neznalost zákona neomlouvá a žalobce jako podnikatel si měl být vědom svých povinností v tomto ohledu a případně vyhledat odbornou pomoc v oboru účetnictví a daňového poradenství. Na základě uvedených argumentů krajský soud ani druhý žalobní bod důvodným neshledal.

Ve třetím žalobním bodě žalobce především namítl, že v rámci konstrukce pomůcek nebyly zohledněny všechny vynaložené náklady, které podrobně vyjmenoval. Z úředního záznamu ze dne 27.11.2012 č.j. 9476/12-1101-802540 obsahujícího konstrukci pomůcek vyplývá, že při stanovení přiměřených příjmů a výdajů za jednotlivá zdaňovací období byly využity údaje uvedené žalobcem v jednotlivých daňových přiznáních. Jelikož se jedná o vlastní údaje žalobce

o nákladových položkách, lze předpokládat, že do nich zahrnul také ty náklady, které vyjmenoval v tomto žalobním bodě. Je třeba rovněž zohlednit tu skutečnost, že stanovení daně na základě pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a správce daně do tohoto režimu vstupuje v situaci, kdy daňový subjekt nebyl schopen v důsledku porušení svých zákonných povinností unést důkazní břemeno. Proto také pomůcky, jakkoli jsou kvalifikovaným odhadem reálné situace, zůstávají vždy toliko v rovině odhadu, takže stanovují daň přibližně a nelze důvodně očekávat, že budou bezezbytku reflektovat reálný stav. Dále vznesl žalobce námitku k vyčíslení výše průměrného rabatu, který byl pomůckami určen na 18,4 %. Žalobce na jedné straně tvrdí, že tato výše „asi opravdu odpovídá skutečnosti“, na druhé straně jej však zpochybnil tím, že nebyl ponížen o veškeré náklady, a proto jeho výpočet považuje pouze za orientační a domáhá se zohlednění všech nákladů za uvedená zdaňovací období. Jak již bylo shora uvedeno v argumentaci k druhému žalobnímu bodu, z úředního záznamu o konstrukci pomůcek vyplývá, že pro výpočet rabatu sloužily nezpochybněné doklady žalobce k některým obchodním případům, takže jeho výši skutečně nelze zpochybňovat, což ostatně žalobce ani nečiní, když pouze namítá postup zohlednění nákladů. Jak již bylo uvedeno shora, náklady započteny byly, a to na základě vlastních údajů žalobce uvedených v daňových přiznáních. Proto tuto část třetího odvolacího bodu směřující do určení rabatu a započtení nákladů považuje krajský soud za nedůvodnou. Dále žalobce v tomto žalobním bodě namítl nezohlednění úroků z hypotéky. S námitkou na odečtení úroků z hypotéky se vypořádal žalovaný již v napadených rozhodnutích ve věcech daní z příjmů, a to za všechna zdaňovací období, kdy odkázal na zprávu o daňové kontrole a ust. § 115 odst. 3 ZDP s tím, že jednalo-li se o úroky z hypotečního úvěru na nákup nemovitosti nezařazené do obchodního majetku, kterou žalobce využíval jak pro své bytové potřeby, tak k podnikatelské činnosti v poměru 50:50, platí úprava ust. § 15 odst. 3 ZDP a odečet úroků lze uplatnit pouze v poměrné výši. Takto byly také odečteny v roce 2007 a v roce 2008. V roce 2009 si však žalobce uplatil v daňovém přiznání část úroků pouze ve výši 1/2. Žalobce v této žalobní námitce uvedl, že polovinu nemovitosti sloužící k podnikání koupil za hotovost a na koupi druhé poloviny byla určena hypotéka, přičemž tato druhá polovina výslovně slouží k bydlení. Z toho žalobce dovozuje, že vlastně celá hypotéka sloužila pro účely bydlení, a proto úroky neměly být pokráčeny v souvislosti s využíváním nemovitosti také k podnikatelským účelům. V tomto názoru krajský soud s žalobcem nemůže souhlasit. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, žalobce předložil správci daně smlouvu o hypotečním úvěru uzavřenou s ČSOB dne 28.6.2006 a potvrzení o úhradě úroků ve zdaňovacích obdobích 2007 až 2009. Dle zjištění správce daně byl žalobci bankou poskytnut úvěr na nákup nemovitosti, a to budovy č.p. X na pozemku parc. č. X, pozemku parc. č. X a pozemku parc. č. X, kterou daňový subjekt neeviduje ve svém obchodním majetku. Dále správce daně zjistil, že se jedná o nemovitost, kterou žalobce využívá pro bytové potřeby i k podnikatelské činnosti, což žalobce také potvrdil. Z uvedeného je zřejmé, že předmětná hypotéka byla poskytnuta na nákup nemovitosti. Skutečnost, že cena nemovitosti byla vyšší než hypotéka a byla hrazena z části také z žalobcových úspor, není pro určení nezdánitelné části základu daně relevantní. Poskytnutí úvěru bankou se totiž nevztahuje k nákupu poloviny uvedené nemovitosti, ale k nákupu celého domu včetně přilehlých pozemků. Takto o úrocích z tohoto úvěru také musí být účtováno, jestliže je prokázáno využívání nemovitosti také pro podnikatelské účely. Postup správce daně podle ust. § 15 odst. 3 ZDP proto soud shledal zcela správným. Také tato žalobní námitka je proto nedůvodná. V další části tohoto žalobního bodu týkající se zohlednění dokladů pod č. PD 10059/07 a dalších

v souvislosti s přechodem na pomůcky žalobce odkázal v podrobnostech na obsah odvolání s tím, že rozepsání všech detailů by bylo nepřehledné. Takto formulovaná žalobní námitka nemůže být předmětem soudního přezkumu, neboť dle konstantní judikatury správních soudů relevantním žalobním tvrzením nemůže být takové tvrzení, které obsahově poukazuje na některý dřívější úkon žalobce učiněný v rámci správního řízení (např. odvolání).

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud neshledal důvodným ani třetí žalobní bod.

Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítl nezákonnost daňové kontroly, kterou spatřuje ve skutečnosti, že v jejím průběhu došlo ke změně právní úpravy, kdy ZSDP byl nahrazen daňovým řádem a navíc došlo k vytvoření nové struktury daňové správy. Ani tento žalobní bod krajský soud důvodným neshledal. Pro překlenutí změny v právní úpravě daňových předpisů slouží přechodná ustanovení dle § 264 daňového řádu. Podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. V posuzované věci proto daňová kontrola, která byla u žalobce zahájena za účinnosti ZSDP, pokračovala ode dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. ode dne 1.1.2011 podle daňového řádu, a to konkrétně podle jeho ust. § 85 až § 88 upravujících institut daňové kontroly. Změna procesního právního předpisu se tudíž nemohla žalobcových práv nijak dotknout. Žalobci lze přisvědčit v tom, že v průběhu daňového řízení došlo také ke změně v soustavě daňové správy, a to s účinností od 1.1.2013 zákonem č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky, v platném znění. Podle ust. § 20 odst. 1 tohoto zákona spisy dosavadních územních finančních orgánů převzaly finanční správy příslušné podle tohoto zákona. Současně byly dřívější orgány finanční správy zrušeny (§ 19 odst. 1 zákona). Uvedená legitimní změna orgánů státní finanční správy tedy reflektovala také problematiku převzetí agendy dřívějších orgánů těmi, které byly nově zřízeny. Ani tímto postupem žalobce nemohl být nijak dotčen na svých právech.

Závěry znaleckého posudku se v naprosté většině otázek shodují se závěry žalovaného i vyhodnocením soudu dle právní argumentace uvedené výše, neboť znalkyně shledala účetní evidenci vedenou žalobcem jako neprůkaznou s absencí kompletní účetní počítačové sestavy nutné k sestavení daňové uzávěrky a sestavení daňových přiznání. Rovněž konstatovala správnost postupu žalovaného při přechodu na pomůcky a stanovení daní tímto způsobem označila za zcela opodstatněné. Za správný označila také postup správce daně v případě odečtu úroků z hypotečního úvěru. Jediný závěr znaleckého posudku, který vyzníval vůči žalobci pozitivně, byl závěr znalkyně k otázce č. 7, zda měl správce daně přihlídnout k daňové ztrátě z předchozích let. Znalkyně svůj závěr ohledně určení základu daně z příjmů za rok 2009, který měl být snížen o daňové ztráty z roku 2007, případně z roku 2008, opřela o novější judikaturu NSS, a to rozsudek ze dne 27.2.2014 č.j. 9Afs 41/2013-33 a podpůrně rozsudek NSS ze dne 23.8.2013 č.j. 5Afs 83/2012-461. První z uvedených rozsudků obsahuje závěr, že poplatník je oprávněn uplatnit daňovou ztrátu i v řízení doměřovacím, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, a to v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly, takže lze po správci daně požadovat uplatnění nevyužité daňové ztráty v průběhu daňové kontroly, a to i v rámci odvolacího řízení. Obdobným způsobem vyznělo také písemné vyjádření

daňové poradkyně Ing. M. W. ze dne 10.11.2014, která rovněž mimo jiné také s odkazem na již zmíněný rozsudek NSS ze dne 27.2.2014 č.j. 9Afs 41/2013-33 má za to, že v rámci stanovení daňové povinnosti za rok 2009 měla být žalobci započtena daňová ztráta z minulých let, jakožto výhoda na kterou má daňový subjekt nárok.

Krajský soud posoudil, zda shora uvedena zjištění a závěry rozsudku NSS ze dne 27.2.2014 č.j. 9Afs 41/2013-33 dopadají na posuzovanou věc, a to konkrétně na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí ze dne 10.9.2013 č.j. 20138/13/5000-14102-702767, jímž bylo žalovaným rozhodnuto ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009. S ohledem na ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. upravujícího dispoziční zásadu, kterou se řídí přezkum ve správním soudnictví, dospěl soud k závěru, že žalobní námitka poukazující na nesprávnou výši daně v důsledku neprovedení zápočtu daňových ztrát za předchozí zdaňovací období překračuje žalobní rámec vymezený žalobcem v žalobě doručené krajskému soudu dne 11.11.2013. Podle ustanovení § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Podle ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyjádření nebo jiným zákonem stanoveným způsobem. Podle ust. § 72 odst. 4 s.ř.s. zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout. Z uvedených ustanovení s.ř.s. vyplývá, že žaloba na přezkum rozhodnutí správního orgánu musí být k soudu podána v zákonné dvouměsíční lhůtě, a to ve své finální podobě. K jakýmkoliv dalším jejím doplněním, která by představovala rozšíření žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d/ s.ř.s.) soud není oprávněn přihlížet s ohledem na prekluzivní charakter lhůty pro podání žaloby stanovený § 72 odst. 4 s.ř.s. Žalobce v podané žalobě své žalobní body vymezil tak, že se domáhal přezkumu způsobu stanovení daně, tj. přechodu na pomůcky, druhu použitých pomůcek a způsobu, jakým byl s pomůckami seznámen. Pokud jde o vyměření daně, vytýkal správci daně nezohlednění nákladových položek, nesprávnost určené výše průměrného rabatu a nesprávnost zaúčtování úroků z hypotéky na nemovitost. Závěrem žaloby pak poukázal na nezákonnost daňové kontroly v důsledku změny zákonné úpravy týkající se daňového řízení a daňové správy. V žádném z žalobních tvrzení žalobce nezmínil nesprávnost určení výše daně v důsledku nezapočtení daňových ztrát. Tato námitka byla uplatněna až v rámci ústního jednání před krajským soudem. Argumentaci zástupkyně žalobce u ústního jednání spočívající v tvrzení, že otázka uplatnění daňové ztráty není opožděnou žalobní námitkou, neboť žalobce v průběhu řízení před správními orgány opakovaně namítal započtení daňových ztrát, považuje krajský soud za zcela nepřípadnou, neboť pro vymezení rozsahu soudního přezkumu je podstatný obsah žalobních tvrzení a nikoliv obsah úkonů činěných žalobcem v rámci správního řízení.

Ze stejných důvodů shledal krajský soud za opožděnou žalobní námitku vznesenou rovněž v rámci ústního jednání před krajským soudem a to, že napadená rozhodnutí žalovaného nebyla vydána v zákonné 6ti měsíční lhůtě pro vydání rozhodnutí o odvolání. Ani tato námitka totiž není obsahem žaloby, která byla krajskému soudu doručena dne 11.11.2013.

Pokud jde o další navržené důkazy, neshledal soud důvody k provedení dokazování podle ust. § 77 odst. 2 s.ř.s., jímž by doplnil důkazy provedené správními orgány. V rámci přezkumu napadených rozhodnutí soud posoudil a zhodnotil, že

správní orgány dostatečně zjistily a objasnily skutkový stav, z něhož ve svých rozhodnutích vycházely. Nevystala tedy potřeba, aby soud cokoliv dalšího vlastním dokazováním vyjasňoval nebo upřesňoval (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 26.6.2014 č.j. 5Afs 65/2013-79).

Žádný z žalobních bodů nebyl shledán důvodným. Proto krajský soud žalobu ve věcech daní z přidané hodnoty ve zbývajících částech, která nebyla odmítnuta výrokem I tohoto rozsudku, zamítl. Dále krajský soud zamítl také žalobu ve věcech daní z příjmů fyzických osob.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Ostravě dne 23. února 2016

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu