



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Bc. L. H.**, bytem Ch. 70/3, P., zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 10. 2012, č. j. 13861/12-1102-702767 a č. j. 14396/12-1102-702767, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 3. 10. 2012, č. j. 13861/12-1102-702767 a č. j. 14396/12-1102-702767, **se z r u š u j í** pro vadu řízení a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **10 800 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 3. 10. 2012, č. j. 13861/12-1102-702767 a č. j. 14396/12-1102-702767 (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 1. 2012, č. j. 8427/12/293911706599, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 111 216 Kč a penále ve výši 22 243 Kč, resp. dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 1. 2012, č. j. 8446/12/293911706599, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2008, kterým byla dodatečně doměřena daň ve výši 7 050 Kč a penále ve výši 1410 Kč.

Správce daně zahájil dne 8. 2. 2010 u žalobce daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Během této kontroly vyvstaly správci daně pochybnosti o dokladech o nákupu zboží od společnosti JASO-DISTRIBUTOR, spol. s r.o. (dále jen „JASO“), kde nebyl jako odběratel uveden žalobce, ale společnost Vintrovna s.r.o. Správce daně dále zjistil nesoulad mezi daňovou evidencí a měsíčními sestavami. Na základě součinnosti správce daně rovněž zjistil, že žalobce nakupoval velké množství zboží (zvláště masa) v obchodě Makro, aniž by výdaje na jejich pořízení a příjmy z jejich prodeje uvedl do daňové evidence.

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

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

Vzhledem ke skutečnosti, že se zástupce žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole opakovaně nedostavil, správce daně zprávu o daňové kontrole doručil do datové schránky jeho zmocněnce. Následně vydal výše uvedené dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání, ve kterém uplatnil v podstatě shodné námitky jako později v žalobě. Tato odvolání byla odvolacím orgánem zamítnuta a napadené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

Jen pro úplnost soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s vyhláškou

Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy žalovaným v souzené věci.

II. Obsah žaloby

Žalobce se se závěry odvolacího orgánu nesmířil, proto podal proti napadeným rozhodnutím žalobu. V ní v první řadě namítal, že nebyl seznámen s pomůckami, které představovaly srovnatelné daňové subjekty. Správce daně pouze žalobci převyprávěl, jakým způsobem stanovil jeho daňovou povinnost. Žalobce se tak k těmto pomůckám nemohl vyjádřit. Odkaz žalovaného na zachování mlčenlivosti neobstojí. Dle žalobce bylo možné identifikaci těchto srovnatelných subjektů zakrýt a předložit toliko údaje, ze kterých správce daně vycházel. Žalobci rovněž nebylo zřejmé, proč správce daně nehledal srovnatelné subjekty v okolí Popůvek, ale v podstatě v celém okrese Brno-venkov. Neseznámení s obsahem pomůcek pak žalobce v další části žaloby namítal opětovně s tím, že se všemi pomůckami měl být seznámen před ukončením daňové kontroly.

Žalobce rovněž namítal, že tím, že nebyl účasten místním šetřením prováděným u srovnatelných subjektů, a tudíž jim nemohl klást otázky, bylo porušeno jeho právo dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Současně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 34/2007, který se dle názoru žalobce shoduje s jeho závěry. Ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek pak žalobce uplatnil ještě další dílčí námitky. Dle žalobce se správce daně nezabýval spolehlivostí pomůcek z hlediska toho, že žalobce nemohl stihnout jak zaměstnání ve Frýdku-Místku, tak podnikání v Popůvkách, přitom jako pomůcky byly použity i příjmy ze závislé činnosti uváděné v daňových přiznáních žalobce za období roku 2007 a 2008. Podle žalobce dále ze zprávy o daňové kontrole nelze zjistit, zda správce daně vůbec zkoumal nějaké okolnosti, ze kterých by mu vyplývaly výhody. V této souvislosti žalobce uvedl, že může a nemusí věřit tomu, že správce daně k položce snižující daň ve výši 7 200 Kč skutečně přihlédl.

V souvislosti se samotným splněním podmínek pro přechod na pomůcky namítal žalobce následující. Správce daně podle žalobce nijak neuvedl, na základě čeho hodnotí daňovou evidenci jako účelovou. Neunesení důkazního břemene samo o sobě navíc neodůvodňuje stanovení daně dle pomůcek, neboť podmínkou stanovení daně podle pomůcek je nemožnost stanovit daň na základě dokazování. Správce daně nijak neuvedl, v čem neunesení důkazního břemene zapříčinilo nemožnost stanovit daň dokazováním.

Ke zpochybnění faktur o nákupech od společnosti JASO žalobce uvedl, že absence prokázání nákupu od JASA ještě není důvodem pro stanovení daně podle pomůcek. Z daňové evidence je navíc zřejmé, že žalobce za toto zboží sám zaplatil a že tržby z jeho prodeje jsou uvedeny ve zdanitelných příjmech. Uvedení společnosti Vintrova s.r.o. jako odběratele místo žalobce bylo toliko chybou, která vyplynula ze skutečnosti, že dodávky probíhaly do objektu ve vlastnictví této společnosti, jejímž jednatelem byl sám žalobce. Ten rovněž namítal, že evidence příjmů a výdajů předložená dne 30. 11. 2011 nebyla osvědčena jako důkaz, aniž

by správce daně sdělil, v čem spočívají nesrovnalosti s dříve předloženou evidencí a aniž měl žalobce možnost pochybnosti správce daně vyvrátit.

Žalobce nesouhlasil ani se závěrem správce daně o tom, že nákupy v obchodě Makro nebyly pro jeho vlastní potřebu. Zboží pro vlastní potřebu nemusí být evidováno v žádné z evidencí. Byl to naopak odvolací orgán, koho stíhalo důkazní břemeno ohledně prokázání, že žalobce tyto nákupy použil pro účely podnikání.

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

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v úvodu svého vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Dále popsal průběh daňového řízení, od zahájení daňové kontroly, přes postupně zjištěné pochybnosti, výsledky svědků, žalobcem doplněné důkazní prostředky až po ukončení daňové kontroly. K žalobcem předloženým důkazním prostředkům ze dne 30. 11. 2011 žalovaný uvedl, že tyto se vztahují pouze k roku 2007 a zároveň zdůraznil zjištěné pochybnosti o předložených evidencích. K jednotlivým žalobním námitkám pak žalovaný citoval z napadených rozhodnutí.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Podstatou projednávané věci je přezkum rozhodnutí spočívajících v doměření daně z příjmů fyzických osob na základě pomůcek. Z hlediska přezkumu takových rozhodnutí je nutné posoudit dva okruhy otázek - zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky a zda zvolené pomůcky jsou přiměřené. Jelikož tyto otázky na sebe logicky navazují, je tímto způsobem členěna i následující část odůvodnění.

IV.a) Splnění podmínek přechodu na pomůcky

Podmínky pro přechod na pomůcky jsou vymezeny v ustanovení § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého správce daně stanoví daň podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování.

Žalobce v této souvislosti obecně namítal, že neunesení důkazního břemene ještě samo o sobě (bez specifikace splnění podmínek pro přechod na pomůcky) neopravňuje správce

daně stanovit daň podle pomůcek. Správce daně však nic takového netvrdil. Vymezil, v čem spočívalo porušení povinnosti žalobce a současně uvedl, že ve světle jeho zjištění (rozpornost evidencí, jiný odběratel na dokladech od společnosti JASO, zjištěný nákup zboží v obchodě Makro) došlo k zásadnímu zpochybnění žalobcem předložených evidencí a dokladů a daň tak nelze stanovit dokazováním.

K porušení povinností žalobce lze uvést, že odvolací orgán výslovně uvedl, že žalobce neprokázal postup v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a že porušil rovněž § 7b odst. 4 téhož zákona. Žalobce dle správce daně neprokázal takovou evidenci majetku (zásob, pohledávek), ze které by bylo zřejmé, zda nakoupené zboží (výdaj) bylo skutečně prodáno (příjem, popř. pohledávka), zda zůstalo skladem (zásoby), nebo jakým jiným způsobem bylo se zbožím naloženo (likvidace, škoda). Soud k tomuto dodává, že v důsledku uvedeného tedy žalobce porušil některou ze svých zákonných povinností (řádné vedení evidence) a současně nesplnil svou důkazní povinnost a neunesl s ní spojené důkazní břemeno. Neunesení důkazního břemene ale samo o sobě nevedlo ke stanovení daně podle pomůcek. Správce daně a následně i odvolací orgán se (na str. 11, resp. 10 v případě druhého z napadených rozhodnutí) zabývali i splněním podmínky, která spočívá v nemožnosti stanovit daň dokazováním. Odvolací orgán uvedl, že žalobce nepředložil ani nenavrhl takové důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázal. Bez předložení daňové evidence vedené v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, případně důkazů ji nahrazujících, není správce daně schopen posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém priznání odpovídají příjmům a výdajům skutečným.

Obecná námitka nespecifikace splnění podmínek pro přechod na pomůcky je tudíž nedůvodná, neboť přechod na pomůcky včetně specifikace pochybností byl v napadených rozhodnutích dostatečně odůvodněn. Soud má za to, že pochybnosti správce daně byly ve svém souhrnu takového rozsahu, že vypovídací schopnost daňové evidence a předložených dokladů jako celku by v případě důvodnosti těchto zjištění byla zpochybněna. K důvodnosti jednotlivých pochybností správce daně krajský soud uvádí následující.

Faktury od společnosti JASO

K námitce žalobce, že prokázal přímé dodávky zboží jemu, jako podnikající fyzické osobě, soud uvádí, že nijak nerozporuje možnost dodatečného zhojení nedostatků účetních dokladů. Na takové zhojení však jsou kladeny určité požadavky. Jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 91, v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05), „*lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat*

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

Soud má za to, že takto pojaté vysvětlení žalobce nepředložil, neboť rozumně nevysvětlil, proč nebyl na dokladech uváděn sám, ale byla tam uváděna společnost Vintrova. Je třeba uvést, že se nejednalo o ojedinělou chybu, ale že takto byl odběratel uváděn opakovaně. K dotazu proč nedošlo k opravě dokladů, žalobce v protokolu o ústním jednání ze dne 24. 9. 2010 uvedl: „Protože to bylo bráno, že Libor Havlásek vede daňovou evidenci nikoliv účetnictví, není plátcem DPH a údaje na hlavičce jsou obojetny.“ Na těchto dokladech je ovšem zcela jednoznačně uveden jako odběratel subjekt Vintrova s jeho identifikačním číslem. Důvodem uvádění jiného odběratele nemůže být skutečnost, že zboží bylo dodáváno do provozovny, která je vlastnictvím tohoto subjektu. Soud má tedy za to, že nebyl předložen žádný rozumný důvod uvádění jiného odběratele na předmětných dokladech. Žalobce k prokázání svých tvrzení navrhl i výslech svědků, ze kterého ovšem jednoznačně nevyplývá ani to, že zboží bylo dodáváno jemu jako fyzické osobě, natož vysvětlení mylného odběratele na dokladech. Lze tak uzavřít, že k vyvrácení pochybností správce daně jednoznačným a transparentním způsobem nedošlo.

Účelovost evidence a neosvědčení důkazu

K námitce, že odvolací orgán neuvedl, o co opřel své závěry o účelovosti předložených evidencí, konstatuje krajský soud následující.

Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů daňová evidence obsahuje:

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

Vedení daňové evidence není samoúčelné, ale naopak zásadní z hlediska stanovení daně. „Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Daňovou evidenci by měl poplatník vždy vést tak, aby na jejím základě bylo možno zjistit dílčí základ daně a poplatník byl schopen prokázat a doložit všechny s tím související skutečnosti, tj. jak dosažené příjmy, tak částky uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Součástí daňové evidence by proto měly být i příslušné doklady (vystavené a přijaté faktury,

doklady o hotovostních a bezhotovostních platbách, o provedených zápočtech apod.)“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 35).

Krajský soud má za to, že odvolací orgán vymezil, v čem spatřuje účelovost předložených evidencí, tedy v čem evidence nevyhovují výše naznačeným požadavkům. Odvolací orgán uvedl (na str. 10, resp. 9 napadených rozhodnutí), že daňový subjekt předložil dvě evidence majetku, které nebyly shodné. Zdůraznil, že evidence majetku vypracovaná zpětně nemůže mít dostatečnou vypovídací hodnotu o skutečném pohybu zboží. Dále uvedl, že žalobce předložil daňovou evidenci, kterou následně „upravil“ dalším podáním; v takovém případě nešlo tento důkazní prostředek osvědčit jako důkaz, který by jednoznačně prokazoval údaje uvedené v daňovém přiznání. Tyto skutečnosti pak dal do kontextu s dalšími zjištěními správce daně - fakturace na jiný daňový subjekt a nákupy pro osobní potřebu, které ale odpovídají podnikatelské činnosti. Současně je třeba říci, že ve vztahu k daňové evidenci, resp. měsíčním sestavám vznesl správce daně i další pochybnosti.

Jednou z dalších pochybností správce daně byla např. skutečnost, že žalobce neevidoval prodej kofoly v množství 0,3 l, které přitom prodával. Pokud žalobce uváděl, že podstatné bylo evidování prodeje celých litrů, pak soudu uniká smysl evidovat prodej 0,4 l kofoly, který na rozdíl od prodeje 0,3 l žalobce evidoval. Tento nesoulad žalobce nijak nevysvětlil a tuto pochybnost tak nelze považovat za vyvrácenou.

Ve vztahu k evidenci (výpis z peněžního deníku za rok 2007) předložené dne 30. 11. 2011 lze předně uvést, že pochybnosti vyvolává již samotná rozpornost s evidencí dříve předloženou. Žalobce již dříve doplnil tuto evidenci o provize za stravenky, což mělo vysvětlit dřívější nesoulad mezi daňovou evidencí a měsíční sestavou tržeb; doklad obsahující tuto provizi však předložil toliko za leden 2007 (viz odpověď žalobce ze dne 20. 1. 2011 na výzvu č. j. 286810/10/293932705270). Provize v dalších měsících tak nelze považovat za prokázané. Je samozřejmě otázkou, zda by v případě prokázání všech provizí nedošlo k vyvrácení pochybností správce daně, neboť by mohly být logicky vysvětleny rozpory mezi daňovou evidencí a měsíčními sestavami. Ale to je již otázkou pro další řízení před žalovaným (viz níže) i ve světle toho, že správce daně v souvislosti s evidencemi předloženými 30. 11. 2011 vyjádřil další pochybnosti.

Správce daně zejména vznesl otázku nízké vykazované hotovosti v denní evidenci tržeb, např. dne 2. 5. 2007 vykázal žalobce tržbu v hotovosti ve výši 166 Kč, dne 10. 5. 2007 ve výši 23 Kč. Současně však v těchto dnech vykazoval prodej alkoholu a cigaret, které dle správce daně převyšují vykázané tržby. Správce daně dále upozornil na uvádění prodeje polévky za 1 Kč v květnu 2007 a následné neuvádění prodeje polévky v upravené evidenci. Přestože se jedná o nepatrný údaj ve vztahu k celkové evidenci, neodůvodněná změna ceny i dle krajského soudu představuje rozpor v předložených evidencích a může tak svědčit o účelové úpravě evidence.

Oproti těmto závěrům má však soud za to, že pokud se ve dříve předložené evidenci neobjevuje prodej polévky (viz také str. 3 napadeného rozhodnutí č. j. 13861/12-1102-14102-702767) a následně se objevuje ve výši nula (zdarma), nelze z toho *prima facie* usuzovat na zpochybnění předložené evidence. Stejný závěr se dle soudu vztahuje i ke zdarma

podávaným nápojům. Tato skutečnost ale na výše uvedených pochybnostech o předložených evidencích ničeho nemění, naopak tyto rozpory dotvrďují celkový obraz o jejich nesouladu.

Správce daně a následně odvolací orgán v napadených rozhodnutích přezkoumatelně vymezili důvody, proč vyhodnotili předložené evidence jako účelové a zároveň specifikovali takové pochybnosti, které předložené evidence skutečně zpochybňují. Soud tak uzavírá, že závěr o účelovosti předložené evidence zcela logicky odpovídá předloženým důkazům a dalším zjištěním správce daně. Současně bylo dostatečně odůvodněno, proč nebyla evidence (výpis z peněžního deníku za rok 2007) předložená dne 30. 11. 2011 osvědčena jako důkaz (v podrobnostech viz zpráva o daňové kontrole na str. 19, jakož i napadená rozhodnutí na str. 3 a 13., resp. str. 3 a 12). Námitka, že správce daně neumožnil pochyby o této evidenci rozptýlit, je nedůvodná již z toho důvodu, že žalobci nic nebránilo tyto pochybnosti vyvrátit v následném odvolacím řízení. Ust. § 88 daňového řádu navíc stanoví, že nedojde-li na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Za situace, pokud správce daně nezměnil své kontrolní závěry, by bylo nadbytečné sdělovat žalobci pochybnosti, neboť ten by již díky výše naznačené koncentraci nemohl své vyjádření doplnit.

Nákup zboží v obchodě Makro

Žalobce rovněž zpochybňoval závěry správce daně ohledně nákupů zboží v obchodě Makro. Uvedl, že správce daně neodůvodnil, na základě čeho nepovažoval tyto transakce za nákupy pro osobní potřebu a současně uvedl, že neměl povinnost vést o zboží pro osobní potřebu žádnou evidenci. Tato námitka je nedůvodná. Předně soud uvádí, že správce daně ani odvolací orgán nevytýkali žalobci, že nevedl evidenci o nákupech zboží pro osobní potřebu. Toliko konstatovali, že skutečnost, že zboží není uvedeno v žalobcem vedené evidenci, ještě neznamená, že žalobce zboží pro svou osobní potřebu skutečně nakoupil. A jiným způsobem žalobce svá tvrzení nedoložil. Přitom nakupoval zboží opakovaně ve velkém množství (i několik desítek kg masa a masných výrobků na jeden nákup). Správce daně výslovně uvedl, že toto zboží odpovídá množstvím i druhem zboží, které žalobce ve své provozovně prodával, aniž by byl nákup a prodej zboží evidován, což znevěrohodňuje průkaznost předložených evidencí. Soud má za to, že charakter a množství nakoupeného zboží dostatečně odůvodňují tento závěr správce daně a následně i odvolacího orgánu. Žalobce byl podnikatelem v pohostinství, který nabízel i teplé pokrmy. Současně si lze jen těžko představit, že by žalobce spotřeboval opakovaně takové množství masa pro osobní potřebu. Žalobce samozřejmě mohl prokázat, že takové množství masa potřeboval např. na velkou rodinnou oslavu, to ale neučinil.

IV.b Použití a přiměřenost pomůcek

Ve vztahu k samotné volbě a použití pomůcek a jejich přiměřenosti žalobce uplatnil rovněž několik námitek.

Zcela irelevantní je námitka, že se správce daně nezabýval spolehlivostí pomůcek v situaci, kdy žalobce nemohl stihnout zaměstnání ve Frýdku-Místku a současně podnikání v Popůvkách. Byl to totiž sám žalobce, který uváděl, že pracoval ve Frýdku-Místku

a současně podnikal. V odpovědi na výzvu k dokazování evidovanou pod č. j. 15446/11/293932705270 pak žalobce výslovně uvedl, zaměstnání u společnosti hcentrum.cz ve Frýdku-Místku mu nebránilo ve volném čase provozovat restauraci. Současně mu bezplatně pomáhala rodina, zejména prarodiče. V této souvislosti nebyla spolehlivost pomůcek nijak zpochybněna. Zcela irelevantní je rovněž námitka nepřítomnosti žalobce místním šetřením u srovnatelných daňových subjektů zvolených jako pomůcky. Z žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit právo účasti daňového subjektu na takových místních šetřeních (ostatně místní šetření ani vždy proběhnout nemusela). Jedná se o zcela nezávislá daňová řízení bez vzájemné souvislosti. Ta je dána až případným porušením povinností daňového subjektu a stanovením daně podle pomůcek. A v této fázi je případná účast na místním šetření v již skončených řízeních objektivně nemožná. Je to navíc sám daňový subjekt, který svým jednáním zapříčiní stanovení daně podle pomůcek. Potom se těžko může domáhat účasti na procesních úkonech v jiných řízeních, ke kterým by v případě plnění svých zákonných povinností neměl žádný vztah. A pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, sp. zn. 1 Afs 34/2007, tento je nepřiléhavý, neboť se vztahuje na právo daňového subjektu, u něhož je prováděna daňová kontrola, klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.

K námitce, že ze spisu není zřejmé, zda správce daně vůbec nějaké výhody zkoumal, je třeba uvést, že správce daně přiznal slevu na dani ve výši 7 200 Kč, což je výslovně uvedeno v číselném shrnutí výsledků kontroly. Současně je ve zprávě o daňové kontrole výslovně uvedeno, že správce daně nezjistil žádné okolnosti, z nichž by žalobci vyplývaly další výhody. Správce daně tedy možné výhody zkoumal, ale nezjistil. To, že by určitou okolnost přehlédl, samozřejmě nelze vyloučit, nicméně žalobce v daňovém řízení ani v žalobě nepoukazoval na žádnou okolnost, ze které by mu skutečně nějaká výhoda vyplývala.

Dále žalobce namítal, že správce daně hledal srovnatelné subjekty v celém okrese Brno-venkov a ne jen v okolí obce Popůvky. K tomu krajský soud uvádí, že lokální blízkost případných srovnatelných subjektů není jediným ani rozhodujícím kritériem jejich výběru. Správce daně se obecně pokouší zvolit takové srovnatelné subjekty, aby výsledná daňová povinnost byla co nejbližší daňové povinnosti skutečné. Soud nemá důvodu zpochybňovat, že takto činil správce daně i v nyní projednávané věci, když zvolil několik subjektů (rovněž fyzických osob) vykonávajících činnost v pohostinství v obdobných podmínkách. Následně pak použil aritmetický průměr zjištěných příjmů a výdajů, čímž vyloučil použití krajních hodnot. Zásadní dle soudu není geografická blízkost srovnatelných subjektů, ale to zda podnikají ve srovnatelných podmínkách. Odvolací orgán navíc výslovně uvedl, že srovnatelné subjekty byly vybrány v méně atraktivní lokalitě a v obcích s menším počtem obyvatel, z čehož lze usuzovat na nižší počet zákazníků. Bez dalšího tak nelze namítat, že výběr subjektů mimo přímé okolí žalobce činí pomůcky nespolehlivými.

Aby však žalobce mohl namítat, zda se skutečně jedná o srovnatelné subjekty, musel by být seznámen s podklady, ze kterých správce daně vycházel. Skutečnost, že k seznámení s takovými podklady nedošlo, byla žalobcem rovněž namítána. V této souvislosti krajský soud konstatuje, že námitka nedostatečné specifikace srovnatelných subjektů, resp. jejich podkladů, z nichž správce daně vycházel, je důvodná a je také důvodem zrušení napadených rozhodnutí.

Soud nijak nerozporuje, že mlčenlivost je nechybně jednou ze zásad správy daní (§ 9 odst. 1 daňového řádu) a zákonnou garancí důvěrného zacházení s poskytnutými informacemi. Ostatní subjekty se tak mohou spolehnout, že jejich údaje a informace, které správci daně poskytnou, nebudou zveřejněny nebo poskytnuty např. jejich konkurenci. Tato ochrana však není absolutní.

Dle § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu se do vyhledávací části spisu, ke které daňový subjekt nemá přístup, zakládají písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Daňový řád tedy předpokládá, že by se mělo v každém konkrétním případě posuzovat, zda zpřístupnění určité písemnosti ohrozí zájem jiné osoby. Obecně lze říci, že by se zde neměly zakládat především informace, které jsou veřejně přístupné, jako např. účetní závěrky ve sbírce listin veřejného rejstříku (srov. Baxa, J. a kol., Daňový řád. Komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 3 sv., s. 350). V ostatních případech je vždy nutné posuzovat, zda by zpřístupnění skutečně ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Dochází zde totiž ke střetávání se dvou základních práv – práva na soukromí na jedné straně a práva na informace na straně druhé.

Bez seznámení se s podklady rozhodnutí pak daňový subjekt může těžko brojit proti přiměřenosti použitých pomůcek, neboť o srovnatelných subjektech nezískal žádné informace. Takový postup však není dle soudu udržitelný. Správce daně měl zvolit takové prostředky, které by zachovávaly přiměřenost omezení základních práv (volně srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05). Soud má za to, že takovým postupem, který by zajišťoval proporcionalitu omezení práv žalobce a jiného daňového subjektu, by mohlo být např. žalobcem navrhované začernění identifikačních údajů srovnatelných subjektů (včetně obcí, kde se nacházejí). Údaje, ze kterých správce daně vycházel, pak mohly být žalobci předloženy a ten pak použitelnost, resp. přiměřenost pomůcek mohl napadnout. Srovnatelné daňové subjekty by v takovém případě nemohly být dotčeny skutečností, že by byl žalobce seznámen s informacemi z vyhledávací části spisu, aniž by věděl, o jaké konkrétní subjekty se jedná. Tento závěr je navíc podpořen skutečností, že za srovnatelné subjekty nebyly zvoleny subjekty z přímého okolí žalobce a ten by tudíž nemohl na základě předložených údajů tyto subjekty ztotožnit ani odhadem. Výše uvedený postup byl jako vyhovující vyhodnocen i Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 16. 11. 2011, č. j. 5 Afs 81/2010 – 79, v němž je mj. uvedeno, že: „[v] daném případě zvolil správce daně podle názoru Nejvyššího správního soudu postup, který nárokům na proporcionalitu omezení práv stěžovatele a jiného daňového subjektu vyhovuje. Tím, že stěžovateli umožnil nahlédnutí do předmětného úředního záznamu, na jedné straně umožnil stěžovateli seznámit se s jeho obsahem a s údaji, na základě nichž byla stanovena daň, čímž mu bylo umožněno brojit kvalifikovanými námitkami proti postupu správce daně při stanovení daně podle zvolených pomůcek, současně však bylo znečitelněním údajů umožňujících identifikaci jiného daňového subjektu dosaženo účelu omezení práva na nahlížení do spisu, neboť byla zajištěna ochrana práv jiného daňového subjektu.“

To se ovšem v nyní projednávané věci nestalo a skutečnost, že se žalobce či jeho zástupce nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, neznamená, že by neměl mít

možnost seznámit se s obsahem spisu následně v takovém rozsahu, aby se mohl kvalifikovaně bránit. Vzhledem k tomu, že námitku neseznámení se se zvolenými srovnatelnými subjekty, resp. jejich podklady použitými při stanovení daně dle pomůcek žalobce uplatnil v odvolání, bylo na odvolacím orgánu, aby ve světle výše uvedeného napravil chybný postup správce daně. Seznámení s pomůckami (ve výše uvedené podobě) sice mohlo a mělo být již součástí zprávy o daňové kontrole, současně však tato vada mohla být napravena nepochybně i v odvolacím řízení, aniž by tím byla porušena zásada dvojinstančnosti. Smyslem této zásady je, aby v dané věci rozhodoval jiný, nadřízený orgán (i jiná osoba), a to za podmínek dle § 114 až 116 daňového řádu.

Závěrem, pro pořádek soud doplňuje, že obecná námitka neseznámení žalobce s obsahem pomůcek ještě před ukončením daňové kontroly je nedůvodná. Daňový řád v § 98 odst. 1 výslovně uvádí, že správce daně stanoví daň podle pomůcek, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. S pomůckami by tedy dle krajského soudu měl být daňový subjekt seznámen při projednání zprávy o daňové kontrole, jímž se daňová kontrola končí. Vzhledem k opakovanému nedostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole s ní byl žalobce seznámen prostřednictvím doručení této zprávy do datové schránky jeho zástupci (zmocněnci). Ve zprávě o daňové kontrole sice není provedena dostatečná specifikace srovnatelných subjektů, resp. jejich podkladů, z nichž správce daně vycházel (řešeno výše), nicméně je zde uvedeno, jaké pomůcky byly použity a žalobce je také v odvolacím řízení namítal. Na svých právech v tomto ohledu tudíž nebyl nijak zkrácen.

V. Závěr a náklady řízení

Prvou skupinu námitek vztahující se vůbec k možnosti stanovení daně podle pomůcek soud posoudil jako nedůvodnou. Odvolací orgán specifikoval své pochybnosti o předložených evidencích a dokladech a zabýval se i splněním podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

Ve vztahu k námitkám souvisejícím s pomůckami samotnými však již soud dovodil podstatnou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť žalobce nebyl schopen kvalifikovaně namítat přiměřenost zvolených pomůcek – porovnání srovnatelných daňových subjektů; správce daně, příp. posléze odvolací orgán, měl zvolit takový způsob seznámení žalobce s pomůckami, aby zajistil proporcionalitu omezení práv žalobce a jiných daňových subjektů.

Krajský soud proto rozhodl podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. tak, že napadená rozhodnutí pro vadu řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

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

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek v celkové výši 6 000 Kč, jednak náklad na odměnu zástupce – osoby vykonávající specializované právní poradenství podle zvláštního zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů – spočívající dle § 35 odst. 2 s. ř. s., v návaznosti na advokátní tarif – vyhlášku č. 177/1996 Sb., ve znění účinném pro posuzovanou věc, tj. do 31. 12. 2012, ve dvou úkonech: příprava a převzetí zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] po 2 100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Za úkony právní služby to tedy činí 4 200 Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 300 Kč, což činí dohromady 4 800 Kč. Tato částka se dále nezvyšuje o DPH, neboť zástupce žalobce nedoložil, že je plátcem této daně. Celkové náklady řízení tak dosáhly výše 10 800 Kč.

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

V Brně dne 16. 4. 2015

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Jaroslava Předešlá