



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **R. Š.**, se sídlem v X, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní v Liberci, Komenského 87/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. prosince 2013, čj. 30383/13/5000-14104-711303, **t a k t o :**

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10. prosince 2013, čj. 30383/13/5000-14104-711303, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupkyně.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Jilemnici o dodatečném vyměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že při daňové kontrole i v rámci doplnění odvolacího řízení byl žalobce několikrát vyzván prostřednictvím výzev k prokázání skutečností, zda vedl daňovou evidenci v souladu s ust. § 7b zákona č.

586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Z odst. 2 v dané právní úpravy pak dovodil, že daňová evidence musí obsahovat údaje o zásobách. Uvedl, že žalobce byl povinen vést nejen evidenci příjmů a výdajů, ale také evidenci svého majetku a závazků, přičemž majetkem jsou i zásoby a zboží. Žalobce ani po opakovaných výzvách správce daně daňovou evidenci nepředložil a porušil tak svou zákonnou povinnost. Tím správce daně považoval splnění první podmínky pro použití výpočtu daně podle pomůcek za splněnou. Dále posuzoval, zda skutečně nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Uvedl, že řádně vedenou daňovou evidenci je možno považovat za stěžejní, nikoliv za jediný důkazní prostředek k prokázání údajů. Žalobce tedy mohl předložit či navrhnout jiné důkazní prostředky, které by průkazným a nezpochybnitelným způsobem nahradily daňovou evidenci. To však neučinil. Nesplnil tedy své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že by správce daně byl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tím považoval správce daně i druhou podmínku pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek za splněnou. Žalovaný dále zkoumal, zda byla splněna i třetí podmínka pro použití pomůcek, tedy stanovení daně dostatečně spolehlivě. Přezkoumával, zda byla vyměřena taková daň, která se co nejvíce blížila realitě. Z úředního záznamu ze dne 13. 9. 2012 žalovaný dovodil, že z jeho obsahu lze vyčíst, jakým způsobem správce daně daň podle pomůcek stanovil. Vyplývá z něho, že byly využity informace získané v rámci daňového řízení, tedy výsledky vlastní vyhledávací činnosti a porovnání s přiznáním k dani z příjmů fyzických osob, dále zjištění, že za předmětné období žalobce obdržel prostřednictvím poštovních poukázek peněžní prostředky v celkové hodnotě 557.908 Kč. Žalovaný upozornil, že postup správce daně vycházel ze situace, kdy žalobce byl opakovaně vyzván k prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání a k prokázání skutečnosti, že příjmy z poštovních poukázek byly příjmy od daně osvobozené. Žalobce však tyto skutečnosti neprokázal. Správce daně tedy ověřoval skutečnosti, zda shora uvedená finanční částka byla zahrnuta v příjmech uvedených v daňovém přiznání. Za situace, kdy žalobce nebyl schopen prokázat jednotlivé příjmy uvedené v daňovém přiznání, správci daně nezbylo, než považovat tyto příjmy za příjmy v daňovém přiznání neuvedené. Upozornil přitom na ust. § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), na základě něhož je žalobce povinen nést břemeno tvrzení, ale i břemeno důkazní. Upozornil rovněž, že žalobce měl dostatečný časový prostor, v délce přibližně 15 měsíců, prokázat požadované skutečnosti, a to i jinými důkazními prostředky než daňovou evidencí. Žalobce však žádné relevantní důkazní prostředky nepředložil. Z uvedeného účetního záznamu žalovaný rovněž dovodil, že v souladu s ust. § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl správce daně i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce. Jednalo se o položky snižující základ daně v souladu s ust. § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů ve výši 83.348 Kč a slevu na dani podle ust. § 35ba zákona o daních z příjmů ve výši 7.200 Kč.

K námitce žalobce, že nebyl seznámen se shromážděnými důkazy v průběhu daňové kontroly a k námitce, že nedošlo k výsledku jím navrženého svědka, žalovaný uvedl, že dne 20. 9. 2011 zaslal správce daně žalobci písemnost nazvanou „Vyrozumění o soustředění podkladů pro vydání platebních výměrů na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008“. V ní žalobci sdělil, že se může seznámit s obsahem zprávy o výsledku kontroly dne 6. 10. 2011 na územním pracovišti, přičemž se může současně k výsledku kontroly vyjádřit. Žalobce se v uvedený den ke správci daně nedostavil. Proto mu následně zpráva o daňové

kontrole byla zaslána poštou spolu s vyzněním, že se k ní může ve stanovené lhůtě vyjádřit. Žalobce reagoval na toto sdělení zasláním stížnosti, a to dne 17. 10. 2011. Tam byla správcem daně shledána nedůvodnou.

K otázce nahlížení do spisu správce daně konstatoval, že z obsahu správního spisu vyplynulo, že se na územním pracovišti spisový materiál nenacházel, neboť byl odeslán na Finanční úřad pro Liberecký kraj z důvodu expedice na Odvolací finanční ředitelství. Z toho důvodu nebyly při nahlížení do spisu předloženy písemnosti, které zástupce žalobce požadoval. Současně žalovaný uvedl, že žalobce byl vyzněn o výsledku svědka M. T. ve věci vrácené půjčky ve výši 25.000 Kč. Předmětného výsledku se zástupce žalobce nezúčastnil. Ze spisového materiálu vyplynulo, že zástupce žalobce požadoval poskytnutí předmětného protokolu. Správce daně jej žalobci zaslal jako součást výzvy k prokázání skutečností dne 26. 6. 2013. Žalobce tedy nebyl krácen na svém právu vznášet proti tomuto protokolu námitky a připomínky.

K další žalobní námitce žalovaný uvedl, že dne 2. 1. 2013 byla na úřední desce Odvolacího finančního ředitelství zveřejněna adresa datové schránky umožňující elektronickou komunikaci s tímto subjektem v rozsahu naplňujícím požadavky ust. § 71 odst. 1 daňového řádu. Dne 4. 1. 2013 byla zveřejněna e-mailová adresa, a to bezprostředně po zprovoznění systému elektronické pošty.

K námitce žalobce, že nebyl nikdy seznámen s poštovními poukázkami, a to ani ve zprávě o výsledku kontroly a ani v úředním záznamu, žalovaný uvedl, že zástupce žalobce byl seznámen s úředním záznamem, který byl zaslán jako příloha písemnosti ze dne 13. 9. 2012. Zástupce žalobce na předmětnou písemnost nereagoval. V předmětném úředním záznamu jsou uvedeny jednotlivé částky zaslané poštovními poukázkami se jménem zasilatele a datem. Námitku žalobce proto správce daně považoval za nedůvodnou.

Žalovaný uzavřel, že žalobce svá tvrzení týkající se příjmů za prodej cyklistického zboží v celkové výši 557.908 Kč věrohodným způsobem neprokázal, a proto žalovaný předmětné příjmy posoudil jako příjmy, o kterých žalobce neprokázal, že již byly zdaněny nebo nejsou předmětem daně dle ust. § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů nebo jsou od daně osvobozeny dle ust. § 4 téhož zákona. V posuzovaném případě se tedy jednalo o příjmy dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, tedy ostatní příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku.

V podané žalobě žalobce uvedl, že zahájení daňové kontroly považuje za nezákonné. V den zahájení kontroly, tedy 2. 8. 2008, totiž pracovním správcem daně při jejich příchodu do prodejny sdělil, že si pro jednání ve věci daně z příjmů a dani z přidané hodnoty zvolil zástupkyni. Přesto byl nucen nakonec protokol o zahájení daňové kontroly podepsat sám. Jím zvolená zástupkyně pak předložila plnou moc správci daně dne 4. 8. 2010. To však nic nemění na skutečnosti, že dohoda o plné moci pro zastupování byla uzavřena již dne 26. 7. 2010. Pracovnice správce daně však v den zahájení kontroly odmítly tuto plnou moc akceptovat.

Dále žalobce v žalobě konstatoval, že jeho zástupkyně se dožadovala svého práva nahlížet do spisu. Žalobce následně podal námitku ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/ 1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) proti postupu pracovníků Finančního úřadu v Jilemnici při vystavení rozhodnutí. Námitce bylo vyhověno. Následně dne 13. 12. 2010 podal žalobce další námitku proti nesprávnému úřednímu postupu pracovníků Finančního úřadu v Jilemnici paní M. R. a paní L. P., který spočíval v nezákonném zahájení daňové kontroly na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a na dani z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období roku 2007. Námitka byla ve smyslu § 264 daňového řádu vyřízena jako stížnost. O výsledku šetření byl žalobce zpraven písemností ze dne 10. 1. 2011. Správce daně vyhověl námitce, že provádění daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za 1. a 2. čtvrtletí roku 2007 je nezákonné. V ostatním žalobci nevyhověl a navrhovaného svědka nevyslechl. Žalobce nesouhlasil se způsobem vyřízení námitek, a proto postupoval dle ust. § 261 odst. 5 daňového řádu a dne 7. 2. 2011 podal podnět k prošetření způsobu vyřízení námitek. Žádal, aby byl prošetřen způsob vyřízení námitek v souladu s ústavněprávní zásadou projednací. O výsledku šetření byl žalobce zpraven v zákonné lhůtě 60 dnů písemností Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 15. 4. 2011. Finanční ředitelství vyhovělo námitce žalobce, že provádění daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2007 je nezákonné. V ostatním žalobci nevyhovělo.

Žalobce uvedl, že ze samotného oznámení o zahájení daňové kontroly pro něho vyplynuly přímé negativní důsledky. Zahájení kontroly bez jeho zástupkyně jej omezilo na právu podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, které měla připraveno k podání jeho zástupkyně, a to mělo přímý důsledek na jeho povinnost uhradit výrazně vyšší penále.

Dále žalobce poukázal na nesprávný úřední postup pracovníků správce daně, neboť zástupkyni nebylo umožněno dne 4. 8. 2010 nahlížet do spisu. Jeho odvolání proti tomuto rozhodnutí pak bylo plně vyhověno. Nicméně dne 4. 10. 2010 žalobci nebylo nahlížení do spisu plně umožněno a rozsah nahlížení byl opětovně nezákonně omezen. Odvolání žalobce proti tomuto postupu bylo zamítnuto. Dle názoru žalobce trpí toto rozhodnutí nezákonností, protože není pravdivé tvrzení, že žalovaný posuzoval, zda nevyšly najevo nesprávnosti a nezákonnosti. Z rozhodnutí o nahlížení neplyne vůbec petit vydaného rozhodnutí ve vztahu k rozsahu o nahlížení. K námitce neumožnění nahlížení do spisu v roce 2010 a neseznámení žalobce s důkazními prostředky ve spise žalobce uvedl, že považuje za zásadní, že u Finančního úřadu v Jilemnici existoval určitý důkazní prostředek evidovaný pod č.j. 8145/10, nicméně žalobci nebylo vyhověno, aby se s ním seznámil. Přičemž podle tohoto důkazního prostředku stanovil správce daně pomůcky a dodatečně doměřenou daň z příjmů.

Žalobce zdůraznil, že nesprávným úředním postupem Finančního úřadu v Jilemnici mu bylo upřeno právo na důkaz, neboť správce daně mu v rozporu s daňovým řádem zaslal předčasnou zprávu o daňové kontrole poštou, a tím považoval danou kontrolu za ukončenou, aniž by byly splněny zákonné podmínky pro tento úřední postup. Žalovaný se s těmito odvolacími námitkami řádně nevypořádal. Daňová kontrola nebyla dle žalobce v souladu s daňovým řádem ukončena projednáním kontrolních zpráv, žalobce nebyl seznámen se shromážděnými důkazními prostředky, eventuálně se způsobem stanovení daně dle pomůcek. Ke zjištěným vadám se nemohl vyjádřit a navrhnout doplnění. Bylo mu upřeno právo, které trvá až do skončení daňové kontroly, a to daň prokázat a

předložit daňovou evidenci. Žalovaný se dle žalobce přezkoumatelně nezabýval námitkou, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, a proto i nadále trvá.

V rámci odvolacího řízení, jak žalobce dále uvedl, vydal správce daně novou výzvu k prokázání skutečností, a to dne 13. 9. 2012, v níž žalobci sdělil, že ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 zasílá k seznámení úřední záznam č.j. 58118/11/255930608127, ve kterém je popsán způsob stanovení daně z příjmů fyzických osob s odkazem na ust. § 115 odst. 1 daňového řádu s poučením, že k uvedenému výsledku kontrolního zjištění se může vyjádřit v doplnění odvolání ve lhůtě 15 dnů. Žalobci z tohoto podání nebylo zřejmé, zda stanovení daně dle pomůcek bude změněno na stanovení daně dokazováním, a zdůraznil, že neprojednání zprávy o daňové kontrole ve smyslu ust. § 88 daňového řádu a neumožnění nahlédnout do důkazních prostředků před vydáním dodatečného platebního výměru nelze napravit dalším dokazováním. Žalobci tak nebylo zřejmé, co vlastně výše uvedenou výzvou správce daně zamýšlel.

Žalobce namítal, že ani správce daně ani následně žalovaný neodstranili nedostatky dotýkající se nezákonného ukončení daňové kontroly, neboť se bezesporu jednalo o nedostatek neodstranitelný. Daňová kontrola tedy dle žalobce i nadále trvá a dodatečný platební výměr byl vystaven předčasně. Žalobce dále zdůraznil, že mu správce daně nepřiznal v dodatečném platebním výměru k nově doměřeným příjmům dle pomůcek žádné výdaje a ani žalovaný v rámci rozhodnutí o odvolání tuto vadu neodstranil. Žalobce přitom k těmto osobním příjmům doložil dne 23. 6. 2010 Finančnímu úřadu v Jilemnici soukromé výdajové doklady týkající se nákupu kol a náhradních dílů na kola.

Dle názoru žalobce nebyl správce daně oprávněn postupovat dle ust. § 88 odst. 5 daňového řádu a zprávu o daňové kontrole mu zaslat poštou. Tento úkon správce daně tedy nelze v žádném případě považovat za úkon, který by měl jakékoliv právní důsledky pro žalobce. Proti postupu správce daně proto žalobce podal stížnost, kterou Finanční úřad v Jilemnici shledal nedůvodnou. Ve stejný den, kdy sdělil žalobci stanovisko o nedůvodnosti stížnosti, vydal zmíněný správce daně také napadený dodatečný platební výměr. Takový postup označil žalobce za rozporný s ust. § 261 odst. 4 daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že neprojednání zprávy a faktické neseznámení s důkazními prostředky považuje za velmi závažné. Pokud bylo žalobci vyčítáno, že se na jednání dne 6. 10. 2011 nedostavil, bylo to z důvodu, že mu správce daně stanovil lhůtu pouze tří dnů. Žalobce rovněž zdůraznil, že s konkrétními důkazy a pomůckami nebyl ani při daňové kontrole ani v odvolacím řízení řádně seznámen.

Žalobce měl rovněž za to, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení nezákonný postup správce daně neodstranil. Žalobci tedy fakticky nebylo umožněno seznámit se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy v průběhu odvolacího řízení dle ust. § 150 odst. 2 daňového řádu, jak bylo prezentováno v písemnosti ze dne 23. 10. 2013. Žalobce současně poukázal na nesprávný úřední postup, a to jak správce daně, tak i žalovaného, kdy byl opět nedůvodně omezen na svém právu seznámit se s obsahem daňového spisu.

Zásadní námitku vznesl žalobce proti postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Zdůraznil, že správce daně mu neumožnil jakkoliv reagovat na

stanovení této daně, neumožnil mu seznámit se se všemi důkazními prostředky ani s úředním záznamem, kde byl popsán postup při stanovení daně dle pomůcek. Upozornil, že pokud za vlastní poznatky správce daně získané při správě daní považoval Finanční úřad v Jilemnici písemnost č.j. 8145/10, tak měl žalobce řádně s touto písemností seznámit. Žalobci tak ani není zřejmé, zda daná písemnost byla získána v souladu se zákonem. Pomůcky sice byly součástí spisu, ale nikdy se žalobci nepodařilo dosáhnout toho, aby mu bylo umožněno do nich řádně nahlédnout. Žalobce rovněž upozornil, že při stanovení daně nelze kombinovat důkazy a pomůcky. Právě v důsledku kombinovaného způsobu dodatečného stanovení daně byla jeho daňová povinnost stanovena chybně. Uvedl rovněž, že se způsobem stanovení daně dle pomůcek byl seznámen nikoliv v rámci daňové kontroly, ale až v rámci odvolacího řízení, kdy mu byl zaslán úřední záznam. Jeho obsah činil soupis příjmů, které správce daně zjistil v rámci vlastní vyhledávací činnosti, které žalobce možná přijal prostřednictvím poštovních poukázek a správce daně měl za to, že se nejednalo o příjmy, které podléhaly osvobození od daně. Proto o soupis těchto příjmů v celkové výši 557.908 Kč zvýšil příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, které byly původně uvedeny u žalobce v daňovém přiznání v hodnotě 1.644.839 Kč. Správce daně přitom při stanovení daně dle pomůcek nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, když příjmům ve výši 557.908 Kč nepřiznal vůbec žádné výdaje a to zvláště za situace, kdy dne 23. 6. 2010 předložil žalobce správci daně doklady, které se týkaly nákupu kol či náhradních dílů, které byly dle sdělení žalobce jeho soukromými nákupy souvisejícími s příjmy za prodej věcí osobní potřeby. Pokud přitom správce daně vycházel z toho, že žalobce inkasoval poštovními poukázkami příjmy za prodej nového zboží, které následně nezahrnul do základu daně z příjmu fyzických osob, tak dle žalobce není zřejmé, z jakých důkazních prostředků taková tvrzení vycházejí. Žalobce tedy namítal nesprávně zjištěný skutkový stav.

Žalobce dále namítal, že v průběhu daňové kontroly ani k datu jejího ukončení nebyl seznámen s příjmy ani s osobami, od kterých měl tyto příjmy převzít. Žalobce rovněž namítal vady odvolacího řízení, když žalovaný nezaujal k předloženým důkazním prostředkům žádný právní názor. Znovu upozornil, že ani v průběhu daňové kontroly ani v průběhu odvolacího řízení nebyl seznámen s korespondenčními výslechy svědků.

Ve vazbě na shora uvedené žalobce v závěru žaloby namítal nezákonnost dodatečného platebního výměru, neboť jeho odůvodnění bylo založeno na zprávě o daňové kontrole, která nebyla nikdy ukončena a daná zpráva nebyla nikdy řádně projednána.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že podstata celého sporu tkví především v otázce řádného zahájení a ukončení daňové kontroly a dodatečného stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek. Žalovaný považoval žalobní bod týkající se průběhu a ukončení daňové kontroly za účelový. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2012, sp.zn. 9 Aps 1/2012, v němž tento soud řešil uvedený žalobní bod ve vztahu ke kasační stížnosti žalobce ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu v podobě zahájení a provádění daňové kontroly. Z daného rozsudku je patrné, že daňová kontrola netrpí namítanými nezákonnostmi či vadami.

K žalobní námitce týkající se neumožnění nahlížet do spisu žalovaný uvedl, že se v napadeném rozhodnutí náležitě a řádně vypořádal se všemi odvolacími námitkami. K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že žalobce měl dostatek času a byl několikrát výslovně vyzván k realizaci svého práva na seznámení se s podklady a vyjádření k nim. Na tento postup reagoval žalobce spíše podáními procesní povahy, zejména žádostí o prodloužení lhůty a stížnostmi dle ust. § 261 daňového řádu. K samotná doměřené daňové povinnosti se však nevyjádřil. Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce týkající se stanovení daně uvedl, že správce daně využil informací získaných v rámci daňového řízení, tedy z vlastní vyhledávací činnosti a údaje z přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 2008. Správce daně vycházel ze zjištění, že v předmětném zdaňovacím období žalobce obdržel prostřednictvím poštovních poukázek peněžní prostředky v celkové hodnotě 557.908 Kč a při výpočtu daňové povinnosti dle pomůcek zahrnul tyto příjmy do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů za rok 2007, které zjistil z daňového přiznání žalobce. Postup správce daně vycházel ze situace, kdy žalobce byl opakovaně vyzván k prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání a k prokázání skutečností, že příjmy z poštovních poukázek byly příjmy od daně osvobozené. Žalobce však správci daně poskytl jen obecné informace s nízkou vypovídací hodnotou. V průběhu daňové kontroly neprokázal, že se nejednalo o uskutečněná zdanitelná plnění. Žalobce měl možnost navrhnout další důkazy a vyjádřit se k předmětným obchodům i v odvolacím řízení, kdy mu byla za tímto účelem zaslána dne 13. 9. 2012 výzva.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákon ač. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, kdy žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Z daňového řízení krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 2. 8. 2010 na základě zjištěných skutečností při vyhledávací činnosti kontrolu daně z příjmu fyzických osob za rok 2007. V rámci předmětné daňové kontroly zahrnul žalobci příjmy za prodej cyklistického zboží ve výši 557.908 Kč do zdanitelných příjmů a stanovil daň podle pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu. Správce daně vyzval dne 3. 8. 2010 žalobce k prokázání nezahrnutí příjmů z prodeje zboží na dobírku do zdanitelných příjmů a k prokázání výdajů souvisejících s předmětnými příjmy. Dále žalobce vyzval k předložení daňové evidence za rok 2007. V reakci na tuto výzvu žalobce sdělil, že evidenci o příjmech na dobírku nevedl. Namítal rovněž nezákonné zahájení daňové kontroly, proto nepředložil daňovou evidenci za rok 2007 ani evidenci dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Dne 10. 1. 2011 vyzval správce daně žalobce k opětovnému předložení daňové evidence za příslušné zdaňovací období doložením evidence osobních prodejů. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním, v němž konstatoval, že správce daně nezákonně zahájil daňovou kontrolu, a proto podal dne 13. 12. 2010 námitku. Žalobce byl následně výzvou ze dne 17. 5. 2011 znovu vyzván k předložení daňové evidence a k prokázání, že příjmy obdržené za prodej zboží osobní potřeby nebyly příjmy souvisejícími s podnikatelskou činností. Na předmětnou výzvu nereagoval. Na základě těchto skutečností dospěl správce daně k závěru, že žalobce neumožnil provést daňovou kontrolu, a proto přistoupil ve smyslu ust. § 198 daňového řádu ke

stanovení daně dle pomůcek. Správce daně zaslal žalobci písemnost nazvanou „Vyrozumění o soustředění podkladů pro vydání platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008 a na dani z přidané hodnoty za všechna zdaňovací období 2008“ s tím, že se může s obsahem zpráv o daňové kontrole seznámit dne 6. 10. 2011 a vyjádřit se k nim. Žalobce se k projednání výsledků kontroly nedostavil, proto byla daňová kontrola ukončena dne 14. 10. 2011 doručením zprávy o daňové kontrole na doručenkou zástupci žalobce. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 1. 11. 2011 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil rozdíl mezi příjmy dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, které uvedl do daňového přiznání a příjmy, které si správce daně zjistil na základě výzev k součinnosti třetích osob, tedy částku 557.908 Kč. V rámci následného odvolacího řízení vydal správce daně dne 13. 9. 2012, výzvu kterou na žalobci žádal prokázání stejných skutečností jako ve výzvě ze dne 11. 7. 2012 a následně zaslal žalobci vyrozumění o výsledku šetření ve věci stížnosti proti postupu správce daně. Žalobce na výzvu nereagoval. Poté dne 26. 6. 2013 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu. Žalobce byl vyzván k předložení daňové evidence za rok 2007, včetně evidence, kterou byl povinen vést dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Zástupce žalobce na předmětnou výzvu reagoval žádostí ze dne 13. 8. 2013 o předložení spisu na příslušném finančním úřadě v souladu se zásadou hospodárnosti a součinnosti. Dne 19. 8. 2013 rozhodl správce daně o prodloužení lhůty stanovené výzvou. Žalobce již na předmětnou výzvu nereagoval. Žádné důkazní prostředky v doplněném řízení tedy nepředložil. S výsledky doplnění odvolacího řízení byl žalobce v souladu s ust. § 150 odst. 2 daňového řádu seznámen den 31. 10. 2013. Na tuto písemnost reagoval sdělením, že žádá o prodloužení lhůty, a to o 15 dnů ode dne, kdy mu bylo umožněno se seznámit s důkazními prostředky k předmětnému řízení na dani z příjmů fyzických osob. Žádost odůvodnil tím, že potřebuje časovou rezervu na to, aby se mohl řádně k věci vyjádřit. Žádost byla žalovaným zamítnuta.

Ke shora naznačenému průběhu daňového řízení krajský soud uvádí, že předmětem sporu je prioritní posouzení otázky, zda žalovaný postupoval zákonně, když přistoupil u žalobce k vyměření jeho daňové povinnosti za použití pomůcek. Tento způsob výpočtu daňové povinnosti upravuje ust. § 198 daňového řádu. Vyplývá z něho, že „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, i bez součinnosti s daňovým subjektem. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.“ Za pomůcky přitom dané ustanovení označuje důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, dále podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a konečně i vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Jak vyplynulo z daňového řízení, zejména z jeho části týkající se daňové kontroly, žalobce byl správcem daně a následně i žalovaným několikrát vyzván k prokázání skutečností, zda vedl daňovou evidenci v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmu. Z daného ustanovení totiž nepochybně vyplývá, že daňový subjekt je povinen vést nejen evidenci příjmů a výdajů, ale také evidenci svého majetku a závazků. Krajský soud ve shodě s žalovaným konstatuje, že žalobce ani po

opakovaných výzvách správce daně daňovou evidenci nepředložil, čímž nepochybně porušil povinnost stanovenou zákonem. Tím byla naplněna první podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Dále je zřejmé, že správce daně i žalovaný dále posuzovali, zda daňovou povinnost žalobce nebylo možno stanovit dokazováním. K tomu lze uvést, že v daňovém řízení vážne důkazní břemeno na daňovém subjektu a ten je v souladu s ust. 92 odst. 3 daňového řádu povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Výši příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání tedy daňový subjekt prokazuje údaji uvedenými v daňové evidenci. Je nepochybné, že žalobce svoje důkazní břemeno neunesl, neboť daňovou evidenci nepředložil a nenavrhl žádné jiné důkazní prostředky, které by průkazným způsobem mohly daňovou evidenci zastoupit. Správce daně tedy nemohl vyměřit daňovou povinnost na základě dokazování, neboť nebyl schopen posoudit, zda žalobce přiznal veškeré příjmy týkající se daného zdaňovacího období. Tím byla naplněna další podmínka pro stanovení daně za pomoci pomůcek.

Dále se krajský soud zabýval otázkou, zda daň byla u žalobce stanovena za pomoci pomůcek dostatečně spolehlivě. Vycházel přitom především z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené např. v jeho rozsudku ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, dle něhož „Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“. Je tak nepochybné, že žalobce, jakožto daňový subjekt, má v případě stanovení daňové povinnosti dle pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení základu daně a daně a v případě opačného postupu ze strany správce daně má právo obrany. Na druhou stranu je však nesporné, že si správce daně může, jak mu to ostatně umožňuje zákon o správě daní a poplatků ve svém ust. § 31 odst. 5, obstarat pomůcky pro stanovení daňové povinnosti bez součinnosti s daňovým subjektem. Tato skutečnost vyplývá i z další judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156, ve kterém je uvedeno, že „dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků správce daně po vyslovení výše uvedeného závěru pokračuje v řízení tím, že si bez součinnosti s daňovým subjektem obstará pomůcky pro stanovení daňové povinnosti.....Správce daně je povinen v první řadě zjistit a stanovit daňovou povinnost daňového subjektu, a to ve správné výši (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), na což logicky nemůže rezignovat ani v případě natolik závažného porušení povinností daňového subjektu, že již nelze vycházet z jím uváděných údajů. O pouze subsidiárním použití § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků oproti § 31 odst. 4 téhož zákona není již vzhledem k ustálené judikatuře pochyb. Z toho vyplývá, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není výsledkem svobodné volby či uvážení správce daně, nýbrž důsledkem jednání daňového subjektu, které je dále podrobeno buď modifikovanému přezkumu jak v odvolacím řízení, tak následně v řízení soudním. Jedná se tedy o podpůrný způsob stanovení daňové povinnosti, v případě splnění zákonných podmínek pro jeho aplikaci daňový subjekt ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek a dále právo na přesné stanovení výše své daňové povinnosti.“

K této úvaze pak Nejvyšší správní soud ve své rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156 dodává, že „správné stanovení daňové povinnosti ve smyslu přesné není při aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků logicky možné,

výsledkem použití pomůcek je vždy pouze kvalifikovaný odhad základu daně a daně. Povinnost stanovit daňový základ a výši daně pokud možno co nejvíce spolehlivě lze dovodit z ust. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně v dohodě s daňovým subjektem daň sjednat v případě, kdy základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Termín „dostatečně spolehlivě“ je neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě, není možno zobecnit situace, kdy je tento termín vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah. Lze však shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námítky proti opačnému postupu správce daně. Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí, ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány.“

Další postup správce daně a žalovaného při vyměření daně podle pomůcek hodnotil krajský soud z pohledu závazných právních názorů vyslovených Nejvyšším správním soudem v judikatuře shora uvedené.

Je zřejmé, že žalobce byl správcem daně a posléze žalovaným ke splnění své důkazní povinnosti několikrát vyzýván, své povinnosti však nedostál. Žalovaný tedy naprosto zákonně dospěl k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním a za této situace bylo nejenom jeho oprávněním ale i povinností přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, neboť nashromážděné důkazy nepostačovaly k přesnému určení výše daně. I za této situace je však správce daně a potažmo i žalovaný povinen ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. V dané věci správce daně navýšil žalobci daňový základ o částku 557.908 Kč, která byla tvořena příjmy za prodej cyklistického zboží. Vzhledem k tomu, jak ostatně bylo shora konstatováno, že žalobce žádnými důkazními prostředky tuto skutečnost správci daně nevyvrátil, lze danou úvahu možno považovat za legitimní. Je rovněž zřejmé, že navýšením základu daně o uvedenou částku nad hodnotu přiznanou žalobcem v daňovém přiznání vycházeli správce daně i žalovaný z toho, že tato finanční částka související s podnikáním žalobce nebyla zdaněna, je předmětem daně z příjmů a zároveň není od této daně osvobozena. Tím, že správce daně a žalovaný přičetli k základu daně uvedenému v daňovém přiznání částku získanou žalobcem prostřednictvím poštovních poukázek, museli vycházet z toho, že tato částka ve svém úhrnu není vůbec v daňovém přiznání zohledněna. Tuto skutečnost také uvedl správce daně v úředním záznamu ze dne 31. 10. 2011 „o stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

roku 2007“, v němž konstatoval, že příjmy zjištěné vlastní vyhledávací činností správce daně v celkové výši 557 908 Kč měly být zahrnuty do příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů. Na základě těchto zjištění a závěrů však byli správce daně a žalovaný povinni ve smyslu ust. § 92 odst. 2 daňového řádu přiřadit k těmto příjmům i alikvótní výdaje. To však neučinili a ani nezdůvodnili, proč od uznání daňových výdajů odhlédli. Pokud následně žalovaný v závěru svého rozhodnutí o odvolání pouze uvádí, že se v posuzovaném případě jednalo o příjmy dle ust. § 10 zákona o daních z příjmů, neboť žalobce svá tvrzení stran příjmů za prodej cyklistického zboží ve shora uvedené hodnotě věrohodným způsobem neprokázal, pak nelze než konstatovat, že se ze strany žalovaného jedná o změnu právní kvalifikace v odvolacím řízení, s níž však žalobce nebyl seznámen. Postup správce daně i žalovaného musí být proto označen za nezákonný a napadené rozhodnutí za nepřízvučné pro nedostatek důvodů.

Krajskému soud nezbylo, než napadené rozhodnutí dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení. V něm bude vázán ve smyslu ust. § 78 odst. 5 dané právní úpravy shora vysloveným právním názorem.

Další žalobní námitky převážně procesního charakteru shledal krajský soud nedůvodnými.

Jednalo se především o žalobní námitku dotýkající se zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly. K námitce zastoupení žalobce daňovou poradkyní, J. R., krajský soud ze správního spisu zjistil, že plnou moc k zastupování obdržel správce daně od žalobce až dne 4. 8. 2010. Je tedy zřejmé, že k datu 2. 8. 2010, tedy k datu zahájení daňové kontroly, neměl správce daně zmocnění k dispozici. Krajský soud považuje rovněž za zřejmé, že daňová kontrola netrpěla v době zahájení i jejího provádění namítanými znaky nezákonností či vadami. Tato skutečnost byla potvrzena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2012, sp.zn. 9 Aps 1/2012, vydaného na základě kasační stížnosti žalobce ve věci ochrany proti nezákonnému zásahu v podobě zahájení a provádění daňové kontroly. Z průběhu daňového řízení je rovněž zřejmé, že vady v postupu správce daně v řízení odstranil žalovaný v odvolacím řízení. Postupoval tak v souladu se závaznou judikaturou Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75), dle něhož „Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení. Pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty.“ Dne 26. 6. 2013 byl žalobce znovu vyzván k prokázání skutečností dle ust. § 92 odst. 4 daňového řádu a k předložení daňové evidence za rok 2007 včetně evidence, kterou byl povinen vést dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Součástí výzvy byl i protokol o výsledku svědka M.T. Požadované doklady žalobce nepředložil. S výsledky doplnění odvolacího řízení byl zástupce žalobce v souladu s ust. § 153 odst. 2 daňového řádu řádně seznámen písemností ze dne 23. 10. 2013. Nedostatky daňového řízení před správcem daně tak byly v odvolacím řízení zhojeny.

Krajský soud se nemohl rovněž přiklonit k žalobní námitce, dle níž výzvy správce daně byly nezákonné a nesplnitelné. Z jejich obsahu je totiž zřejmé, že požadavky na předložení požadovaných důkazů vyjádřil správce daně konkrétně a přesně. Rovněž tak postup správce daně při nahlížení zástupkyně žalobce do spisu nebyl v rozporu se zásadami stanovenými v ust. § 66 a násl. daňového řádu. Odstavec 1 daného ustanovení totiž uvádí, že daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do části spisu týkající se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací. Zde je oprávněn nahlédnout pouze do soupisu písemností. Z postupu správce daně zachyceného v obsahu správního spisu nelze dovodit, že by požadavkům daných ustanovení odporoval.

Za nedůvodnou musel krajský soud označit i další žalobní námitku vytýkající správci daně, že žalobce neseznámil s tzv. korespondenčními výsledky svědků. Je totiž zřejmé, že správce daně výslech svědků neprováděl, když pouze vyhledávací činností zjistil, že jednotliví zákazníci zaslali žalobci peněžní prostředky, a proto je následně vyzval ve smyslu ust. § 57 odst. 1 daňového řádu k poskytnutí údajů.

Ostatními žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok tohoto rozsudku.

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 2 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí zastoupení a sepsání žaloby (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 2 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 Hradci Králové dne 31. března 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu