



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **AMT Bazény s.r.o.**, se sídlem Na Královkách 932, Kuřim, zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 8. 2012, č. j. 12482/12-1302-708158,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 8. 2012, č. j. 12482/12-1302-708158 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 8.808 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 1. 11. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 8. 2012, č. j. 12482/12-1302-708158 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo

zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 30. 3. 2012, č. j. 122924/12/293512706597; č. j. 123373/12/293512706597; č. j. 123397/12/293512706597; č. j. 130192/12/293512706597; č. j. 130350/12/293512706597; č. j. 130758/12/293512706597; č. j. 130878/12/293512706597; č. j. 130988/12/293512706597 a č. j. 131038/12/293512706597, ve věcech dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2007 – IV. čtvrtletí 2009 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“); věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, a aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] S účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky 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 řešeném případě.

[3] Finanční úřad Brno-venkov (dále jen „správce daně“) vydal výše uvedená prvostupňová rozhodnutí, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2007 – IV. čtvrtletí 2009 v celkové výši 213 928 Kč a současně jej vyrozuměl o výši penále v částce 61 740 Kč. Správce daně vycházel z výsledků provedené daňové kontroly, jež byly zachyceny ve zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 1. 2012, č. j. 398316/10/293931710708 (dále jen „zpráva o daňové kontrole – DPH“), jejímž předmětem byla DPH za výše uvedená zdaňovací období. Z této zprávy vyplývá, že účetnictví vykazovalo natolik závažné deficit, že jeho převážná část byla zpochybněna, daň nešlo stanovit dokazováním, a tudíž správce daně stanovil daň formou pomůcek.

[4] Žalobce proti výše uvedeným prvostupňovým rozhodnutím podal odvolání, která Finanční ředitelství v Brně posoudilo jako nedůvodná a všechna je zamítlo jedním napadeným rozhodnutím, neboť důvody doměření daně a námitky žalobce byly společné pro všechny platební výměry. Závěry žalovaného žalobce nyní napadá podanou žalobou.

II. Obsah žaloby

[5] Žalobce odůvodnil žalobu tím, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a vymezil 3 níže uvedené podtržené žalobní námitky.

[6] Nevyhovění žádosti o zaslání úředního záznamu – žalobce s odkazem na ustanovení § 67 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „DŘ“) namítá, že měl žalovaný zrušit prvostupňová rozhodnutí z důvodu nevyhovění jeho žádosti ze dne 18. 3. 2012 spočívající v nezaslání úředního záznamu o stanovení DPH dle pomůcek. Uvádí, že právo na vydání kopie ze spisu nelze konzumovat výhradně při nahlížení do spisu, jak tvrdí správce daně, ale také na žádost, jak vyplývá ze stanoviska Ministerstva financí založené ve správním spisu. Na základě tohoto pochybení ze strany správce daně se žalobce nemohl vyjádřit ve smyslu ustanovení § 88 odst. 2 a 3 DŘ.

[7] Porušení ustanovení § 8 odst. 2 DŘ a povinnost uvést pomůcky do zprávy o daňové kontrole – v souvislosti se zprávou o daňové kontrole u jiného daňového subjektu ze dne 3. 1.

2012, č. j. 297569/11/293932705270, žalobce uvádí, že správce daně uvedl přímo v této zprávě výpočet a postup, který byl použit pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, včetně použitých pomůcek a zohledněných výhod. Není proto žádný důvod, proč by se měl tentýž finanční úřad v případě žalobce chovat jinak, tedy uvést použité pomůcky až v odůvodnění prvostupňových rozhodnutí, jak učinil v řešené kauze. Povinnost uvést pomůcky do zprávy o daňové kontrole vyplývá také z žalobcem citované judikatury v protokolu o ústním jednání ze dne 13. 1. 2012, č. j. 6184/12/293933707666.

[8] Neoprávněnost přechodu na pomůcky a nutnost provádění dokazování – dle žalobce jeho účetnictví nevykazovalo tak závažné nedostatky, aby nešlo stanovit daň dokazováním. S odkazem na zprávu o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob žalobce ze dne 24. 4. 2012, č. j. 262239/10/293931710708 (dále jen „zpráva o daňové kontrole – DPPO“) je patrné, že v tomto případě byla stanovena daň dokazováním a z předložené spisové dokumentace je patrné, že daňové doklady byly předloženy. Nelze žalobci vytýkat, že nepředložil další důkazní prostředky, aniž by správce daně předtím doložil pochybnosti o žalobcem předložených dokladech. S odkazem na v žalobě citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu žalobce uvádí, že jak přijatá, tak uskutečněná zdanitelná plnění prokázal žalobce daňovými doklady, a měl-li o nich správce daně pochybnosti, měl je specifikovat, aby žalobce mohl předložit konkrétní důkazní prostředky k vyvrácení těchto pochybností. Žalobce splnil své zákonné povinnosti při dokazování jim uváděných skutečností v průběhu daňové kontroly a závěry správce daně i žalovaného o správnosti a nutnosti přechodu na stanovení daně formou pomůcek jsou nesprávné a nezákonné.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření, doručeném soudu dne 12. 12. 2012, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Zároveň žalovaný uvedl, že odvolací námitky a žalobní důvody jsou v zásadě totožné, a proto odkázal především na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále důkladně popsal průběh daňového řízení včetně průběhu dokazování a s odkazem na stanovisko Ministerstva financí a s odkazem na vyřízení žalobcovy stížnosti již v průběhu daňového řízení uvedl, že žalobní námitka uvedená v bodě [6] tohoto rozhodnutí je nedůvodná. K žalobní námitce uvedené v bodě [7] tohoto rozhodnutí uvádí s odkazem na ustanovení § 88 odst. 1 a odst. 2 DŘ a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, že je také nedůvodná, a že postup správce daně byl zcela zákonný. Také nesouhlasí s porušením ustanovení § 8 odst. 2 DŘ, jelikož v řešeném případě nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání. K poslední uvedené žalobní námitce stran nezákonnosti přechodu na pomůcky odkazuje žalovaný na předložený spisový materiál a konstatuje, že žalobce své zákonné možnosti doložit důkazní prostředky k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání přes opakované výzvy správce daně nevyužil a sám se tímto svým postupem vyloučil z možnosti předkládat důkazní prostředky ke svým tvrzením. V žalovaném případě žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře, že nebylo možno stanovit daň dokazováním, správci daně proto nezbyla jiná možnost než doměřit daň podle pomůcek. Odkazy na judikaturu uvedenou žalobcem považuje za nepřipadnou. Žalovaný tedy navrhuje uvedenou žalobu zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[10] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.

[11] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná a na základě ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. napadené rozhodnutí pro jeho nezákonnost zrušil. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas, resp. v zákonné lhůtě nevyjádřili svůj nesouhlas.

[12] Krajský soud úvodem uvádí, že ve věci stejných účastníků řízení je předmětem jeho rozhodování také žaloba ve věci daně z příjmů právnických osob žalobce za zdaňovací období kalendářních let 2007, 2008 a 2009, řešená u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 13/2013 (klíčová podání a rozhodnutí ve věci samé jsou přílohou soudního spisu v této řešené věci), kde žalobci byla žalovaným stanovena daň dokazováním, jelikož účetnictví nevykazovalo natolik závažné deficit, aby daň nemohla být stanovena dokazováním, a bylo třeba přejít na pomůcky. Krajský soud shledává, že je sice pravdou, že předmětem soudního přezkumu v řešené věci, jsou pouze žalobní námitky proti napadenému rozhodnutí; na druhou stranu krajský soud chtě-nechtě musí na proces a způsob dokazování provedeným žalovaným v těchto věcech, které spolu imanentně souvisí, nahlížet společnou a jednotnou optikou. Pro úplnost a dokreslení nastalé věci krajský soud uvádí, že žalobce v kause týkající se DPPO pod sp. zn. 31Af 13/2013 namítá, že daň nemohla být stanovena dokazováním, protože měla být stanovena podle pomůcek, ale současně v této řešené věci týkající se DPH uvádí, že daň nemohla být stanovena podle pomůcek, ale dokazováním. Žalovaný pak tvrdí v obou případech přesný opak. Krajský soud tedy musí *prima facie* konstatovat, že samotná vyjádření každé ze stran jsou v těchto souvisejících věcech vůči sobě vnitřně rozporná. Krajský soud se nicméně bude zabývat jednotlivými žalobními námitky postupně. Krajský soud také zdůrazňuje, že při právním posouzení dané věci postupoval v souladu s ustanovením § 264 odst. 1 DŘ.

IV. I. Nevyhovění žádosti o zaslání úředního záznamu

[13] Obecně lze konstatovat, že předmětné listinné důkazy, úřední záznamy a další písemnosti jsou součástí daňového spisu a s jejich obsahem se může žalobce seznámit v rámci nahlížení do spisu podle ustanovení § 66 a násl. DŘ. Obsah správního spisu a seznamování se s ním je zákonem pevným způsobem formalizován. Podle ustanovení § 67 odst. 3 DŘ: „*pořídí správce daně na žádost daňového subjektu z části spisu, do níž lze nahlížet, doslovné opisy, kopie, výpisy nebo potvrzení o skutečnostech v ní obsažených a vydá je daňovému subjektu. Na žádost daňového subjektu správce daně rovněž ověří jejich shodu s obsahem spisu. O pořízení listiny a vydání ověřovací doložky provede úřední záznam.*“ Krajský soud konstatuje,

že postup nahlížení do spisu musí vykazovat úzkou součinnost mezi správcem daně a daňovým subjektem, jinými slovy nesmí dojít ke zneužití povinnosti správce daně vydat opis nebo stejnopis daňovému subjektu. Možnost zasílat opisy nebo stejnopisy listin poštou nebo elektronicky by byl výklad rozšiřující záměr zákonodárce, neboť zdejší soud (a to mj. v souladu s metodikou Ministerstva financí ze dne 30. 1. 2004, č. j. 522/95365/2003 – založená ve správním spisu) zákonnou konstrukci: „vydá je daňovému subjektu“ interpretuje tak, že se jedná o osobní předání, nikoliv o doručování poštou. Samozřejmě nic nebrání daňovému subjektu zaslat svou žádost o nahlížení do spisu elektronicky či poštou, a pak by tato žádost jen připravila podmínky pro urychlené vydání opisu nebo stejnopisu při osobní návštěvě daňového subjektu. Dle zdejšího soudu se ale v žádném případě nedá z citovaného ustanovení dovodit obecná povinnost správce daně rozesílat kopie spisů daňových subjektů poštou či elektronicky. Jedinou možností tedy zůstává osobní návštěva daňového subjektu u správce daně, který mu požadované opisy či stejnopisy předá. Nevyužil-li žalobce této své zákonem dané možnosti, nelze to přičítat k tíži žalovaného. Uvedená žalobní námitka je tedy nedůvodná.

[14] Nad rámec tohoto závěru však krajský soud uvádí, že z toho obecného pravidla mohou existovat výjimky, a to např. kdyby správce daně přiložil sám o své vůli některé z požadovaných listin daňovému subjektu a poté na výslovnou žádost daňového subjektu odmítl zaslat daňovému subjektu stejným způsobem další požadované listiny, kterých se daňový subjekt domáhal, a u kterých by nebylo pro správce daně obtížné, a ani nad rámec jeho běžné administrativní činnosti, jejich kopie vyhotovit a daňovému subjektu je zaslat. Tento konkrétní postup správce daně, kdyby selektivně vybíral, které listiny by daňovému subjektu zaslal, a které nikoliv, by pak nešlo hodnotit jinak, než jako jeho přepjatý formalismus a jednání správce daně, i kdyby bylo v souladu se zákonem formalizovaným postupem, pak bylo dle zdejšího soudu v rozporu s obecnými zásadami daňového řízení. Tento konkrétní případ, ani jiný obdobný opravňující požadovat zaslání opisů z daňového spisu poštou či elektronicky, však v řešeném případě nenastal, a krajský soud tedy posoudil tuto žalobní námitku jako nedůvodnou.

IV. II. Porušení ustanovení § 8 odst. 2 DŘ a povinnost uvést pomůcky do zprávy o daňové kontrole

[15] Krajský soud se v rámci této žalobní námitky bude nejprve zabývat případnou povinností správce daně uvést použité pomůcky již do zprávy o daňové kontrole, jak požaduje žalobce. Obsah zprávy o daňové kontrole je upraven taxativním výčtem v ustanovení § 88 odst. 1 DŘ: „O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.“ Do uvedeného výčtu zákonodárce nevtělil samotné stanovení

daně podle pomůcek, nicméně je třeba si položit otázku, jestli výčet nebyl rozšířen aplikační praxí, jak dovozuje žalobce.

[16] Tímto problémem se zabýval také Nejvyšší správní soud (byť ve vztahu ke staré procesní úpravě – ustanovení § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. – ale jeho závěry jsou bezpochyby využitelné i pro obsah zprávy o daňové kontrole podle ustanovení § 88 odst. 1 DŘ), který ve svém rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 (a při použití závěrů z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004-56) konstatoval, že: „*zpráva o daňové kontrole je souhrnem zjištění ve smyslu § 16 odst. 8 d. ř.; neobsahuje souhrn pomůcek ani nevyčísľuje, jaká daň by měla být daňovému subjektu na jejich základě stanovena... Tvrzení kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, že daň musí být stanovena podle pomůcek, není závazné a nelze vyloučit, že správce daně o dani rozhodující se s tímto závěrem neztotožní. [...] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole z 16. 6. 2008 jasně přdestřel závěry, že daň nelze stanovit dokazováním, neboť žalobce nesplnil své povinnosti ohledně prokázání svých tvrzení. V úředním záznamu z 8. 7. 2008 správce daně vyložil, jaké použije pomůcky pro stanovení daňové povinnosti žalobce. V souladu se závěry daňové kontroly a výpočty provedeným v úředním záznamu pak žalobci vyměřil jednotlivé daňové povinnosti.*“ Z uvedené judikatury je naprosto zřejmé, že ani kasační soud nepředpokládá uvedení pomůcek do zprávy o daňové kontrole v případě, že byl předtím daňový subjekt o možnosti přechodu na pomůcky informován (tento fakt bude zdejší soudem zkoumán dále). Krajský soud konstatuje, že nelze tedy z dikce zákonného ustanovení ani z ustálené judikatury stanovit obecnou povinnost správce daně uvádět použité pomůcky do zprávy o daňové kontrole. Zdejší soud pak dodává, že uvedená judikatura, na kterou odkázal žalobce, není v dané věci použitelná (buď se týká jiných právních skutečností – aplikace ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. – nebo se jedná o rozhodnutí krajských soudů vydaných za jiných skutkových okolností).

[17] Krajský soud z předložené spisové dokumentace ověřil, že správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 88 odst. 2 DŘ („*správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.*“), když písemností ze dne 21. 10. 2011, č. j. 401012/11/29393933707666, (označenou jako „seznámení s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů“) seznámil žalobce s jeho právním názorem, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností, a že je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Dále uvedl přesné důvody, které ho k tomuto právnímu názoru vedou. Tímto byla splněna výše uvedená podmínka kasačního soudu, že žalobce byl prokazatelně před vydáním zprávy o daňové kontrole informován o možnosti přechodu na pomůcky. Krajský soud tedy konstatuje, že nebylo v žádném případě nutné, aby správce daně v samotné zprávě o daňové kontrole souhrn použitých pomůcek uváděl. V této části je tedy uvedená žalobní námitka nedůvodná.

[18] Krajský soud pak pro úplnost připomíná také zákonnou dikci ustanovení § 88 odst. 3 DŘ: „*Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*“, ze které jednoznačně

vyplývá, že daňový subjekt nemůže navrhnout jakékoliv doplnění dokazování až během projednání zprávy o daňové kontrole, jak naznačil v některých svých vyjádřeních žalobce. Nicméně v řešené kauze žalobce využil svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2011, č. j. 435689/11/293933707666, ve kterém mj. doložil správcem daně požadované doklady. Krajský soud tedy v souhrnu shledává, že z procesního hlediska zákonnosti postupu správce daně ve smyslu ustanovení § 88 DŘ nelze správci daně ani žalovanému nic vytknout a jejich postup považuje za zákonný.

[19] V další části žalobní námitky žalobce namítá porušení ustanovení § 8 odst. 2 DŘ („*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“) ze strany správce daně. K tomuto krajský soud uvádí, že předmětem tohoto soudního řízení je přezkum napadeného rozhodnutí a nikoliv přezkum jednání správce daně v případě jiného daňového subjektu, na nějž odkazuje žalobce, ale který ani nikterak nepodkládá potřebnými listinnými důkazy. Nicméně i přes tento fakt krajský soud obecně konstatuje, že uvedená zásada v citovaném ustanovení – též označována jako „zásada legitimního očekávání“ – musí být vykládána v souvislosti s rozhodovací činností správce daně, kde ve skutkově shodných (či velmi podobných) případech na téže dani má být rozhodováno shodným způsobem. Krajský soud tak konstatuje, že k porušení uvedené zásady by došlo např. v tom případě, pokud by u jiného daňového subjektu byl zjištěn stejný (nebo velice podobný) skutkový stav jako v případě žalobce, ale přesto by bylo postupováno v právním posouzení věci zcela odlišně. Toto se však žalobci nikterak nepodařilo prokázat. Ale i kdyby se mu to prokázat podařilo, má krajský soud s ohledem na výše uvedené za najisto postavené, že v tomto daňovém řízení postupovali správce daně i žalovaný zákonně (co se týká jejich procesního postupu ve vztahu k ustanovení § 88 DŘ) a případný chybný postup správce daně by tedy musel být dovozen u jiného daňového případu jiného daňového subjektu – to však není předmětem posouzení zdejšího soudu v této věci. Krajský soud tedy uzavírá, že i tato žalobní námitka je zcela nedůvodná.

IV. III. Neoprávněnost přechodu na pomůcky a nutnost provádění dokazování

[20] Poslední a z pohledu krajského soudu klíčová žalobní námitka týkající se samotné podstaty věci je založena na zodpovězení otázky, zda daň z přidané hodnoty měla být žalobci stanovena dokazováním, nebo již byly naplněny podmínky ustanovení § 92 a § 98 DŘ ve smyslu přechodu na stanovení daně podle pomůcek.

[21] Krajský soud nejprve s použitím ustanovení § 264 odst. 1 DŘ vymezí právní úpravu vztahu určení daně dokazováním a podle pomůcek. Ustanovení § 92 DŘ stanoví podmínky pro dokazování v průběhu řízení před správcem daně. Ustanovení § 98 DŘ pak upravuje použití pomůcek. Vzájemný vztah je pak upraven zejména v ustanovení § 98 odst. 1 DŘ, které stanoví: „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“ Ze zákonné dikce jednoznačně vyplývá, že v daňovém řízení má

jednoznačnou přednost forma dokazování, a není-li dokazování možné (proveditelné), až poté nastává povinnost správce daně použít pomůcky.

[22] Tento právní názor vyplývá také z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud tedy odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006-77, týkající se ještě staré daňové procesní úpravy (podle zákona č. 337/1992 Sb.), ale jeho závěry jsou bezpochyby použitelné i pro řešenou věc: „*způsob, jakým je daň stanovena, není určován podle volby správce daně, přání daňového subjektu, nýbrž se uplatňuje v závislosti na splnění určitých zákonných předpokladů. Hierarchie způsobů stanovení daně je patrná z § 31 daňového řádu [pozn. krajského soudu: myšleno zákona č. 337/1992 Sb.; dnes je věc upravena podobně v ustanovení § 92 a násl. DŘ]. Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). [...] Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.“ Tento závěr je také souladný s ústavním pořádkem České republiky, jak rozhodl opakovaně Ústavní soud – např. v usnesení ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. I. ÚS 337/02, kde: „Správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek při nedodržení některé ze zákonných povinností nebo v případě nemožnosti stanovit daňovou povinnost dokazováním.“ Krajský soud v řešené věci tedy musel posoudit, jestli bylo možno stanovit daň dokazováním, nebo jestli bylo nutné přejít ze strany správce daně na určení daně podle pomůcek. Přitom zdejší soud zdůrazňuje, že správce daně by měl v maximální možné míře preferovat standardní stanovení daně dokazováním, neboť při stanovení daně formou pomůcek jde o náhradní způsob stanovení daně použitelný toliko tehdy, pokud opravdu není dokazování možné.*

[23] Za tímto účelem krajský soud dále odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, ve kterém: „*ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce – s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti – spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.*“ Nejvyšší správní soud v citovaném

rozhodnutí tedy vymezil tři na sebe navazující podmínky, jejichž naplnění je třeba, aby správce daně měl povinnost přejít na stanovení daně formou pomůcek.

[24] V řešené kauze je mezi stranami sporné naplnění již první ze shora definovaných podmínek, ale zejména také naplnění podmínky druhé. Žalovaný uvádí, že správce daně neměl dostatečné podklady, na jejichž základě byl schopen dostatečně spolehlivě a správně stanovit daň dokazováním, a tudíž musel přejít na stanovení daně dle pomůcek. Žalobce uvádí, že mu nelze vytýkat, že nepředložil další důkazní prostředky, aniž by správce daně předtím doložil pochybnosti o žalobcem předložených daňových dokladech, a že správce daně měl specifikovat, jaké pochybnosti to jsou, aby žalobce mohl předložit konkrétně důkazní prostředky k vyvrácení těchto pochybností. Úkolem krajského soudu bylo tedy posoudit, jestli důkazní prostředky použité pro stanovení daně formou dokazováním byly dostatečné (či jestli měl dále žalobce k jejich předložení vyzývat) či jestli žalovaný měl oprávnění přejít na stanovení daně formou pomůcek.

[25] Krajský soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 2 Afs 94/2007-144, ve kterém: „*účetní doklady a jiné účetní písemnosti jsou v daňovém řízení při stanovení daně z příjmů sice základním důkazním prostředkem, nikoli však jediným. Jako důkazních prostředků lze totiž podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků [pozn. krajského soudu: myšleno zákona č. 337/1992 Sb.; dnes je věc upravena podobně v ustanovení § 93 DŘ] užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene musí předložit takové důkazní prostředky, které v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnosti účetnictví nahradí a bezpochybným způsobem doloží veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl.*“ Správce daně má tedy relativně širokou škálu možností, na základě jakých důkazních prostředků může stanovit daň formou dokazování.

[26] V řešené věci je pro krajský soud klíčový obsah celé spisové dokumentace, a to nejen zpráva o daňové kontrole – DPH, ale také zejména zpráva o daňové kontrole – DPPO, která je stěžejním listinným důkazním prostředkem ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 13/2013, a jejíž kopie je přiložena také v soudním spise v této řešené věci (viz bod [12] tohoto rozsudku).

[27] Jak zdejší soud zjistil z předložené spisové dokumentace, ve zprávě o daňové kontrole – DPH na str. 18 *in fine* je konstatováno: „*správce daně musí konstatovat, že Vámi předložený stěžejní důkazní prostředek, evidenci předloženou dne 27. 2. 2011, hodnotí jako nevěrohodnou a neprůkaznou, z čehož vyplývá, že ji nelze osvědčit jako důkaz prokazující oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Opětovným předložením daňových dokladů sice došlo k objasnění některých nesrovnalostí, ale zároveň byly správcem daně zjištěny další nesrovnalosti, které podrobně specifikoval výše. Navíc nebyly předloženy veškeré smlouvy o*

dílo, či jiné listiny specifikující předmět plnění, bez nichž správce daně ani nemůže provést kontrolu toho, zda daňovým subjektem uvedená souvislost uskutečněných a přijatých plnění odpovídá skutečnosti, jelikož sice zná předmět plnění na vstupu, ale předmět plnění na výstupu je zcela nekonkrétní.“

[28] Naopak naprostý opak postupu správce daně je patrný ze zprávy o daňové kontrole – DPPO. V této zprávě je nejprve zcela konkrétně popsána chronologie daňové kontroly, dále uveden výsledek kontrolního zjištění a poté na stranách 6-65 této zprávy jsou pak jednotlivě rozepsány jednotlivé závěry správce daně ke kontrolovaným daňovým dokladům předloženým žalobcem. Ke každému tomuto jednotlivému dokladu (vždy nezaměnitelně označeným jako např. „přijatá faktura č. 38325“) je pak uveden konkrétní skutkový stav, velmi důkladně popsán způsob, z jakých důkazních prostředků správce daně při stanovení svých závěrů vycházel a poté uveden samotný právní názor správce daně a jeho výrok (tedy např. „neoprávněně snížený základ daně v částce 1.181 Kč“).

[29] Krajský soud konstatuje, že správce daně při stanovení daňové povinnosti u daně z příjmu právnických osob vycházel zejména z odpovědi žalobce na výzvu k dokazování ze dne 20. 12. 2010, č. j. 286768/10/293931710708, ve které byl žalobce vyzván k doložení a prokázání skutečností uvedených v této výzvě. Odpověď žalobce byla správci daně doručena dne 27. 2. 2011, pod č. j. 71581/11/293931710708 [pozn. jedná se tedy o stejnou odpověď, která byla zhodnocena správcem daně ve věci DPH jako nevěrohodná a neprůkazná, a že ji nešlo použít jako důkaz], ve které žalobce (a zde se krajský soud zcela ztotožňuje s hodnocením kvality této odpovědi se správcem daně i žalovaným v případě DPPO) dostatečně a podrobně doložil použití jednotlivých součástí uvedených na dodavatelských fakturách a jejich přiřazení na jednotlivé zakázky v návaznosti na odběratelské faktury předmětných zdaňovacích obdobích. Z těchto žalobcem doložených informací a z dalších odpovědí na výzvy správce daně tak, jak jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole – DPPO, správce daně učinil své právní závěry. U některých dalších kontrolovaných daňových dokladů však žalobce ve výše uvedené odpovědi ze dne 27. 2. 2011 nedoložil a neprokázal skutečnosti požadované správcem daně v předmětné výzvě. V těchto případech pak byla vydána správcem daně další výzva k dokazování ze dne 18. 3. 2011, č. j. 102043/11/293931710708, na kterou žalobce reagoval a to dvěma příписy ze dne 1. 5. 2011 a 29. 5. 2011. V těchto odpovědích byl předložen právní názor žalobce, který žalovaný zhodnotil tak, že bylo zjištěno chybné účtování zásob a nedokončené výroby s tím, že správce daně za součinnosti žalobce zjistil skutečný zůstatek na účtu 1322 – materiál na skladě. Krajský soud tedy konstatuje, že žalobce v odpovědích na výzvy správce daně předložil požadované účetní doklady a zejména doložil návaznost konkrétních přijatých faktur na jednotlivé zakázky. V tomto smyslu takto žalobce prokázal skutečnosti náhradním způsobem (než doložením předmětných smluv o dílo), což je v souladu s výše uvedenou judikaturou kasačního soudu. Krajský soud zdůrazňuje, že vzhledem k faktu, že žalobce v žalobě nerozporuje hmotně-právní důvody stanovení daně, tak hmotně-právní správnost právních názorů žalovaného krajský soud nehodnotil a zabíral se pouze správností jeho postupu stran dokazování.

[30] V tomto ohledu musí krajský soud konstatovat, že z předložené zprávy o daňové kontrole – DPPO je naprosto zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly

správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, jaké účetní doklady správce daně v průběhu daňové kontroloval a k jakým závěrům dospěl. Z předložené spisové dokumentace je také zřejmé, že žalobce doložil správce daně požadované (klíčové) účetní doklady, tzn. hlavní knihu, deník dokladů, inventury účtu, všechny prvotní doklady (faktury přijaté, vydané, bankovní výpisy, pokladní doklady) apod. To, že správce daně požadoval pro úplnost svých závěrů také další listiny (např. smlouvy o dílo), a tyto mu však nebyly žalobcem poskytnuty, nemělo pro posouzení daně věci zásadní význam, jelikož na odběratelských fakturách, které měl správce daně k dispozici, byly uváděny jednotlivé zakázky a k těmto zakázkám žalobce přiřadil zúčtované náklady.

[31] Krajský soud konstatuje, že v případě daně z příjmů právnických osob tak správce daně měl všechny informace potřebné pro stanovení daně formou dokazování a daň formou dokazování mohla být (a v řešeném případě DPPO – sp. zn. 31Af 13/2013 – dle právního názoru zdejšího soudu byla) stanovena spolehlivě, přezkoumatelně a zcela určitě. Nelze tedy akceptovat názor žalobce v případě žaloby týkající se DPPO, že k porušení jeho povinností z jeho strany došlo v takové míře, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost formou dokazování, a správce daně měl přejít na pomůcky. Krajský soud opětovně odkazuje na Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č. j. 2 Afs 94/2007-144, kde bylo také judikováno, že *„daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene musí předložit takové důkazní prostředky, které v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnosti účetnictví nahradí a bezpochybným způsobem doloží veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl.“* Žalobce (daňový subjekt) tuto svou povinnost splnil a důkazní břemeno i přes nepředložení žalovanému smluv o dílo unesl a to zejména na základě jeho tří odpovědí na výzvy správce daně, jak bylo uvedeno výše.

[32] Krajský soud si v této souvislosti musí položit otázku, jestli je tedy možné, aby ve dvou řízeních u téhož daňového subjektu a vycházejících z naprosto stejných skutkových okolností, ze stejných předložených dokladů, a dokonce i ze stejných podání daňového subjektu, může správce daně v jednom případě (týkající se DPH) konstatovat, že tyto důkazní prostředky jsou nevěrohodné a neprůkazné (viz bod [27] tohoto rozhodnutí) a v druhém případě (týkající se DPPO) na tomto důkazním prostředku de facto postavit celou argumentaci svého rozhodnutí. Žalovaný si na tuto otázku však odpovídá sám, a to ve svém vyjádření k žalobě, doručeném soudu dne 12. 12. 2012, kde uvádí k porušení zásady legitimního očekávání: *„k porušení uvedené zásady by tedy došlo v případě, pokud by u jiného daňového subjektu, a to ať je jeho místně příslušným správce daně tentýž správce daně jako u žalobce nebo jiný správce daně, byl zjištěn shodný skutkový stav jako v případě žalobce a přesto by nebyla vyměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek, ale dokazováním.“* V řešeném případě se jedná o stejného správce daně, stejný daňový subjekt a naprosto stejný skutkový stav a přesto správce daně jednou využil pro stanovení daně formu dokazování a jednou pomůcky. Krajský soud samozřejmě reflektuje to, že DPH a DPPO jsou dvě samostatné, rozdílně konstruované daně upravené v samostatných zákonech, ale současně nemůže v žádném případě posoudit jako zákonnou takovou praxi správce daně, kdy v jednom daňovém řízení hodnotí důkazní prostředky jako zcela nepoužitelné pro dokazování, a zejména na základě tohoto faktu pak přejde na stanovení daně podle pomůcek, a ve druhém řízení pak stejné důkazní prostředky považuje za naprosto souladné se zákonem a využije je pro stanovení daně dokazováním. Tímto svým postupem se správce daně (a ostatně i žalovaný) dopustil zcela učebnicového

porušení ustanovení § 8 odst. 2 DŘ, čímž zatížili své jednání zcela zjevnou nezákonností. Krajský soud tedy rozhodl v souladu s ustálenou judikatorní praxí: „*pokud v okamžiku rozhodování správního orgánu existují jiná jeho rozhodnutí pojednávající o skutkově týchž či obdobných případech, je nutno chránit víru účastníků, že správní orgán bude také v jejich případě rozhodovat stejným způsobem. Existence možnosti účastníků řízení spolehnout se na to, že jejich věc správní orgán posoudí stejným způsobem, jakým již dříve posoudil skutkově obdobné či stejné věci, je nezbytnou součástí jednoho ze základních znaků právního státu - právní jistoty.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2010, čj. 1 Afs 59/2009-23). Krajský soud zdůrazňuje, že v případě, že žalovaný měl v době svého rozhodování o DPPO již vydáno rozhodnutí týkající se DPH, kde byla daň chybně stanovena podle pomůcek, měl nařídit obnovu řízení o stanovení DPH ve smyslu ustanovení § 117 a násl. DŘ z moci úřední. Neučinil-li tak, musí jeho chybný postup zhojit až rozhodnutí krajského soudu.

[33] Kdyby zdejší soud tuto nezákonnost nedovodil a jednání žalovaného a správce daně by považoval za zákonné, šlo by dokonce hovořit z jeho strany o porušení ústavně-garantovaného principu práva na spravedlivý proces, jak rozhodl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07: „*Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.*“ Krajský soud tedy shrnuje, že se žalovaný dopustil porušení zásady legitimního očekávání a v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/2001, kde: „*Ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Tato předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci je vyjádřením maximy, na základě níž se lze v demokratickém právním státě spolehnout na to, že ve své důvěře v platné právo nikdo, tj. fyzická či právnická osoba, nebude zklamán. Pouze takto předvídatelné chování naplňuje v praxi fungování materiálně chápaného demokratického právního státu a vylučuje prostor pro případnou svévoli.*“ tedy konstatuje, že žalobce byl tímto nepředvídatelným postupem, jak je popsán výše, zkrácen na svých právech.

[34] Krajský soud tedy shrnuje, že v této konkrétní řešené kauze, kdy se v účetnictví žalobce vyskytovaly pouze dílčí nesprávnosti či neúplnosti, avšak veškeré účetní případy byly doloženy průkaznými účetními doklady či navazujícími vyjádřeními žalobce, bylo správné a zcela zákonné, že správce daně vycházel z předloženého účetnictví, uvedl, jak správně mělo být vedeno, a stanovil v případě DPPO daň dokazováním. Jestli v případě DPH postupoval zcela jinak a stanovil daň podle pomůcek, dopustil se tak nezákonnosti, jak je zdejším soudem vyloženo výše. Za hlavní důvod nezákonnosti pak soud označil především zcela odlišný způsob hodnocení důkazů ve zcela skutkově totožných věcech. V demokratickém právním státě není možné, aby žalovaný (správce daně) jako orgán veřejné moci u shodného zdanitelného plnění v řízení týkající se daně z příjmů hodnotil důkazy jako zcela průkazné a

dostačující a ve druhém řízení (týkající se daně z přidané hodnoty) hodnotil totožné důkazy zcela opačně. Toto jednání žalovaného je zcela v rozporu se základními zásadami daňového řízení, zejména s ustanoveními § 5 a § 8 DŘ. Tato žalobní námitka je tedy důvodná.

V. Shrnutí a náklady řízení

[35] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, nebylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitka uplatněná žalobcem a shrnutá v bodě [8] tohoto rozhodnutí je důvodná. Soudu tedy nezbylo, než napadané rozhodnutí jako nezákonné podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušit. Krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém budou správní orgány vázány právními názory zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s.

[36] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první 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 účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen daňovým poradcem (srov. ustanovení § 35 odst. 2 s.ř.s.), tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2012), a to za 2 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení a žaloba) a 2x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 4.800 Kč, tj. 5.808 Kč vč. DPH, a dále pak zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Vše celkem vyčísleno na částku 8.808 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit žalobci ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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. 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 8. prosince 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu