



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci žalobce: **M.Ř., „X“**, zastoupen: **JUDr. Petr Kubík**, Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.4.2014, č.j. 9771/14/5000-14103-709175,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 10.4.2014, č.j. **č.j. 9771/14/5000-14103-709175**, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši **21.134 Kč**, a to k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Petra Kubíka, ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 19. 8. 2013 č. j. 1200136/13/2809 - 24801 - 605280, kterým byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářní roku 2008 ve výši 53.505,- Kč a penále ve výši 10.701,- Kč. Žalobci byla tato daň doměřena jako jednomu ze dvou společníků veřejné obchodní společnosti Řehák&Řehák, v.o.s. se sídlem Chorinova 23, Česká Třebová. Dodatečným platebním výměrem byla daň doměřena podle pomůcek podle § 98 zákona č. 289/2008 Sb. daňového řádu (dále jen „daňový řád“) na základě provedené daňové kontroly, když bylo učiněno zjištění o nejasnosti účetnictví společnosti Řehák&Řehák v.o.s.

Žalobní body:

Žalobce tvrdí, že postupem správce daně a žalovaného byl zkrácen na svých právech, a to na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu. Současně byl zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly.

Žalobce tvrdí porušení ustanovení § 85 odst. 1, § 87 odst. 1, § 88 odst. 1 písm. d), e), f), odst. 2, odst. 3, ust. §102 odst. 3, odst. 4, a ust. § 143 odst. 3 daňového řádu. Tvrdí, že rozhodnutí vycházejí z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a jsou proto včetně zprávy o daňové kontrole nepřezkoumatelná.

Tvrdí, že není zřejmé, jaká konkrétní skutková zjištění byla z jednotlivých provedených důkazů učiněna, jak byla vyhodnocena a po právní stránce posouzena. Žalobce tvrdí, že nebylo uvedeno, z jakých důvodů nebyly provedeny důkazy jím navrhované. Žalobci nebylo sděleno, jaké skutečnosti a proč má žalovaný za prokázané, nebylo mu umožněno navrhnout další důkazy, čímž byla porušena práva žalobce zakotvená v § 88 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce tvrdí, že ve zprávě o daňové kontrole nebyly sděleny závěry daňové kontroly, neboť nebyly vyčísleny žádné částky vztahující se k dodatečně stanovené daňové povinnosti. Závěrem zprávy z daňové kontroly bylo pouze konstatování, že se bude postupovat dle § 98 odst. 1 daňového řádu, tj. daň bude stanovena podle pomůcek. Žalobce je přesvědčen, že závěr daňové kontroly měl obsahovat zjištění, v jaké výši bude daňová povinnost stanovena. Při tomto tvrzení vychází žalobce z právní úpravy obsažené v § 88 odst. 1 písm. d) odst. 2 daňového řádu. Má za to, že v závěru daňové kontroly měly být rovněž uvedeny konkrétní zjištění a konkrétní pomůcky. Žalobce tvrdí, že uvedením těchto skutečností až v následném dodatečném platebním výměru došlo k popření dvojinstančnosti řízení. To proto, že jednak zprávou o daňové kontrole je ukončena daňová kontrola a pouze v rámci daňové kontroly lze zjistit daňové povinnosti a pouze na základě daňové kontroly daň doměřit, jak stanoví § 85 odst. 1 a § 143 odst. 3 daňového řádu a dále proto, že žalobci byla odňata možnost uplatnit námitky.

Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne **12. 12. 2013, č. j. 7Afs 96/2013 - 34**, dle kterého: „*Stěžovatelka byla sice při projednání zprávy o kontrole seznámena se závěrem správce daně o tom, že jí nelze stanovit daň dokazováním, avšak*

současně nebyl vůbec sdělen výsledek kontroly správce daně a způsob jejího zjištění, což znamená, že jí při projednání zprávy před ukončením kontroly nebyly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které jí měly být posléze na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně dospěl. “

Za stěžejní lze tak považovat žalobní námitku, že, jestliže nebylo v rámci zprávy o daňové kontrole uvedeno zjištění ve shora uvedeném smyslu, tedy ve vztahu k pomůckám, nelze hovořit o přezkoumatelném napadeném rozhodnutí. Totiž dle žalobce nelze připustit, aby se první zmínka o výši doměřené daňové povinnosti a způsobu jejího stanovení objevila až v samotném dodatečném platebním výměru, aniž by ve vlastní zprávě o daňové kontrole byla popsána zjištění správce daně, tedy jak k této částce a za použití jakých podkladů došel.

Žalobce dále namítá, že mu bylo upřeno právo být přítomen **výslechu svědků** a klást jim otázky a rovněž upřeno právo na řádnou protokolaci, když se jednalo o svědky v celé České republice a výsledky byly realizovány prostřednictvím dožádaných finančních úřadů a někdy se jednání překrývala. V jednom případě bylo dokonce dohodnuto s finančním úřadem provedení výslechu na 27. 2. 2012, avšak výslech byl proveden 6. 2. 2012. Žalobce si na tento stav několikrát stěžoval, avšak bez výsledku.

Tržby za prodané zboží za rok 2008 byly oproti stavu prokázanému účetními doklady vypočteny navýšením nákladů koeficientem 1,219 na částku 14.050.691 Kč za použití pomůcek - obdobné marže srovnatelných obchodních společností MULTIAGRO v.o.s. se sídlem Slatina a ZELENÝ SPORT s.r.o. se sídlem ve Vysokém Mýtě. Současně však byly tyto tržby zvýšeny o 740.790 Kč a o částku 609.074 Kč na základě údajů peněžních poukázek České pošty s. p. jako částek za prodané zboží.

Žalobce namítá, že mu byla výše tržeb započtena za shodné zboží v různé výši 2×, a to jednou navýšením koeficientu konkurenčních srovnatelných firem a následně přičtením tržeb dle údajů České pošty s.p. Dle žalobce nebylo možné tento postup kombinovat, protože použití pomůcky porovnáním s konkurenčními firmami v sobě zahrnuje již veškeré příjmy a tržby za prodané zboží, jde tak o paušální stanovení tržeb jako celku. Tedy jde o stanovení daňové povinnosti k tíži žalobce.

Žalobce přitom namítá, že **součástí poštovní přepravy bylo zboží, které nebylo v sortimentu společnosti, přičemž jednotlivé objednávky byly vydávány vždy po zajištění celého objednaného zboží, což si vyžádalo delší dobu, tudíž neodpovídala doba objednávek zboží datům expedice a odesílání, šlo o časové rozdíly v řádech měsíců. Protože některé dodávané zboží společnost neprodávala, nebyly některé příjmy zahrnuty do účetnictví společnosti.** Jednalo se o cyklistické zboží, součástky do jízdních kol, protože bratr žalobce vlastní obchod s cyklistickými potřebami či jiné zboží, týkající se myslivosti a střeleckého sportu, které daná společnost neprodávala, nýbrž žalobce ve snaze vyhovět svým zákazníkům takové zboží sám sehnal a z vlastních finančních prostředků zakoupil jako soukromá osoba a se zbožím prodaným ze sortimentu společnosti zaslal na dobírku poštou zákazníkovi. S tím koresponduje kontrolní zjištění, že takové zboží nikdy nebylo ve skladové evidenci.

Žalobce tvrdí, že žalovaný chtěl, aby daňový subjekt prokázal negativní skutečnosti, totiž, že dané zboží nebylo v evidenci skladu a že nebylo prodáno společností, ale žalobcem. Tím správce daně zatížil řízení vadou, když nevzal za průkaznou skladovou evidenci, ve které tyto položky vedeny nebyly, neboť společnost

nebyla jejich vlastníkem. Žalobce se přitom odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“), když nelze daňový subjekt zatěžovat nepřiměřenými požadavky na rozptýlení dále nespecifikovaných pochybností správce daně. Žalobce posílal poštou na dobírku nezaevidované zboží se zbožím, které společnost prodávala, protože společnost chtěla vyhovět zákazníkům a ušetřit peníze za poštovné.

Pokud jde o výsledky svědků, kteří byli zákazníky společnosti, ty probíhaly v roce 2012 a týkaly se roku 2008 a 2009, když se správce dotazoval na částku, za níž bylo zboží zakoupeno. 30 svědků uvedlo jinou, avšak přibližnou částku v porovnání s evidencí společnosti, 29 uvedlo, že si již nevzpomínají a 24 potvrdilo shodné částky jako v účetnictví společnosti. Z uvedeného správce daně dovodil, že účetnictví společnosti je neprůkazné. Žalobce zdůraznil, že účetními doklady jsou paragony- prodejní doklady, kde jsou kupující podepsáni v době uskutečnění koupě zboží. Správce daně však vyhodnotil pro rozpor svědeckých výpovědí s podepsanými prodejními paragony jako neprůkazné, přičemž nikdy nebyly zpochybněny podpisy zákazníků na paragonech.

Zpráva z daňové kontroly a napadené rozhodnutí postrádá hodnocení důkazů. Žalobce neví, jak jinak by měl dokazovat výši kupní ceny zboží než písemnou kupní smlouvou. Žalobce tvrdí, že je velmi časté, že si zákazník žádá slevu z prezentované ceny na internetu, přičemž za cenu nižší marže byl dosahován vysoký obrát. Žalobce má za to, že nebyly splněny podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný setrval na právním názoru vysloveném v napadeném rozhodnutí a navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Podstatné okolnosti ve věci:

Dodatečným platebním výměrem na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 byla doměřena daň ve výši 53.505,- Kč podle ustanovení § 147, § 143, § 98 daňového řádu, a to na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 8. 2013. Tento dodatečný platební výměr přitom obsahuje vlastní odůvodnění.

Daňové řízení bylo zahájeno protokolem o ústním jednání ze dne 14. 2. 2011. Průběh a výsledek daňové kontroly je zaznamenán ve zprávě o daňové kontrole. Při daňové kontrole bylo předloženo účetnictví a evidence pro daňové účely společnosti Řehák&Řehák v.o.s. Správce daně pojal pochybnost o stanovení správnosti dílčího základu daně podle § 7 zákona o daních z příjmů. Pochybnosti se týkaly zejména oblasti tržeb z prodeje zboží a služeb společnosti Řehák&Řehák v.o.s., když pochybnosti vyplynuly z toho, že společnost na daňových dokladech (fakturách) neuváděla cenu zboží a následně další pochybnosti vznikly na základě zhodnocení svědeckých výpovědí vybraných odběratelů a listinných důkazů získaných od těchto osob a jejich porovnáním s údaji vykázanými v účetnictví společnosti Řehák&Řehák, když se jednalo o rozdíly v ceně v řádech desítek procent.

V některých případech svědci předložili doklady a stvrzenky s konstatováním, že zakoupili společně se zbraní ještě další zboží či službu. Uvedené nekorespondovalo s účetnictvím společnosti. Dané zboží ani nebylo nalezeno ve skladové evidenci zásob, v některých případech bylo zjištěno, že skladová cena, která by se měla rovnat ceně pořizovací, neodpovídá pořizovací ceně uvedené na fakturách. Dále ohledně plateb zboží

na dobírku prostřednictvím České pošty, s.p., byly zjištěny nesoulady mezi uváděnými cenami Českou poštou s.p. a částkami v účetnictví společnosti.

Z výsledku svědků ohledně zaplacené ceny byl v některých případech zjištěn rozpor s cenou za konkrétní druh zboží uvedenou samotnou společností na vlastních internetových stránkách. Cenová hladina přitom odpovídala cenám uvedeným jednotlivými příjemci zboží, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí. Platby zboží evidované v účetnictví společnosti však byly zásadně nižší, v některých případech v poloviční výši.

Ve 110 případech nebyly platby jí poskytnuté zákazníkům prostřednictvím platby na dobírku za využití služeb České pošty s.p. vůbec evidovány. Jednalo se o celkový objem plateb ve výši 724 830 Kč, když ohledně těchto zásilek nebyli vyslýcháni svědci ani nebyli správcem daně vyzýváni k poskytnutí součinnosti.

Dne 3. 4. 2013 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění daně z příjmu fyzických osob zdaňovací období roku 2008. K projednání zprávy o daňové kontrole bylo vydáno sdělení dne 7. 8. 2013 podle § 88 odst. 5 daňového řádu. Dodatečný platební výměr byl vydán dne 19. 8. 2013.

Odvolací správní orgán se při přezkoumání dodatečného platebního výměru opřel o ustavení § 140 odst. 4 daňového řádu, podle kterého, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých pomůcek. Při tomto kontumačním postupu se zabývá tím, zda bylo přihlédnuto k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt a zda byly splněny zákonné podmínky postupu správce daně. V daném případě daňový subjekt nesplnil svoji důkazní povinnost, když byl vyzván k prokázání správnosti a úplnosti údajů uvedených v řádných daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Žalobce je fyzickou osobou, proto podíl na zisku veřejné obchodní společnosti podle § 7 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů je součástí dílčího základu daně z podnikání podle § 7 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů. Tato část základu daně se stanoví ve stejném poměru, jako je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmu se vychází za účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud zvláštní předpis nebo zákona o daních z příjmů nestanoví jinak. Žalovaný poukázal na § 92 odst. 3 daňového řádu, když žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání, mimo jiné i správnost deklarovaného základu daně z příjmů. Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví je přitom povinen vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. **Účetní doklady neobsahovaly cenu za zboží, které bylo předáváno zákazníkům společnosti, tedy neobsahovaly jednu ze základních náležitostí daňového dokladu.** Tedy správci daně vznikly oprávněné pochybnosti o správnosti výše vykázaných částek za prodávané zboží, některé osoby v rámci šetření policie ve svém podání vysvětlení ze dne 15. 12. 2010 uvedly, že cena, kterou uhradily, byla vyšší, než cena, která byla uvedena na paragonu. Na základě provedených výpovědí správce daně dovodil, že přetrvávají důvodné pochybnosti o správnosti výše tržeb. Skutečností zachyceným v účetnictví společnosti totiž neodpovídá, že někteří zákazníci koupili zboží či služby, když deklarované zboží nebylo nalezeno ve skladové evidenci zásob ani nebylo vydáno v den prodeje. U některých předložených dokladů rovněž tak skladová cena neodpovídala pořizovací ceně. Ohledně

stanovení cenové hladiny zboží žalovaný uvedl, že šlo pouze a ověření na webových stránkách společnosti. Zdůraznil, že **důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být naplněna předložením formálně bezvadného dokladu, či jiné písemnosti, a to ani, když má veškeré náležitosti, jak vyplývá z rozsudku NSS č.j. 8 As 80/2008 - 85 ze dne 31. 3. 2009 zabývajícího se problematikou daňové uznatelnosti výdajů. Musí být totiž prokázáno, že došlo k realizaci tvrzených skutečností v souladu s realitou.**

Žalovaný poukázal na vyjádření zástupkyně daňového subjektu R.Ř., která dne 13. 4. 2011 uvedla, že cena není uvedena na faktuře, ta je dopisována následně (na paragon) a slouží pouze pro účetní evidence. K námitce, že se jednalo o nabídkové listy, žalovaný uvedl, že toto z ničeho nevyplývá. Pokud jde o záznamy České pošty s.p., už z objemu plateb plynoucích společnosti Řehák&Řehák ze zakázek hrazených na dobírku nelze akceptovat, že se jedná o čistě soukromou záležitost pana Ř., když bylo zjištěno 110 plateb v celkovém úhrnu 724.800 Kč, tedy nelze akceptovat, že investoval vlastní prostředky bez připočtení jakékoliv marže, přičemž tyto pochybnosti nebyly rozptýleny.

Žalovaný tvrdí **splnění tří předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu v dané věci v souladu s rozsudkem NSS č.j. 2 Afs 72/2011 - 83 ze dne 1.6.2012-** stěžovatel nesplnil svoje povinnosti při dokazování; bez součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním; daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Je přitom nutno respektovat princip proporcionality, což znamená, že ke stanovení daně podle pomůcek nemohou vést marginální pochybení.

1) Pochybnosti žalovaný dovodil z kontrolního zjištění – údaje v účetnictví jsou v rozporu s údaji od České pošty, s.p., některé zásilky nebyly vůbec zaevidovány.

2) Existují pochybnosti, avšak daň nelze stanovit přesně, tedy dokazováním, neboť zákazníci nejsou s odstupem času schopni uvést přesné ceny.

3) Spolehlivost stanovení daně - přezkoumání výpočtu:

Pomůcky pro stanovení daně žalovaný vymezil na str. 12 napadeného rozhodnutí (ve správním spise je o tomto způsobu stanovení daně založen úřední záznam podle § 63 daňového zákona č.j. 1197104/13/2809-05402-601412 ze dne 12.8.2013- přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 Ing. D.Ř., Přehled plateb přijatých v r. 2008 předložených Řehák&Řehák v.o.s.; skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly na daň z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období r. 2008; podklady předložené společností Řehák&Řehák v.o.s. – hlavní kniha analytické evidence, podrobný výpis 1. 1. 2008 - 31. 12. 2008; výše obchodní marže zjištěná u srovnatelných subjektů – spol. ZELENÝ SPORT s.r.o., MULTIAGRO v.o.s., - specializovaná činnost obchodování se zbraněmi a střelivem. Společnosti vykázaly marži – 21,9 %, druhá ze společností v r. 2008 zápornou, avšak za období r. 2007 - 27,78%; v r. 2009 - 35,42%; v r. 2010 – 35,68%. **Správce daně použil marži 21. 9 % – tedy ve prospěch žalobce.**

a) Dílčí hodnotu tržeb stanovil žalovaný **z nákladů** vykázaných daňovým subjektem (účet 504 prodané zboží) a marži vzatou ze srovnatelných subjektů, stanovil tržby na 14.055.691 Kč (11.53.509,66 x 1,219).

b) **Dále použil jako tržby výši rozdílu mezi tržbami vykazovanými v účetnictví Řehák&Řehák v.o.s. a mezi tržbami dle údajů České pošty,**

s.p. Z rozdílu po odečtení DPH stanovil žalovaný dílčí tržbu ve výši 740.790 Kč

- c) Tržby stanovil z plateb, které zjistil od České pošty, s.p., když tyto transakce nenalezl v účetnictví vůbec zaúčtované. Posoudil je jako úhrady zboží včetně DPH, DPH odečetl a zjistil tak tržbu ve výši 609. 074 Kč.

Tedy žalovaný celkovou tržbu vypočetl jako součet a), b) c, celkově tedy zjistil tržbu ve výši 15.405.555 Kč, což činí rozdíl 1.820.685,59 Kč.

Ohledně stanovení nákladů žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že zohlednil marži srovnatelných subjektů.

Při stanovení ostatních výnosů použil nezpochybněnou část účetnictví- Hlavní kniha analytické evidence -podrobný výpis rok 2008 – ostatní výnosy v částce 490. 920,11 Kč a odečetl ostatní náklady (shodně uplatněné) ve výši 1.250.462,16 Kč. Výsledek hospodaření Řehák&Řehák v.o.s. byl stanoven na 2.008.149,79 Kč, přičemž na žalobce připadlo při 50% podílu v v.o.s. 1.004 074 Kč. Při stanovení celkové daňové povinnosti vycházel žalovaný ze základu daně (podle evidence předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly – příjem 11.750 Kč, výdaj 4.700 Kč)ve výši 1.011.124 Kč

Žalovaný přihlédl k výhodám ve prospěch žalobce: roční sleva na poplatníka podle § 16 zákona o daních z příjmu – 24.840 Kč - § 35 ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Za výhodu žalovaný rovněž označil zvolení srovnatelného subjektu s nižším obratem. Žalovaný poukázal na to, že se jedná o kvalifikovaný odhad a zabýval se tím, zda daň byla stanovena spolehlivě. Žalovaný se vypořádal rovněž s dílčími odvolacími námitkami, které vyhodnotil jako nedůvodné a bez vlivu na zákonnost daňového řízení.

Posouzení věci krajským soudem:

Nejprve se krajský soud vyjadřuje k míře rozsahu odůvodnění soudního přezkumu. Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13/ případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i např. tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „...*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod

41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Úkolem krajského soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Po přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle skutkového a právního stavu k datu vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1, 2 s.ř.s.), dospěl krajský soud k následujícímu výroku s níže uvedeným odůvodněním.

Žaloba je důvodná.

Krajský soud předně shrnuje právní podmínky a judikatorní východiska pro stanovení daně podle pomůcek:

Podmínky stanovení daně podle pomůcek jsou stanoveny v § 98 odst. 1 daňového řádu: § 98

*(1) 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.*

*(2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají **výhody** pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*

(3) Pomůckami jsou zejména

a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,

b) podaná vysvětlení,

c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,

d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Z uvedeného vyplývá, že správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek bez součinnosti daňového subjektu v důsledku porušení povinnosti při dokazování, tedy porušení jeho povinnosti vážící se k důkaznímu břemenu podle § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Daň podle pomůcek přitom může stanovit toliko tehdy, nelze-li daň i bez součinnosti stanovit na základě dokazování, tedy přesně. Při stanovení daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Vedle těchto zákonných kritérií je dovozen princip proporcionality, který vylučuje stanovení daně podle pomůcek v důsledku bagatelních „prohřešků“ daňového subjektu. Tento princip vyplývá jednak ústavněprávní roviny práva a jednak z § 114 daňového řádu, podle kterého daň musí být stanovena přiměřeně.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu: *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán **pouze dodržení zákonných***

podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, **jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.**

Na tomto místě je vhodné poukázat na rozšíření rozsahu přezkumu správcem daně druhého stupně v porovnání s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, což má vliv na posouzení jedné z žalobních námitek, jak vyloženo níže.

Podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platilo: *Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán **pouze dodržení zákonných podmínek** pro použití tohoto způsobu stanovení daně.*

Nyní k judikatuře dopadající na danou problematiku:

Podle rozsudku NSS ze dne 2.4.2014, č.j. 1 Afs 20/2014 – 40:

„[19] Nejvyšší správní soud tedy nejprve posuzoval, zda byly v projednávané věci naplněny důvody pro stanovení daně podle pomůcek. Z § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, 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, a to i bez součinnosti s daňovým

subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

[20] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

[21] Podle ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezný sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatelky je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[22] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č.j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo ze dne 23. 3. 2007, č.j. 2 Afs 20/2006 – 90). Ustálená judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č.j. 9 Afs 85/2012 - 33).

[23] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatelky nebylo možné stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu). **Odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1, 2 daňového řádu), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS).**

[24] Ve svých příznáních k dani z příjmů fyzických osob vykazala stěžovatelka jak příjmy, tak i výdaje v určité výši. Svá tvrzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti byla také povinna hodnověrným způsobem prokázat. Stěžovatelka řádně nevedla daňovou evidenci. V souladu s § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se daňovou evidencí pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence má obsahovat jednak údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a dále údaje o majetku a dlužích. Z § 7b odst. 2 tohoto zákona vyplývá, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Je třeba přisvědčit žalovanému, že je věcí daňového subjektu, jakou formu daňové evidence zvolí, Afs 20/2014 jeho povinností ovšem je prokázat, že svůj majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí) evidoval.

[25] Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. **Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.** Ne každá chyba a nedostatek evidence proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, i když toto na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o skutečných zdanitelných příjmech a výdajích. **Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.**

[26] Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. “

Obdobně lze odkázat na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 19/2014 – 39 ze dne 26. 3. 2014.

K jednotlivým žalobním námitkám:

- K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí v důsledku toho, že ve zprávě o daňové kontrole absentuje konkrétní vymezení pomůcek a konkrétní stanovení částky doměřované daně. Krajský soud nesdílí názor žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Je tomu tak proto, že žalobce se odkazuje na rozsudek NSS ze dne **12. 12. 2013, č. j. 7Afs 96/2013 – 34**, vztahující se k předchozí právní úpravě, když jak již bylo vyloženo shora, v daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků došlo k posílení rozsahu přezkumu odvolacího orgánu ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek, když vedle zkoumání zákonných důvodů je třeba zkoumat i přiměřenost stanovené daně. Za daného právního stavu již odkazovaný judikát neobstojí, neboť je založen právě na výlučnosti zkoumání zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Tvrdí-li žalobce, že konkretizace pomůcek a vyčíslení daně, t.j. postup stanovení a cílová částka, byly správcem daně prvně zmíněny v dodatečném platebním výměru, pak takové tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu, neboť uvedené je obsaženo v úředním záznamu –/čl. 29/, č.j. 1197104/13/2809-05402-601412 ze dne 12.8.2013. **Takovou praxi připouští i NSS – viz rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č.j. 1 Afs 20/2014 – 40, bod 31:** „*Ve všech napadených dodatečných platebních výměrech přitom správce daně uvedl, že postupuje podle § 98 daňového řádu, tedy, že doměřuje daň podle pomůcek. Odkázal přitom na úřední záznam o použitých pomůckách ze dne 7. 9. 2012, č.j. 112782/12/086930304431, z něž plyne, jaké pomůcky byly použity. Není tedy pochyb o tom, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek. Ostatně tuto námitku stěžovatelka v daňovém řízení vůbec nezmínila, přesto jí žalovaný vysvětlil svůj postup a závěr svědčící zvolenému způsobu stanovení daně.*“

- K námitce, že žalobce byl zvoleným způsobem stanovení daně podle pomůcek zkrácen na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu.

Tuto námitku považuje soud za nedůvodnou, neboť obsahem správního spisu, v souladu s žalovaným má za prokázané, že byly splněny podmínky § 98 odst. 1 daňového řádu ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možno přesně stanovit daň, tedy stanovit daň dokazováním. Pochyby vznikly tím, že žalobce neuváděl na fakturách ceny, následně byly dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů, přičemž celkem ve 110 případech, kdy se jednalo o částku **724 830,- Kč** nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti, přičemž námitka žalobce, že v tomto rozsahu zasílal zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se jednalo nikoliv o zboží společnosti se jeví ryze účelovou, žalobce nijak neprokázal tato svá tvrzení. Hodnocení žalobce, že by se jednalo o tvrzení negativních skutečností, není případné, neboť měl prokázat, že se jednalo o zboží v jeho vlastnictví, které on kupoval a následně bez zisku prodával dál. Pochybnosti vzniklé v důsledku výsledků vyhledávací činnosti u České pošty, s.p. jsou natolik významné, že je nelze hodnotit jako bagatelní a pokud je žalobce nebyl schopen rozptýlit, t.j. racionálně objasnit, pak bylo na místě přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.

-K námitce, že žalobce byl zkrácen na procesních právech daňového subjektu v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly.

Žalobce nemá právo podílet se na výběru pomůcek, tedy ani na výběru srovnatelných subjektů, jejich výběr však musí být řádně odůvodněn, což v daném případě nastalo.

-K námitce dvojího započtení tržeb.

Tato námitka je částečně důvodná. Žalobce má právo na stanovení daně podle pomůcek řádně, t.j. tak, aby kvalifikovaný odhad, který je výstupem takového postupu, byl v souladu se zásadami logického vyplývání a jsou-li v něm používány matematické úkony, aby tyto byly prováděny na základě zdůvodnění a matematicky správně, tj., aby při zvoleném postupu nedocházelo k početním chybám. V dané věci byly tržby společnosti zjištěny jednak z nákladů společnosti tím, že došlo k jejich vynásobení koeficientem marže 1,219. K tomu byly přičteny tržby zjištěné z rozdílů mezi účetnictvím a údaji pošty ponížené o DPH. Avšak právě v tomto kroku se žalovaný, respektive správce daně prvního stupně, dopustil pochybení, neboť nevzal v úvahu, že se jednalo o jiné částky tržeb, ale za zboží, u kterého již vzal za zjištěné tržby podle nákladů vykázaných evidencí žalobce. Tím došlo k tomu, že tržby za zboží zařazené žalovaným do kroku 2 stanovení tržeb (rozdíly oproti údajům pošty) byly započítány dvakrát (byť patrně v rozdílné výši, ale jednalo se o totéž zboží), a to jednou zjištěním tržby tak, že se náklady vynásobily marží – zahrnuto v prvním kroku a podruhé tak, že se od zjištěných rozdílných tržeb ohledně tohoto zboží odečetla DPH a výsledek se přičetl k dílčímu výsledku z prvního kroku. Uvedené však již neplatilo o třetím kroku stanovení tržeb, jak tvrdí žalobce, neboť u tohoto zboží nebyly náklady zahrnuty do účetní evidence, tudíž nebyly (nemohly být) podkladem pro výpočet dílčí tržby v prvním kroku. Z napadeného rozhodnutí přitom není zřejmé, že uvedený chybný postup byl napraven při odečtení nákladů v následujícím kroku.

- Námitka kombinace stanovení daně.

Naproti tomu nelze přisvědčit žalobci v námitce, že šlo o kombinaci stanovení daně dokazováním a podle pomůcek. To, že správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybněných částí účetnictví žalobce nečiní ze stanovení daně podle pomůcek dokazování, naopak jedná se o pomůcky.

- Námitka průběhu výsledku svědků.

Tvrzené procesní pochybení nemohlo mít vliv na rozptýlení pochybností správce daně, neboť ty vyplynuly zejména ze zjištění 110 případů na základě údajů České pošty, s.p., kdy k výsledkům osob nedošlo.

Závěr krajského soudu:

Tedy lze uzavřít, že přestože byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nebyla vyměřená daň stanovena přiměřeně, tedy spolehlivě. Správce daně svým postupem při výpočtu tržeb společnosti zatížil postup při stanovení daně vadou řízení, která nutně vede ke zrušení napadeného rozhodnutí. Ze shora uvedených důvodů shledal krajský soud žalobu důvodnou a rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.), tedy znovu řádně stanoví a přezkoumatelným způsobem zdůvodní stanovení tržeb a nákladů tak, aby nedošlo k duplicitnímu započtení tržeb u téhož zboží.

Náklady řízení:

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl ve věci úspěšný. Krajský soud přiznal žalobci náklady soudního řízení za mimosmluvní odměnu a hotové výdaje právního zastoupení /ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby podle § 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb („advokátní tarif“)/, a to za:

- čtyři úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky, účast na jednání soudu;

- čtyři náhrady hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300 Kč (§ 13 odst. 1, 3 advokátního tarifu); tj. soud přiznal žalobci náklady právního zastoupení zvýšené o 21 % DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.) ve výši 18. 134 Kč.

Dále krajský soud přiznal žalobci náhradu uhrazeného soudního poplatku ve výši 3000 Kč.

Žalovaný je povinen zaplatit náhradu nákladů řízení **k rukám právního zástupce žalobce ve výši 21.134 Kč**, a to ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku. Platební místo se opírá o ust. § 149 odst. 1 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o.s.ř.“) za použití § 64 s.ř.s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o.s.ř. za použití § 64 s.ř.s.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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 nejblíže 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 Pardubicích dne 17. prosince 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová