



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **P.D.** bytem B.165, zastoupeného Pavlem Bergmannem, daňovým poradcem, se sídlem Benešov, Tyršova 194, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19.3.2014 č.j. 6820/14/5000-14102-708855, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 22.5.2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19.3.2014, jímž bylo změněno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17.10.2013 č.j. 25307/13/5000-14102-708855 tak, že žalobci se doměruje podle pomůcek za zdaňovací období roku 2009 daň z příjmů fyzických osob ve výši 6.855 Kč, daňová ztráta ve výši -512.875 Kč a daňový bonus -10.680 Kč. Dále byla žalobci uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Povinností žalobce bylo uhradit doměřenou daň včetně penále a včetně daňového bonusu v celkové výši 44.549 Kč do patnácti dnů ode dne nabytí právní moci rozhodnutí.

Napadenému rozhodnutí je vytýkáno porušení ustanovení § 114 odst. 2 a § 116 daňového řádu spočívající v tom, že nebyly projednány veškeré žalobcem uplatněné odvolací

námítky. Odůvodnění rozhodnutí je neúplné, nepostačující pro přezkoumání jeho zákonnosti a nelze zjistit, jakými úvahami se finanční orgány řídily a jaké skutečnosti vzaly za prokázané. Dovozuje se, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů.

Dále se namítá, že daň byla uložena po uplynutí prekluzivní lhůty.

Porušení základních zásad daňového řízení je spatřováno v tom, že žalobci nebyly vráceny účetní a daňové doklady, které správce daně převzal. Žalobce v odvolání namítal, že za daného skutkového stavu není správce schopen prokázat jakákoliv tvrzení a závěry uvedené v kontrolní zprávě a dodatečný platební výměr byl vydán vadným procesním postupem. Žalovaný nemohl prověřit doklady, ze kterých správce daně vycházel. Ve vztahu k početní chybě byl nesprávně aplikován zákon o dani z přidané hodnoty.

Žalobci nebylo umožněno realizovat právo na projednání zprávy o daňové kontrole, kontrolní zpráva nebyla žalobci doručena zákonným způsobem. Nepodepsaná kontrolní zpráva se nestala důkazním prostředkem.

V odvolacím řízení byla vydána nesplnitelná a vnitřně rozporná výzva pro žalobce. Žalobce zastává názor, že z provedeného dokazování nevyplývá oprávněnost žalovaného daň stanovit za použití pomůcek. Vady řízení, na které se poukazuje, mají za následek nezákonnost rozhodnutí. Skutková zjištění jsou v rozporu s obsahem spisu a nepostačují pro posouzení věci. Z toho se uzavírá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalobce vznesl žalobní námítky bez konkretizace, o jaké konkrétní skutečnosti své námítky opírá. To má za následek, že tvrzení jsou bezobsažná a znemožňují smysluplné reagování na uplatněné výhrady. Žalobce má za to, že odvolací námítky nebyly vypořádány, eventuálně byly vypořádány nedostatečně a bylo opomenuto druhé obsahové „doplnění odvolání“. Podání žalobce byla porovnána, v prvním doplnění náležitostí odvolání proti rozhodnutí správce daně datovanému dnem 30.11.2012, jímž žalobce na základě výzvy specifikoval odvolací námítky, v nichž spatřoval nesprávnost a nezákonnost předmětného dodatečného platebního výměru a dále i podání označeného jako I. „První obsahové doplnění odvolání proti rozhodnutí správce daně datovaného dnem 2.1.2013 a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí se vyjadřuje ke všem odvolacím námítkám. Žalobcem zmiňované „doplnění odvolání“, jímž miní doplnění odvolání ze dne 2.1.2013, se žalovaný zabýval, a to na straně 12 a 13 napadeného rozhodnutí. Na straně 16 a 17 se žalovaný vypořádal i s námitkami a argumenty žalobce v podání žalobce označeném jako I. „Vyjádření odvolatele ke zjištěným skutečnostem a důkazům, návrh provedení dalších důkazních prostředků a datovaném dne 1.10.2013“. Žalovanému tedy není jasné, jaké odvolací námítky, k nimž se žalovaný údajně nevyjádřil, má žalobce na mysli. Tvrzení žalobce o nevypořádání se s odvolacími námitkami považuje za vyvrácené. Daň nebyla dodatečně doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty. Žalovaný poznamenal, že žalobce nevznáší argumenty, jimiž by se snažil prokázat pochybení, ba dokonce ani netvrdí, kdy měla podle něho tato lhůta uplynout. K této záležitosti se žalovaný vyjádřil na straně 15 a 16 napadeného rozhodnutí.

Žalobcovo tvrzení o nevrácení dokladů zapůjčených při daňové kontrole bylo předmětem šetření stížnosti žalobce. Finanční úřad v Táboře i žalovaný měli pro své rozhodování k dispozici relevantní dokumenty, včetně kopií dokladů původně zapůjčených žalobcem. Daňový řád v souvislosti se zapůjčováním a vrácením dokladů v rámci probíhající daňové kontroly vychází z předpokladu, že v okamžiku vydávání dodatečných platebních

výměrů nebude mít správce daně respektive odvolací orgán k dispozici originální doklady. Při rozhodování bylo pracováno s kopiemi těchto dokladů. Vystala proto situace, kdy zapůjčené doklady byly řádně vráceny a přesto byl správce daně schopen svá rozhodnutí řádně zdůvodnit a odvolací orgán mohl posoudit soulad rozhodnutí s právními předpisy a skutkovým stavem. Z rozhodnutí je zřejmé, že daň byla stanovena za použití pomůcek a odkaz na použité pomůcky je v napadeném rozhodnutí obsažen. Daňový řád vymezuje minimální rozsah, v němž musí být napadené rozhodnutí přezkoumáno. Jiné skutečnosti zohlední tehdy, vyjdou-li v průběhu odvolacího řízení najevo a mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Výhrada žalobce, že žalovaný je povinen zabývat se z úřední povinnosti všemi doklady, je nesprávná. Výtkou žalobce o nesprávné aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty se nelze zabývat, protože není seznatelné, co touto výtkou má žalobce konkrétně na mysli.

K výsledkům daňové kontroly se žalobce vyjádřil, zpráva byla se zástupcem žalobce řádně projednána a pro nedostatečně zdůvodněné omluvy zástupce žalobce zprávu o daňové kontrole doručil správce prostřednictvím datové schránky. Zástupce žalobce při projednání zprávy dne 15. 5. 2012 uvedl, že v měsíci červnu 2012 bude na plánované zahraniční dovolené. Zástupce žalobce byl předvolán na 10. 7. 2013 k ukončení daňové kontroly, tedy 10 dní po skončení avizované dovolené. Zástupce žalobce přesto náhradní termín navrhl na 6. 8. 2012. Tento nepodložený požadavek se jeví jako obstrukční jednání, zvláště je-li podání obsahující omluvu datováno dne 2. 7. 2012 a doručeno dne 9. 7. 2012, kdy zástupce žalobce plně vykonával svoji činnost daňového poradce. Kromě toho se k podepsání zprávy o kontrole mohl dostavit žalobce sám, protože tento úkon nevyžadoval žádné zvláštní odborné znalosti. Současně byl žalobce předvoláním upozorněn na skutečnost, že nedostaví-li se, či se náležitě neomluví, budou zprávy doručeny do vlastních rukou a den doručení bude považován za den ukončení daňových kontrol. Zpráva o daňové kontrole byla projednána již 15. 5. 2012, čímž došlo k vyčerpání žalobcova práva na projednání zprávy o daňové kontrole. Při podpisu zprávy šlo o pouhý úkon o doručení této zprávy nepodléhající formalizovanému režimu podle § 88 odst. 5 daňového řádu. V dané věci došlo k projednání i seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole, správce daně se písemností z 12. 6. 2012 pokusit předvolat žalobce k podepsání zprávy, avšak žalobce ani jeho zástupce se na předvolání nedostavili, v souladu se zásadou přiměřenosti byl zvolen postup nejméně zatěžující a současně takový, aby nedošlo ke zkrácení práv žalobce a zpráva byla zástupci žalobce doručena prostřednictvím datové schránky. V této fázi daňové kontroly žalobce již nebyl nadán právem činit další návrhy. Při podpisu zprávy o daňové kontrole se jedná o pouhý administrativní úkon. Projednání zprávy dokládá protokol z 15. 5. 2012. Podpis na zprávě o daňové kontrole byl nahrazen doručením této zprávy žalobci. Informační povinnost vůči žalobci byla splněna, materiální smysl a účet ustanovení § 88 daňového řádu byl dodržen a postup správce není proto v rozporu s daňovým řádem.

Se zřetelem k formulaci žalobního bodu o nicotnosti nelze dovodit, v čem by měla nicotnost rozhodnutí spočívat, přičemž žalovaný nicotnost rozhodnutí neshledal.

Ze spisů vyplynuly následující rozhodné skutečnosti:

Dne 2.8.2010 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009.

Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce má ve výdajích zahrnutý výdaje za přepravu stromků od společnosti MÁTRA TRANSPORT a.s. Dle CMR přiložených u faktur převzal žalobce 7.365 kusů stromků. Na dokladech však byla jako

příjemce uvedena společnost P+D ABIES s.r.o. Tato společnost žalobci prodala pouze 2.190 stromků.

Z obsahu protokolu ze dne 2.8.2010 vyplývá, že žalobce vypověděl, že přeprava stromků byla realizována pouze pro něj, rozdíly které vyplývají z přepravních listů rozporoval již při vykládce zboží. Dále uvedl, že fakturu za dopravu uhradil, 1.150 kusů stromků pro špatnou kvalitu nepřevzal a zboží bylo převezeno do společnosti P+D ABIES s.r.o.

Správce daně měl pochybnosti o správné výši vykázaných zdanitelných příjmů, proto žalobce vyzval, aby prokázal, že výše příjmů byla vykázána ve správné výši, prokázal rozdíl mezi počtem přepravovaných a fakturovaných stromků a prokázal, že počet jím vykazovaných neprodaných stromků odpovídá skutečnosti. Žalobce v reakci na výzvu předložil potvrzení od společnosti P+D ABIES s.r.o. o vrácení 1.150 kusů jedle nordmann. Tvzení žalobce byla prostřednictvím dožádaných správců daně ověřována u obchodních partnerů žalobce a za tímto účelem byl proveden i výslech několika svědků. Správce daně zjistil, že žalobce nevedl evidenci předepsanou zákonem. Na základě podkladů předložených žalobcem a po vyhodnocení svědeckých výpovědí a dokladů uzavřel, že daň nelze stanovit dokazováním, ale podle pomůcek.

Dne 10.6.2011 se žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění a bylo mu oznámeno, že daňová povinnost bude stanovena dle pomůcek. Na projednání kontrolního zjištění žalobce reagoval podáním ze dne 29.7.2011, ve kterém namítal, že výsledek kontrolního zjištění je založený na nesprávně vedeném daňovém řízení. Dále namítal neprovedení svědeckých výpovědí při prověřování spolupráce pana D. a společnosti P+D ABIES s.r.o. a navrhl výslech dalších svědků. Správce daně provedl výsledky svědků k žádosti žalobce a dále provedl i místní šetření prostřednictvím dožádaných finančních úřadů. Správce daně zaujal stanovisko, že svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že rozdíl mezi stromky, které byly žalobci společností P+D ABIES vyfakturovány a počtem, které si žalobce nechal přepravit a převzal, jsou stromky patřící společnosti P+D ABIES s.r.o. Správce daně proto výsledek kontrolního zjištění nezměnil a konstatoval, že daň dokazováním stanovit nelze.

Dne 15.5.2012 byl žalobci předán koncept zprávy o daňové kontrole. Žalobce požádal o stanovení lhůty k vyjádření k jeho obsahu do 30.7.2012. Zástupce žalobce požádal rovněž o předání konceptu zprávy o daňové kontrole. K žádosti o stanovení lhůty se správce daně vyjádřil dne 12.6.2012, žádost žalobce o prodloužení lhůty neshledal důvodnou. Správce daně předvolal žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole na 10.7.2012. Dne 11.7.2012 se zástupce žalobce omluvil a k projednání zprávy se nedostavil. Proto správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole žalobci. Správce daně učinil závěr, že datum doručení 17.7.2012 je datem ukončení daňové kontroly. Na základě předmětné zprávy o daňové kontrole vyhotovil úřední záznam o stanovení daňové povinnosti pomůckami. Dne 20.9.2012 byl vydán dodatečný platební výměr, proti kterému se žalobce odvolal. Žalovaný dospěl k závěru, že z provedeného dokazování nevyplývá oprávněnost správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, a proto bylo správci daně uloženo doplnit odvolací řízení za účelem zjištění, zda je možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Správce daně proto žalobce vyzval k prokázání splnění povinností daných ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, žalobce však na tuto výzvu ani v prodloužené lhůtě nereagoval.

Správce daně v rámci odvolacího řízení prověřoval u srovnatelných daňových subjektů informace ohledně přirozených úbytků a ztratného při prodeji vánočních stromků a zjistil, že nikdo ze tří prodejců vánočních stromků normu vytvořenou neměl. Výsledky doplněného důkazního řízení byly žalovanému postoupeny a žalovaný konstatoval, že daňovou povinnost dokazováním stanovit nelze. S touto skutečností byl žalobce seznámen a rovněž mu byl doručen výpočet stanovení daně z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období podle pomůcek.

Odvolání žalobce bylo projednáno napadeným rozhodnutím tak, že rozhodnutí správce daně ze dne 17.10.2013 bylo změněno, doměřená daň včetně penále a včetně doměřovacího bonusu představuje celkovou výši 44.549 Kč.

Odůvodnění rozhodnutí se člení podle jednotlivých podání, vypořádávají se odvolací námitky obsažené v odůvodnění blanketárního odvolání ze dne 6. 11. 2012 a následuje vypořádání námitek z doplnění odvolání ze 17. 12. 2013. Žalovaný se zabýval rovněž výhradami uplatněnými v podání označeném jako vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům. K odvolací námitce o porušení § 88 daňového řádu bylo odkázáno na termín seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, k němuž se žalobce vyjádřil, přičemž na podkladě tohoto vyjádření nebyly zjištěny takové skutečnosti, které by výsledek kontrolního zjištění změnily. Proto dne 15. 5. 2012 došlo k projednání kontrolní zprávy, přičemž ta nebyla podepsána se zřetelem k neukončenému řízení o stížnosti daňového subjektu. Koncept zprávy byl žalobci poskytnut. Žádost o lhůty k vyjádření byla shledána důvodnou a byl stanoven termín k ukončení daňové kontroly. Omluva žalobce nebyla akceptována a nový termín k podpisu zprávy stanoven nebyl, a proto byla kontrolní zpráva doručena datovou schránkou. Byla-li zpráva projednána a následně doručena, nejedná se o nezákonný postup. Nedošlo-li k doplnění dokazování na základě vyjádření žalobce a nenastala změna výsledků kontrolního řízení, neměl daňový subjekt možnost uplatňovat další návrhy k doplnění řízení, na rozdíl od předchozí právní úpravy. Žádosti o lhůtu k vyjádření ke zprávě nebylo vyhověno a byl stanoven termín k ukončení daňové kontroly, přičemž žalobce se omluvil. Omluva akceptována nebyla a kontrolní zpráva byla zaslána datovou schránkou. Zpráva o daňové kontrole byla projednána a doručení této zprávy znamená ukončení daňové kontroly. Doručení se uskutečnilo zmocněnci žalobce s neomezenou plnou mocí. Prekluzivní lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 neuplynula, jestliže daňová kontrola byla zahájena dne 10. 2. 2010 a od konce tohoto roku začala plynout znovu tříletá lhůta, která uplynula závěrem roku 2013. Žalobcem předložené doklady byly vráceny, o čemž svědčí úřední záznam sepsaný dvěma pracovníky správce daně. V odvolacím řízení bylo pak nutné ověřit, zda správce daně neměl jinou možnost než stanovit daň podle pomůcek. Doplnění řízení v rámci odvolacího řízení není nepřipustné. V doplněném odvolacím řízení bylo zjištěno, že dokazováním daňovou povinnost stanovit nelze. Z předložených důkazních prostředků nebylo možné ověřit, zda byly do přiznání k dani uvedeny všechny příjmy z prodeje vánočních stromků, protože žalobce nevedl evidenci pro účely daně, předložené písemnosti nelze považovat za evidenci obchodního majetku, kniha tržeb vedena nebyla. Žalobcem předložené doklady nepostačují ke stanovení daně dokazováním. Žalobce nepředložil věrohodné a průkazné důkazní prostředky, jimiž by byly odstraněny pochybnosti správce daně o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání. Nebylo prokázáno, že do daňových přiznání byly zahrnuty veškeré příjmy za dodání vánočních stromků ve správné výši, vykázané tržby z prodeje stromků odpovídají skutečnosti, neprokázal rozdíly mezi množstvím nakoupených a prodaných stromků, nedoložil, že počet vykazovaných neprodaných a zlikvidovaných stromků odpovídá skutečnosti, nevedl skladovou evidenci, neprováděl inventarizaci, ani nesledoval počet prodaných stromků, nevedl údaje o množství

prodaných stromků, jejich druhů, prodejních cenách. Počet neprodaných stromků nebyl doložen a v odvolacím řízení bylo zjišťováno, jaké množství neprodaných stromků likvidují tři srovnatelné subjekty. Na základě těchto zjištění byla jako pomůcka stanovení technologických ztrát využita zjištění u srovnatelného subjektu B, kdy ztráty činí 17,1 % z nakoupeného množství stromků. Pro výpočet daně byly použity prodejní ceny z knihy tržeb žalobce. Žalovaný shledal, že žalobce při dokazování nesplnil některé své povinnosti, bez součinnosti s daňovým subjektem nebylo možno daň stanovit dokazováním a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Výpočet daně podle pomůcek je v napadeném rozhodnutí uveden.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí o dodatečném doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009, přičemž daň byla doměřena za použití pomůcek. V tomto zdaňovacím období žalobce dosáhl příjmů při nákupu a prodeji vánočních stromků. Uplatněnými žalobními body jsou vytýkána porušení procesních předpisů.

Napadenému rozhodnutí je vytýkáno nevypořádání všech odvolacích námitek, přičemž není konkretizováno, které z námitek zůstaly neprojednány. Na soudu není za žalobce vyhledávat, která z odvolacích námitek zůstala neprojednána. Přesto žalobnímu tvrzení o neprojetých odvolacích námitkách přisvědčit nelze.

Žalobce podal blanketární odvolání, které bylo odůvodněno k výzvě správce daně. V odůvodnění odvolání namítal porušení § 88 daňového řádu a prekluzi práva daň doměřit. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný se důkladně zabýval tím, došlo-li k porušení ustanovení § 88 daňového řádu, kdy poukázal na právní úpravu, a tu následně aplikoval na zjištěný skutkový stav. To je z rozhodnutí napadeného rozhodnutí zcela zjevné. Námitka prekluze pak byla vypořádána na straně 15 a 16 napadeného rozhodnutí.

Žalobce doplnil své odvolání podáním označeným jako první obsahové doplnění náležitostí odvolání, ve kterém poukazoval na porušení základních zásad daňového řízení, která shledal v rozhodování na základě chybějících dokladů. I tato odvolací námitka byla projednána, což je zjevné z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Další písemnost uplatněná žalobcem v odvolacím řízení je označená jako vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důvodům. I obsahem tohoto vyjádření se žalovaný zabýval. Mínil-li žalobce druhým obsahovým doplněním odvolání právě vyjádření ke zjištěným skutečnostem, pak i toto podání bylo v napadeném rozhodnutí zcela vyčerpáno. Jiné druhé obsahové doplnění odvolání předložený spis neobsahuje.

Uplatněné odvolací námitky byly vypořádány zcela vyčerpávajícím způsobem a nelze se ztotožnit s tvrzením žalobce o tom, že tak nebylo učiněno dostatečně.

Jak již bylo uvedeno, žalovaný ke každé jednotlivé odvolací námitce uvedl, z jakých právních norem vychází, následuje vysvětlení postupu při aplikaci daných předpisů na zjištěný skutkový stav, který je konkretizován a dovozuje se právního zjištění. Je tedy zjevné, z jakého skutkového stavu bylo vycházeno, jaké předpisy byly aplikovány a jaký závěr byl učiněn.

Jestliže byly žalobcem uplatněné výhrady v odvolacím řízení projednány, což odůvodnění napadeného rozhodnutí dokládá, odpovídá toto rozhodnutí požadavkům stanoveným § 116 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí má oporu ve spise a zcela přezkoumatelným srozumitelným způsobem vyjadřuje reakci odvolací instance na uplatněné odvolací námitky a vyjádření žalobce učiněné v průběhu odvolacího řízení. Napadené rozhodnutí nebylo proto vydáno v rozporu s § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce při jednání dne 8. 10. 2014 předložil podání ze dne 2. 1. 2013 označené jako druhé obsahové doplnění odvolání proti rozhodnutím správce daně. Z obsahu této písemnosti vyplývá, že nesprávnost napadeného rozhodnutí je spatřována v tom, že uplatňuje žádost o nahlédnutí do spisu daňového subjektu podle § 66 zákona a žádá o pořízení kopií části spisu podle § 67 zákona. Současně uvádí, že prvostupňové rozhodnutí je nesprávné a byl neúplně zjištěn skutkový stav, na který byla nesprávně aplikována ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Doklady, které žalobce požaduje, jsou podstatné pro rozhodnutí o přiměřenosti pomůcek.

Toto podání bylo soudem posouzeno podle jeho obsahu, kdy obecně se sice poukazuje na nesprávnost prvostupňového rozhodnutí, nicméně se uplatňuje nahlédnutí do spisu a požadují se kopie listin. Obsahově toto podání neobsahuje odvolací námitky. Nejsou tu tudíž žádné odvolací námitky, které zůstaly neprojednány. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že odvolací instance přezkoumávala dodržení procesního postupu při daňové kontrole. Učinila zjištění o tom, že daň za použití pomůcek lze na podkladě shromážděných důkazních prostředků dodatečně vyměřit a zabývala se aplikací právních předpisů na souzenou věc. Z podrobného odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že přiměřeností pomůcek při dodatečném stanovení daně se žalovaný zabýval. Není tu proto žádná věcná odvolací námitka, která by zůstala neprojednána.

Soud nesdílí názor žalobce, že by k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 došlo po uplynutí prekluzivní lhůty. Dle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, tato lhůta činí 3 roky. Protože se jedná o daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009, tedy z doby před účinností daňového řádu publikovaného pod č. 280/2009 Sb., bylo nutno aplikovat ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu, který upravuje lhůtu pro vyměření daně, která započala plynout ze zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne účinnosti daňového řádu. Počátek běhu lhůty podle dříve platného procesního předpisu zůstává zachován. Touto normou bylo ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pro věc má význam ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, dle něhož byly učiněny úkony směřující k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně, běží tříletá lhůta od konce roku, ve kterém byl daňový subjekt o úkonu spraven. Tříletá lhůta pro doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 plynula od 31.12.2009 do 31.12.2012. V tomto období byla zahájena kontrola, a to dne 2.8.2010, přičemž z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly vyplývá, že žalobce byl o daňové kontrole řádně informován. To má za následek, že od závěru roku 2010 plyne nová lhůta k doměření daně trvající 3 roky, tedy do 31.12.2013. Před uplynutím této doby bylo vydáno pravomocné rozhodnutí o dodatečném doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009. Daň byla tudíž doměřena včas a nedošlo k prekluzi, jestliže dne 24.10.2013 bylo žalobci oznámeno rozhodnutí o odvolání ze dne 17.10.2013 a tak se prodloužila lhůta pro vyměření daně dle ustanovení § 148 odst. 2 daňového řádu do 31.12.2014.

Opodstatněný není ani žalobní bod o tom, že došlo k porušení základních zásad daňového řízení, jejichž nedodržení žalobce spatřuje v tom, že mu nebyly vráceny účetní a

jiné doklady a evidence. Ani toto tvrzení není pravdivé, protože doklady byly vráceny dne 2. 8. 2010 a evidence tržeb za rok 2009 při projednání kontrolních zjištění dne 10. 6. 2011. O tom, že doklady byly vráceny, svědčí úřední záznam. Z tohoto záznamu pak plyne, že vrácení dokladů byly přítomny dvě úřední osoby.

Pro věc je podstatné, že účetní, daňové a jiné doklady, případně evidence pořízené žalobcem měl správce daně a následně žalovaný k dispozici, o čemž svědčí kopie žalobcem předložených účetních písemností založených ve spise.

K formulaci druhého odstavce třetího žalobního bodu soud především uvádí, že je na žalobci, aby prokázal správnost svého daňového tvrzení. O daňovém tvrzení vznikly pochybnosti, což bylo procesně předepsaným způsobem vyjádřeno a tyto pochybnosti se žalobci nepodařilo v průběhu daňové kontroly vyvrátit. Správce daně opatřil svědecké výpovědi obchodních partnerů žalobce a opatřil daňové doklady vztahující se k nákupu vánočních stromků, likvidaci neprodaných stromků a jejich dopravě a z těchto důkazních prostředků vyplynulo, že daňové tvrzení správné není. Přitom na základě žalobcem předložených dokladů nebylo možno stanovit daň dokazováním. Úsudek správce daně, že daňové tvrzení není správné a daň nelze stanovit dokazováním, je proto správný. Vadný procesní postup soud neshledal.

Žalobce neuvádí, z jakého důvodu není kontrolní zpráva důkazním prostředkem. Soud poznamenává, že s výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 10. 6. 2011, k výsledku kontrolního zjištění se vyjádřil a dne 15. 5. 2012 byla kontrolní zpráva projednána. Žalobci se dostalo poučení o tom, že na podkladě vyjádření žalobce nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, což má ve smyslu § 88 odst. 3 věta druhá za následek, že již nelze navrhovat další doplnění řízení. Koncept kontrolní zprávy byl žalobci předán. Ze spisu plyne, že zpráva nebyla při projednání žalobcem zastoupeným na základě neomezené plné moci daňovým poradcem podepsána pouze z toho důvodu, že k datu projednání kontrolní zprávy nebylo ukončeno řízení o stížnosti žalobce. K podpisu smlouvy byl žalobce předvolán na 10. 7. 2012, avšak žalobce se z jednání omluvil a požadoval termín k podpisu zprávy o kontrole stanovit na 6. 8. 2012. O této žádosti žalobce bylo rozhodnuto tak, že jeho žádosti vyhověno nebylo a tato písemnost byla řádně doručena. Nic proto nebránilo tomu, aby kontrolní zpráva byla doručena předepsaným způsobem, datovou schránkou. Tímto způsobem byla daňová kontrola ve smyslu § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu ukončena. Zpráva o daňové kontrole je proto souladná se zákonem a představuje jeden z důkazních prostředků.

Jak již bylo uvedeno, kopie žalobcem předložených dokladů, jsou ve spise založeny a žalovaný tudíž mohl tyto doklady prověřit při projednání žalobcova odvolání. Přezkoumání prvostupňového rozhodnutí odvolací instancí proto nic nebránilo a z odůvodnění rozhodnutí je patrné, že bylo vycházeno ze zcela konkrétních údajů o druhu stromků, počtu nakoupených a prodaných stromků, počtu neprodaných stromků, jaká byla prodejní cena stromků a daň z přidané hodnoty. Kdyby doklady předložené žalobcem v kopiích k dispozici nebyly, nemohl by žalovaný tento přehled v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvést.

Porušení ustanovení § 88 daňového řádu soud neshledal. Protokolem z 15. 5. 2012 je doloženo, že kontrolní zpráva byla se žalobcem projednána a tato zpráva byla doručena do vlastních rukou. Doručení zprávy je ve spise doloženo. Žalobcova práva vymezená § 88 odst. 4 daňového řádu byla dodržena a nedostatek podpisu zprávy při jejím projednání byl nahrazen jejím řádným doručením. Zpráva o daňové kontrole, která byla projednána a doručena, byť nepodepsaná, se důkazním prostředkem stala a nic nebránilo tomu, aby tento důkazní

prostředek byl využit. V návaznosti na výsledek kontroly nic nebránilo tomu, aby byl vydán dodatečný platební výměr, jestliže bylo shledáno, že daň z příjmů fyzických osob nebyla řádně uhrazena.

Jestliže kontrolní zpráva byla projednána a doručena žalobci do vlastních rukou, pak i úsudek žalovaného o tom, že k porušení ustanovení § 88 odst. 4 a 5 daňového řádu nedošlo, je zákonu odpovídající.

V souzené záležitosti byla daň doměřena podle pomůcek. Ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu je na odvolací instanci zkoumat, zda podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek byly splněny. Ustanovení § 115 odst. 1 zákona pak umožňuje řízení doplnit, opatřovat další podklady a odstraňovat vady řízení. Tvrzení žalobce, že žalovaný dospěl k závěru o neoprávněnosti stanovit daň za použití pomůcek, nemá oporu ve spise. Doplnění řízení souviselo s nedostatečnými zjištěními o tom, zda při dovozu stromků z Polska se jednalo o nákup žalobce, ohledně technologických úbytků byly zjišťovány údaje o takových úbytcích u třech srovnatelných subjektů. Takové doplnění dokazování se dělo i v zájmu dostatečně spolehlivého stanovení daně v souladu s příkazem vyplývajícím z § 98 odst. 4 daňového řádu. Na výzvu z 27. 5. 2013 nenahlíží soud jako na nesplnitelnou. Je na žalobci, aby své daňové tvrzení prokázal a jím předloženými doklady tuto svou povinnost nesplnil. Kopie jím předložených dokladů jsou ve spise založeny a úředním záznamem je doloženo, že žalobci byly vráceny. Žalobní tvrzení o tom, že správce daně žalobcovy doklady ztratil, nemá oporu ve spise. Konstatování oprávněnosti použít pomůcky pro stanovení daně vychází ze skutkového zjištění o tom, že žalobce neprokázal správnost údajů ve svém daňovém tvrzení, pochybnosti vyvstálé o správnosti těchto údajů žalobce nevyvrátil žádnými důkazními prostředky. Při stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z údajů žalobce o počtu nakoupených stromků a výše prodejní ceny, pro stanovení výše technologických ztrát byl zvolen údaj jednoho ze třech srovnatelných subjektů, protože žalobce nebyl schopen prokázat počet neprodaných a následně zlikvidovaných stromků. Porovnání technologických ztrát podle srovnatelných daňových subjektů umožňuje ustanovení § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný podrobně hodnotil splnění jednotlivých podmínek při dodržení kterých lze daň stanovit za použití pomůcek. Zabýval se i podmínkou podle § 98 odst. 4 daňového řádu, zda daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, jaké pomůcky využil a jakým postupem daň stanovil. Vycházel přitom z údajů daňového subjektu samého a srovnatelného daňového subjektu.

Jestliže nebyly při daňové kontrole odstraněny pochybnosti správce daně o správnosti údajů žalobce obsažených v daňovém tvrzení, vady řízení namítané v jednotlivých žalobních bodech nebyly soudem shledány, pak napadené rozhodnutí není nezákonné. Skutkové zjištění o rozsahu příjmů v rozporu s obsahem spisu není a údaje plynoucí z důkazních prostředků nabídnutých žalobcem a údajů zjištěných u srovnatelných daňových subjektů jsou zcela postačující pro stanovení daně za použití pomůcek, rozhodnutí je na podkladě spisu přezkoumatelné a je naprosto srozumitelné.

Pro prve uvedené důvody soud uzavřel, že žalobcova práva napadeným rozhodnutím nebyla zkrácena. Právní názor žalovaného na rozsah uskutečněných zdanitelných plnění má oporu ve spise, přičemž je vycházeno z údajů žalobce samého o počtu jím nakoupených

stromků a výše technologických ztrát byla stanovena v souladu se zákonem podle srovnatelného daňového subjektu.

V žalobě není konkretizováno, z jakého důvodu má být napadené rozhodnutí nicotné. Nicotnost upravuje § 105 daňového řádu, přičemž nicotnost se předpokládá ze třech důvodů uvedených v § 105 odst. 2 zákona. Napadené rozhodnutí vydal věcně příslušný správce daně. Nepředcházelo mu jiné nicotné rozhodnutí a rozhodnutí netrpí vadami, které by jej činilo vnitřně rozporným, či neuskutečnitelným, proto se o nicotné rozhodnutí nejedná.

Soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí není stíženo vadami tvrzenými v žalobě.

Přednesem žaloby při ústním jednání byl žalobní bod o porušení základních zásad daňového řízení rozšířen tak, že žalobce v důsledku ztráty jím předložených dokladů správcem daně se nemohl řádně při daňové kontrole bránit. K takto rozšířenému žalobnímu bodu soud především poukazuje na to, že žalobní body lze podle § 71 odst. 2 s.ř.s. rozšiřovat výlučně ve lhůtě pro podání žaloby, která ve smyslu § 72 odst. 1 s.ř.s. činí 2 měsíce. Tato lhůta uplynula dne 20. 2. 2014, jestliže napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 20. 12. 2013. Žalobní tvrzení uvedené při ústním jednání není upřesněním daného žalobního bodu, protože důsledky nevrácení dokladů jsou v žalobě dovozovány pouze ve vztahu k žalovanému a jeho postupu. Nicméně soud poukazuje na to, co bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku o tom, že tvrzení o nevrácení dokladů pravdivé není.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšný žalovaný v tomto řízení právo na náhradu nákladů řízení neuplatňoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 8. října 2014

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v.r.

Za správnost vyhotovení:
Zdeňka Soukupová