



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D. v právní věci žalobce **O.M.**, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 8.11.2011 č.j. 4949/11-1102-807013, č.j. 5058/11-1102-807013 a č.j. 5059/11-1102-807013, ve věcech daní z příjmů fyzických osob,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 8.11.2011 č.j. 4949/11-1102-807013, č.j. 5058/11-1102-807013 a č.j. 5059/11-1102-807013 se **zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 13.800,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. M. P., daňového poradce se sídlem P., spol. s r.o., O. 758/19, P.O. BOX 29, O.

Odůvodnění:

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný) ze dne 8.11.2011 č.j. 4949/11-1102-807013, č.j. 5058/11-1102-807013 a č.j. 5059/11-1102-807013, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13.4.2011 č.j. 46472/11/376920806066, ze dne 12.4.2011 č.j. 46604/11/ 376920806066 a č.j. 46631/11/376920806066, jimiž byly žalobci dodatečně vyměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, 2006 a 2007.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

1) až 3) Skutečnost, že správce daně vyvrátil úplnost povinné evidence (zejména pokud jde o dobírky a inventury), sama o sobě nestačí k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním, správce daně neuvedl jediný důkaz pro to, že a v jaké míře byly kráceny tržby. Jestliže se neprokázalo krácení tržeb z dobírek, pak podle žalobce není dán důvod k přechodu od dokazování k pomůckám. Žalobce navrhl opětovné svědecké výpovědi svědkyň. V prvním odvolacím řízení žalovaný jednoznačně konstatoval, že žalobcova marže nebyla zpochybněna. Přesto v dalším řízení byly marže zvýšeny na dvojnásobek, ačkoliv žalovaný nepravdivě tvrdí v napadeném rozhodnutí, že filozofie výpočtu daně nebyla změněna. Tím bylo žalobci odepřeno právo na spravedlivý proces, zejména došlo k porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Nebylo prokázáno, že zjištění správce daně (neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely) mělo takovou intenzitu, že by zpochybňovalo celou daňovou evidenci. Správce daně tak neměl důvod k přechodu na pomůcky.

4), 5) Žalobce vymezil dva důvody nesprávného způsobu výpočtu daně z příjmů, kdy správce daně nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, ze kterých vyplývají pro žalobce výhody, i když jím nebyly uplatněny. Doměřením prvního roku na pomůcky se nutně musí změnit počáteční stavy roku následujícího, což musí znamenat jinou výši pomůcek pro tento rok a jiný konečný stav tohoto roku. Proto jsou výpočty v tabulce 7 protokolu č.j. 27811/11/376930806266 ze dne 23.3.2011 nesprávné. Žalovaný porušil ust. § 98 odst. 2 zákona č. 280/2006 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád). Druhý důvod nesprávného způsobu výpočtu daně z příjmů pak žalobce shledal v použité metodě stanovení daně pomůckami, kterou označil za metodu logicky chybnou z důvodů podrobně popsaných v tomto žalobním bodě.

6) Žalovaný neprokázal, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Ve správním spise není uvedeno, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a z jakého důvodu není možno stanovit daň dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Žalovaný také nepřihlédl k žádným výhodám pro poplatníka, jak mu ukládá zákon.

7) Žalobce namítl nedostatečnou reprezentativnost vzorku srovnatelných subjektů, když správce daně vybral pro srovnání pouze dva subjekty. Výběr srovnatelného subjektu musí být racionální, a proto musí pocházet ze středu většího vzorku dat. Žalovaný sice tvrdí, že vycházel z porovnání více subjektů se stejným sortimentem a následně výběr zúžil na dva vybrané daňové subjekty, ale tato úvaha není nijak přezkoumatelná ani to, kolik subjektů

celkem správce daně srovnával, kolik jich bylo vyřazeno a proč. Podle žalobce taková správní úvaha nemůže obstát.

8) až 11) Vybrané subjekty, podle nichž byly stanoveny pomůcky, jsou nesrovnatelné, neboť obchodují s jiným sortimentem, u kterého se dosahuje jiná, vyšší marže, než je tomu u žalobce. Žalobce zdůraznil, že se specializuje na prodej raketového zboží, kdežto sportovní prodejny s univerzálním sortimentem mají jiné marže, než relativně specializovaný obchod žalobce. V úředním záznamu ze dne 11.9.2009 č.j. 61858/09/376930806266 je uvedeno, že srovnávané subjekty prodávají stejný sortiment zboží (sportovní zboží). V tom je ovšem rozdíl, protože žalobce prodává raketové zboží a má tedy zcela jiné marže. Nepřezkoumatelný je nejen výběr subjektů, ale i kritéria jejich srovnatelnosti, když na výši marže mají vliv i externí podmínky (podnikání ve vlastním domě či v nájmu, existence skladů zboží, výdaje na reklamu, platy zaměstnanců ad.). V tomto rozsahu není správní úvaha o výběru porovnávaných subjektů přezkoumatelná. Podle žalobce daňové subjekty A) a B) vybrané jako srovnatelné pro tvorbu pomůcek v roce 2009 a daňové subjekty A) a B) vybrané jako srovnatelné pro tvorbu pomůcek v roce 2011 jsou subjekty zcela odlišné. V tom žalobce spatřuje zásadní vadu řízení.

12) Žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, zejména: jaké důkazy má žalovaný o krácení tržeb, konkretizace důvodů opětovného použití pomůcek s popisem konkrétních příčin a následků, v druhém doměření byly zpochybněny marže žalobce a nahrazeny jinými, konkretizace parametrů srovnání a stejně tak odlišností mezi žalobcem a srovnatelnými subjekty, nadregionální charakter marže v případě e-shopů.

Žalovaný ve vyjádření uvedl rekapitulaci průběhu daňového řízení a dále sdělil, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním, neboť žalobce neprokázal zahrnutí veškerých příjmů do zdanitelných příjmů z důvodů, že evidence cen nebyla průkazná, nedošlo k přecenění zboží prodávaného za vyšší ceny na internetu, nedošlo k přecenění zboží prodávaného za nižší ceny z důvodu slevy či poskytnutí zdarma, nebyla vedena evidence poštovního a nedošlo k rozdělení příjmů z dobírek na příjmy za zboží a příjmy za poštovné, nebyla vedena evidence reklamací, nebyla vedena evidence zboží v komisním prodeji, byla zjištěna nepřiznaná číselná řada dokladů v roce 2007, bylo zjištěno placení reklamy a poštovního z jiného než podnikatelského účtu v roce 2005 a 2006, nebyly dodrženy žádné evidence dobírek, byla předložena pouze cca třetina dokladů k prodeji prostřednictvím e-shopu v roce 2007, nedošlo k vyčíslení rozdílu mezi stavem zásob evidenčním a fyzickým, ačkoliv k němu došlo. Se zjištěnými skutečnostmi byl žalobce správcem daně podrobně seznamován v průběhu celého daňového řízení i ve zprávě o daňové kontrole, v rámci odvolacího řízení byl správce daně žalovaným upozorněn na nesprávný postup při výpočtu daňové povinnosti a následně správce daně provedl nový výpočet pomůcky, s čímž byl žalobce seznámen dne 23.3.2011. Tento postup byl žalovaným shledán oprávněným. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1

zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že pracovníci správce daně provedli u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů za roky 2005, 2006 a 2007, kterou bylo zjištěno, že žalobce ve sledovaném období provozoval kamenný obchod a e-shop zaměřený na prodej sportovního zboží. Součástí předložených dokladů ke kontrole nebyly složenky typu „C“ (dobírkové platby za zboží prodávané prostřednictvím e-shopů) a k dotazu správce daně žalobce uvedl, že všechny přijaté platby za dobírky jsou součástí tržeb v hotovosti v příslušných obdobích. K vedení evidence tržeb ke stanovování cen, k provádění přeceňování zboží a k provádění fyzických inventur na konci roku žalobce uvedl (protokol ze dne 15.10.2008), že z časových důvodů se platby nestíhaly dávat průběžně do pokladny, takže je tam dával vždy za určité časové období, ceny měl žalobce všude stejné, jen v e-shopu jsou u některých druhů zboží jiné ceny, zachycené v evidenci prodejních cen a v případě vyšších cen za dobírky, než jsou ceny v kamenném obchodě, chce žalobce tímto způsobem motivovat zákazníky, aby nakupovali v kamenném obchodě. Výzvou ze dne 11.11.2008 byl žalobce správcem daně vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání k dani, především k prokázání zdanění příjmů za dobírky zboží, k prokázání cen zboží v kamenném obchodě i v internetovém obchodě a k prokázání konkrétních příjmů za dobírky i faktury v hotovosti v příslušné evidenci denních tržeb. K prokázání skutečností ohledně tržeb za dobírky navrhoval žalobce výslech svědků – svých zaměstnankyň. V průběhu dalšího řízení žalobce opakovaně uváděl, že všechny přijaté peníze za dobírky průběžně a bez výjimky vkládal do tržeb. Nepovažoval za nutné doklady archivovat. Vyslechnuté svědkyně Z. K. a Ž. A. uvedly, že znají pouze skutečnosti týkající se kamenného obchodu. Ačkoliv tvrdily, že žalobce zahrnoval veškeré příjmy za dobírky do denních tržeb, správce daně vyhodnotil, že o této skutečnosti nemohly mít přehled. Správce daně dospěl k závěru, že evidence pro daňové účely podle ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP), za roky 2005, 2006 a 2007 nelze považovat za úplné a průkazné, když žalobce neprokázal, že zahrnul do evidence veškeré zdanitelné příjmy. Dále správce daně uvedl, že evidence prodejních cen nebyla průkazná a v návaznosti na tuto skutečnost nebylo přeceněno zboží prodávané za jiné než evidenční ceny jako podklad pro evidenci zásob (kontrola korunou). Daňový subjekt neupravil základ daně o případné rozdíly mezi stavem zásob evidenčním a fyzickým a ze všech těchto důvodů dospěl k závěru, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 17.7.2009 a dne 14.9.2009 byl seznámen s úředním záznamem o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci správcem daně dodatečně vyměřena daň z příjmů za uvedená zdaňovací období za použití pomůcek. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. V rámci odvolacího řízení žalovaný přípisem ze dne 5.5.2010 vrátil spisy s odvoláním zpět správci daně s tím, že správce daně vyhověl částečně odvolání žalobce, když mu v rámci aplikace ust. § 46 odst. 3 ZDPH přihlídně ke všem zjištěným skutečnostem a přiměřeně zvýší výši stanovené daně. V tomto sdělení žalovaný dále uvedl, že správce daně oprávněně přešel při stanovení daně do režimu pomůcek, avšak způsob, jakým byly pomůcky použity, je nepřezkoumatelný a nepřiměřený, když nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence žalobce u příjmu bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu u příjmu z dobírek. Dále žalovaný konstatoval, že

z obsahu podkladů pro výběr pomůcek nelze zjistit, zda subjekt, s nímž bylo provedeno srovnání, je skutečně srovnatelným s odvolatelem, a proto nelze ani posoudit správnost závěru správce daně. Žalovaný poukázal na judikaturu vztahující se k srovnatelnosti zvolené pomůcky, a to rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9.9.2009 č.j. 22Ca 349/2008-80 a nálezy Ústavního soudu ze dne 28.3.2006 sp. zn. IV ÚS 359/05. Správce daně v dalším řízení prováděl nová zjištění u tzv. obdobných daňových subjektů, které provozují prodej sportovního zboží jak formou e-shopů tak v kamenném obchodě a na základě odpovědi dožádaných správců daně vybral dva srovnatelné subjekty, a to daňový subjekt A, který provozoval obdobnou činnost jako žalobce a daňový subjekt B k doplnění údajů o nákupu a prodeji zboží přes e-shop, protože tato činnost byla u daňového subjektu A realizována v menším objemu než u žalobce. Z údajů těchto dvou srovnatelných subjektů byla vypočtena průměrná obchodní přírážka, která byla následně porovnána s obchodní přírážkou žalobce, a pak na základě rozdílů obchodních přírážek byly vyčísleny chybějící příjmy za uskutečněná zdanitelná plnění u žalobce. S výpočtem daňové povinnosti podle pomůcek byl zástupce žalobce seznámen v protokolu ze dne 23.3.2011, písemně se k němu vyjádřil podáním ze dne 7.4.2011, v němž uvedl, že mu nejsou známy důvody, pro které správce daně považuje vybrané subjekty za srovnatelné, neboť v podkladech, s nimiž byl seznámen, není popsáno, v jakých konkrétních podmínkách subjekty podnikají (rozloha prodejny, struktura prodáváného sortimentu, v jakých poměrech bylo zboží prodáváno v maloobchodě, velkoobchodě, jaké množství bylo prodáno v e-shopu). Dále žalobce uvedl, že marže jsou na jednotlivých druzích zboží velmi odlišné a je proto důležité, zda vybrané subjekty mají stejnou strukturu prodeje jako žalobce. Rovněž není zřejmé, zda správce daně posoudil jako srovnatelné i další skutečnosti, jako jsou rodinné poměry, výše kapitálu, výše režijních nákladů, výše nákladů na platy zaměstnanců, nákladů na reklamu a dalších skutečností. Vyjádřil také nesouhlas s nově stanovenými maržemi, které považuje za nepřijatelné, když nevystihují realitu. Správce daně vydal k vyjádření žalobce sdělení ze dne 11.4.2011, v němž pod bodem III. uvedl, že správce daně vyhledával obdobné daňové subjekty jako podnikající fyzické osoby, které se zabývají prodejem sportovního zboží v kamenné prodejně i prostřednictvím e-shopů a velkoobchodech s tímto zbožím, s obdobným obrátem a čtvrtletní platbou DPH. Identifikace těchto subjektů a vyhodnocení jsou uvedeny v příslušném úředním záznamu. Dle protokolu o ústním jednání č.j. 27811/11/376930806266 sdělil správce daně zástupci žalobce, které subjekty vybral a z jakého důvodu.

Dne 12.4. a 13.4.2011 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozím platebním výměrům. Proti těmto rozhodnutím správce daně byla opět podána odvolání žalobce, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

První až třetí žalobní bod neshledal krajský soud důvodnými. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že mělo být správcem daně prokázáno krácení tržeb z dobírek. Žalobce tímto tvrzením v rozporu s platnou právní úpravou obrací důkazní břemeno, které spatřuje na straně správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 ZSDP je to však daňový subjekt, který prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce jako daňový subjekt byl povinen prokázat

všechny skutečnosti, které uváděl v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tržby za dobírky nepochybně představovaly součást údajů uvedených v daňovém přiznání a navíc byl k jejich prokázání žalobce v průběhu daňového řízení opakovaně vyzván. Naopak správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c/ ZSDP prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Správce daně v posuzované věci vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost daňové evidence žalobce zjištěním, že do ní nebyly zahrnuty evidence tržeb za dobírky. Sám žalobce v průběhu daňového řízení svou výpověď potvrdil, že evidenci dobírek nevedl, neboť to nepovažoval za důležité. Za této procesní situace bylo tedy naplněno ustanovení § 31 odst. 8 písm. c/ ZSDP. Povinnost správce daně prokázat krácení tržeb na platbách za dobírky nevyplývá z žádné jeho zákonné povinnosti. Pokud žalobce tvrdí, že v prvním odvolacím řízení žalovaný jednoznačně konstatoval, že žalobcova marže nebyla zpochybněna, má tím zřejmě na mysli vyjádření žalovaného ze dne 5.5.2010, jímž byla věc vrácena správci daně k dalšímu řízení, kdy žalovaný mimo jiné na straně dva v odstavci třetím tohoto sdělení uvedl: „*Nelze připustit kombinaci nezpochybněné marže z daňové evidence odvolatele (ve výši 20 – 30 %) u příjmů bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu (cirka 50 %) u příjmů z dobírek*“. Tuto větu však krajský soud chápe odlišně od žalobce a v jeho interpretaci spatřuje pochybení. Větu je třeba vnímat v kontextu předchozího sdělení, v němž žalovaný kritizuje způsob, jakým byly použity správcem daně zvolené pomůcky, resp. jak byl proveden výpočet daňové povinnosti žalobce a v návaznosti na to vyslovil shora citovanou větu, že nelze připustit způsob, který použil správce daně, který u jedné části příjmů nezpochybnil marži žalobce a u příjmů z dobírek použil marži srovnatelného daňového subjektu. Citovanou větou žalovaný demonstruje nesprávnost postupu správce daně a nelze ji chápat tak, že nezpochybňuje marži, kterou použil žalobce u svých příjmů. Důsledkem této výtky žalovaného ohledně výpočtu daně podle pomůcek pak bylo rozdílné stanovení marží v následném novém výpočtu daňové povinnosti. Se způsobem nového výpočtu byl žalobce prokazatelně seznámen (viz. protokol ze dne 23.3.2011). Nelze proto dospět k závěru, že tímto postupem bylo žalobci odepřeno právo na spravedlivý proces, včetně porušení zásady dvouinstančnosti řízení.

Krajský soud se neztotožňuje ani s žalobním tvrzením, v němž žalobce namítá, že neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely nemělo takovou intenzitu, že by zpochybnilo celou daňovou evidenci. Podle ust. § 7b ZDP se daňovou evidencí pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů, která obsahuje především údaje o příjmech a výdejích v členění potřebném pro zjištění základu daně a dále údaje o majetku a dlužích. Podle ust. § 5 odst. 1 téhož zákona je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdeje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Z uvedeného je zřejmé, že pro základ daně je nezbytná přesná a průkazná evidence všech příjmů poplatníka. Zpochybnění významu evidence tržeb z dobírek pro základ daně je proto podle názoru soudu nesprávná a účelová.

Nedůvodným shledal krajský soud také žalobní bod 6), v němž žalobce namítl, že ze správního spisu není zřejmé, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a z jakého důvodu

není možno stanovit daň dokazováním. Obsahem zprávy o daňové kontrole (str. 17, pasáž psaná kurzívou) má krajský soud za prokázané, že správce daně výslovně vytknul žalobci porušení ust. § 7b ZDP a v návaznosti na to vyslovil nemožnost stanovit daň dokazováním dle § 31 odst. 1 a 4 ZSDP. Správce daně dále zrekapituloval ta porušení daňové evidence, která shledal nejzávažnějšími a jež odůvodňovala přechod na pomůcky. Obdobně postupoval žalovaný na str. 5 a 6 napadených rozhodnutí. Krajský soud má za to, že tato vyjádření správních orgánů obou stupňů jsou zcela dostačující pro určení, jakou zákonnou povinnost žalobce porušil a proč nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tato shrnutí jsou rovněž zcela v souladu s průběhem celého daňového řízení, kdy žalobci bylo správcem daně opakovaně sdělováno, v čem je jeho daňová evidence podle názoru správce daně nedostatečná. Nemožnost prokázat výši tržeb za uskutečněné dobírky a přesnou cenovou evidenci v průběhu celého řízení uváděl i sám žalobce, když přiznal, že evidence nevedl buď vůbec, nebo nahodile. Z průběhu daňového řízení, zejména z výsledků projednané ZDK, pak bylo žalobci jednoznačně známo, z jakých důvodů nelze jeho daňovou povinnost určit dokazováním. V další části tohoto žalobního bodu žalobce uvedl, že žalovaný nepřihlédl k žádným výhodám pro žalobce jako poplatníka, ač mu to ukládá zákon. Takto formulovaná žalobní námitka je natolik nekonkrétní, že se její důvodností nemohl krajský soud zabývat pro absenci žalobního tvrzení, jaké výhody má žalobce na mysli. Soud není povinen, ale ani oprávněn vyhledávat možné nezákonnosti. Porušil by tak dispoziční zásadu, již je správní soudnictví ovládáno a také zásadu rovnosti účastníků řízení.

Ani žalobní bod 7) krajský soud důvodným neshledal. Žalobce v něm namítá nepřezkoumatelnost správní úvahy správce daně ohledně výběru srovnatelných subjektů, když mu nebylo sděleno nic bližšího k porovnání ostatních subjektů, resp. všech posuzovaných subjektů, z nichž pak byly vybrány toliko dva tzv. srovnatelné daňové subjekty. Podle ust. § 31 odst. 5 ZSDP nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Z uvedené citace vyplývá, že výběr pomůcek je zcela v kompetenci správce daně, který v tomto směru s daňovým subjektem nespolutracuje. Žalobce má právo být seznámen s pomůckami, které správce daně zvolil a tyto pomůcky musí být srovnatelné s daňovým subjektem. Z žádného ustanovení ZSDP ani jiného právního předpisu však nevyplývá, že by měl být daňový subjekt seznámen se způsobem výběru pomůcek rozsahem tohoto výběru či správní úvahou správce daně, která ho vedla ke konečnému výběru konkrétních pomůcek. Žalobce v požadavku formulovaném v tomto žalobním bodě jde proto nad rámec svých zákonných práv.

V žalobních bodech 8) – 11) žalobce obšírně namítl nesrovnatelnost daňových subjektů, které byly vybrány jako pomůcky. Nevhodnost výběru spatřuje především v tom, že obchodují s jiným sortimentem, u něhož se dosahuje vyšší marže než u žalobce, neboť tento jiný sortiment je běžné sportovní zboží, zatímco žalobce se specializuje na prodej raketového zboží (potřeby na tenis, badminton, squash a jiné podobné sporty), u nichž je však marže výrazně nižší. Další žalobní námitka pak směřuje proti nepřezkoumatelnosti kritérií srovnatelnosti, která správce daně při výběru porovnávaných subjektů použil.

Z obsahu správních spisů je zřejmé, že správce daně při prvním (následně žalovaným vyhodnoceném jako nesprávné stanovení pomůcek) vybral srovnatelné subjekty A) a B), které však v dalším řízení po vrácení věci žalovaným byly po dalším širším výběru nahrazeny jinými srovnatelnými daňovými subjekty A) a B). Krajský soud nesdílí názor žalobce, že tímto postupem bylo řízení zatíženo vadou. O výběru nových subjektů byl zástupce žalobce srozumitelným způsobem vyrozuměn v protokolu ze dne 23.3.2011 a ničeho proti tomu nenamítal. Z žaloby samotné pak není seznatelné, v čem vlastně spatřuje žalobce zásah do svých práv. Krajský soud je shodně s žalovaným toho názoru, že popsaný postup správce daně vedoucí k výběru jiných srovnatelných daňových subjektů A) a B), neměl negativní vliv na žalobcova procesní práva. Jiná je však otázka srovnatelnosti vybraných subjektů s žalobcem. Žalobce již ve vyjádření k protokolu ze dne 23.3.2011, jímž byl seznámen s novým výběrem pomůcek, tj. ve svém podání ze dne 7.4.2011 namítal nepřezkoumatelnost srovnatelnosti nově vybraných subjektů s tím, že nebyl seznámen s kritérii, která správce daně při jejich výběru posuzoval, což mu brání v posouzení správnosti postupu správce daně. Opětovně obdobné námitky vznesl v odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 13.4.2011, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání proti původním dodatečným platebním výměrům vyměření daně. Žalobce zde znovu namítl neznalost kritérií, podle nichž správce daně posuzoval zvolené srovnatelné subjekty s důrazem na sortiment zboží a z něj vyplývající výši marží, poměr prodeje v maloobchodě, velkoobchodě a e-shopu atd. Žalovaný na tyto zcela konkrétní námitky žalobce reagoval na poslední straně napadeného rozhodnutí, kde zopakoval pouze částečně ty informace, které poskytl správce daně žalobci k výběru srovnatelných subjektů v protokolu ze dne 23.3.2011, aniž by uvedl jakékoliv další vysvětlení či přiblížení tohoto výběru se závěrem, že právě z těchto důvodů správce daně realizoval kvalifikovaný a správný postup při stanovení pomůcky. Na základě takto formulované argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru o nepřezkoumatelnosti způsobu, jímž se žalovaný vypořádal s žalobcovou zcela konkrétní námitkou ohledně srovnatelnosti zvolených daňových subjektů. Ačkoliv se žalovaný sám v přípise ze dne 5.5.2010, jímž v rámci odvolacího řízení vrátil věc správci daně k dalšímu řízení, vyjádřil kriticky k otázce srovnatelnosti zvolených daňových subjektů, včetně odkazu na odpovídající soudní judikaturu, v dalším řízení od tohoto kritického postoje ustoupil, ačkoliv námitky vznesené žalobcem byly zcela konkrétní a jeho povinností bylo se s nimi vypořádat. V této souvislosti lze zmínit nálezy Ústavního soudu ze dne 28.3.2006 sp. zn. IV ÚS 359/05, z něhož mimo jiné vyplývá, že k tomu, aby námitky daňového subjektu mohly být relevantní a kvalifikované je nezbytné, aby byl obeznámen s postupem správce daně při použití pomůcek. Lze sice také uvést, že finanční orgány mají povinnost mlčenlivosti ohledně poměrů jiných daňových subjektů, ale na druhé straně je jejich povinností k realizaci práv daňového subjektu jej seznámit se svým postupem a úvahami při použití pomůcek (např. uvedením konkrétních oblastí činností, počtu zaměstnanců, dosažených příjmů a výdajů a dalších znaků jiného – srovnatelného – daňového subjektu). Je třeba uvést, že v posuzované věci správce daně seznámil žalobce s aplikací pomůcek v otázce jejich srovnatelnosti pouze dílčím způsobem tak, jak bylo shora uvedeno, nikoliv však způsobem vyčerpávajícím a reagujícím na konkrétní žalobcovy námitky (např. srovnatelnost z hlediska počtu zaměstnanců, prodávaného sortimentu zboží – zde zejména s ohledem na opakované tvrzení žalobce o markantním rozdílu v maržích u jednotlivých druhů sportovního zboží). Rovněž lze zmínit, že krajský soud již ve svém rozsudku ze dne 29.3.2012 sp. zn. 22Af 46/2010 uvedl, že volba pomůcek je sice v kompetenci správce daně, to však neznamená, že může jít o libovůli. Správce daně vždy

musí postupovat tak, aby byla z obsahu správního spisu seznatelná úvaha, proč jsou podle jeho názoru vybrané pomůcky adekvátní vůči posuzovanému daňovému subjektu a v případě, že těmito pomůckami jsou srovnatelné daňové subjekty, z jakých důvodů byly tyto subjekty vybrány a v čem je spatřována ona srovnatelnost s pozicí daňového subjektu, vůči němuž je daňové řízení vedeno. Jakkoliv odvolací orgán není oprávněn zasahovat do výběru pomůcek, je povinen při posuzování, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 ZSDP), posuzovat také přiměřenost použitých pomůcek, zvláště pak za situace, kdy daňový subjekt v podaném odvolání přiměřenost použitých pomůcek zpochybnil. Žalovaný se však v napadeném rozhodnutí s touto odvolací námitkou vypořádal způsobem zcela nedostatečným a odporujícím ust. § 50 odst. 3 věty první ZSDP, když neuvedl ke konkrétním námitkám žalobce žádná relevantní tvrzení podpořená důkazy, z nichž by byla zřejmá nezpochybnitelná přiměřenost výběru těchto pomůcek. Žalobní námitky týkající se přezkoumatelnosti volby srovnatelných daňových subjektů použitých jako pomůcky při stanovení daňové povinnosti žalobce, jakož i nedostatečnosti vypořádání této odvolací námitky žalovaným, proto shledal krajský soud důvodnými.

Na základě shora uvedených závěrů ohledně nepřezkoumatelnosti zvolených pomůcek z hlediska jejich srovnatelnosti se krajský soud již nezabýval dalšími žalobními námitkami, když to shledal nadbytečným.

Na základě shora uvedeného krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a/ s.ř.s.) a současně pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem mohli mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c/ s.ř.s.). Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudního poplatku ve výši 9.000,- Kč a dále v souvislosti se zastoupením daňovým poradcem, a to za dva úkony právní služby po 2.100,- Kč a 2x režijní paušál po 300,- Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a/ a d/ a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Náklady za zastoupení daňovým poradcem tak činí 4.800,- Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení pak činí 13.800,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 11. února 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu