



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 Šnejdrlové, 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 11.11.2011 č.j. 4948/11-1301-800439, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11.11.2011 č.j. 4948/11-1301-800439, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 7.800,- 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 11.11.2011 č.j. 4948/11-1301-800439, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 13.4.2011 č.j. 46891/11/376920806066, č.j. 46922/11/376920806066, č.j. 46930/11/376920806066, č.j. 46940/11/376920806066, č.j. 46968/11/376920806066, č.j. 47088/11/376920806066, č.j. 47089/11/376920806066, č.j. 47095/11/376920806066, č.j. 47102/11/376920806066 a č.j. 46832/11/376920806066, jimiž byly žalobci dodatečně doměřeny daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 až 4. čtvrtletí 2007.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Na rozdíl mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty (dále jen DPH) žalobce dovodil obtížnost použití stanovení základu daně a daně podle pomůcek v případě DPH s tím, že pomůcky v případě DPH je nutno užít správně a transparentně. Podle žalobce je u DPH nutno pregnantně stanovit, která zdanitelná plnění na vstupu nelze stanovit dokazováním a která uskutečněná plnění není možno stanovit dokazováním. Takové vymezení ve zprávách o daňové kontrole (dále jen ZDK) v posuzovaných případech zcela absentuje. Proto považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.
- 2) Přejít na pomůcky byl vystavěn pouze na tvrzení, že žalobce neprokázal příjmy za dobírky zboží vybírané na poště, aniž by bylo prokázáno krácení tržeb z těchto dobírek. Krácení tržeb je tak jen domněnka správce daně. Žalobce navrhl opětovné výpovědi svědků. 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 a porušena zásada dvojinstančnosti řízení.
- 3) Nebylo prokázáno, že zjištění správce daně (neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely) mělo takovou intenzitu, že by zpochybňovalo celou evidenci o DPH. V případě DPH je klíčová evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a nikoliv evidence tržeb, jak uvádí žalovaný. Jelikož evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění DPH odpovídá zákonným požadavkům, neměl žalovaný u DPH důvod k přechodu na pomůcky.
- 4), 5) Žalobce vymezil dva důvody nesprávného způsobu výpočtu DPH, kdy správce daně především 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 DPH pak žalobce shledal v použité metodě stanovení daně pomůckami, kterou označil za metodu logicky chybnou z důvodů podrobně popsanych 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 a 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, že v posuzované věci byly pomůcky stanoveny v souladu s ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve

znění platném do 31.12.2011 (dále jen ZSDP) na základě kontrolních zjištění. V rámci daňové kontroly nebyly zjištěny nedostatky u daně na vstupu, ale u daně na výstupu, kde nebylo možno stanovit daň dokazováním, a proto bylo nutno přistoupit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Údaje o zdanitelných plněních (daně na vstupu) byly použity tak, jak byly uvedeny v daňových přiznáních a správce daně provedl pouze změny u daně na výstupu. Žalovaný zdůraznil, že správce daně stanovuje daňovou povinnost jako celek za konkrétní zdaňovací období a nikoliv na základě jednotlivých zdanitelných plnění, což platí beze zbytku i pro DPH. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno, když jednoznačně a věrohodným způsobem neprokázal, že zahrnul do evidence pro daňové účely podle § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDP), všechna zdanitelná plnění. Tím vznikly pochybnosti o správnosti uplatněné DPH v souvislosti s vykázanými uskutečněnými zdanitelnými plněními. Podle § 21 ZDPH daňová povinnost tak nemohla být stanovena dokazováním a správce daně byl oprávněn stanovit ji podle pomůcek. Žalovaný se v souladu s ust. § 50 odst. 5 ZSDP zaměřil na dodržení zákonných podmínek pro dodatečné vyměření daně podle pomůcek a další zákonné podmínky pro jejich použití, včetně základních zásad daňového řízení. Žalovaný dospěl k závěru, že správce daně nepostupoval správně, a proto vrátil věc správci daně k dalšímu řízení. Nelze však souhlasit s žalobcem, že vrácením spisového materiálu správci daně byly vyvráceny důvody přechodu k pomůckám. V písemnosti žalovaného ze dne 5.5.2010 je uvedeno, že správce daně přešel k pomůckám oprávněně. Za zavádějící označil žalovaný tvrzení žalobce, že nebyl seznámen s důvody pro oprávněnost stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, když z obsahu správních spisů je zřejmé, že žalobce byl s pochybnostmi správce daně a s výsledky jeho zjištění v průběhu daňové kontroly prokazatelně seznamován a na tyto informace také reagoval a podával svá stanoviska. Žalovaný dále zdůraznil, že ve smyslu ust. § 50 odst. 5 ZSDP nebyl oprávněn přezkoumávat volbu a použití pomůcek stanovených správcem daně a nemohl zasahovat do správní úvahy správce daně vztahující se k této volbě, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy a pokud nepoužil zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (rozsudek NSS ze dne 23.4.2010 č.j. 2Afs 93/2009-183 a ze dne 11.3.2004 č.j. 1Afs 3/2003-68). Tím, že správce daně v souladu s ust. § 98 odst. 3 daňového řádu vycházel v daném případě při tvorbě pomůcky z porovnání více subjektů se stejným sortimentem podnikání a tento výběr následně zúžil na dva srovnatelné daňové subjekty, je jeho postup při stanovení pomůcky podle žalovaného kvalifikovaný a správný. Žalobce byl seznámen s postupem a správní úvahou při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, kdy bylo správcem daně přímo uvedeno, že na základě vrácení odvolání, včetně spisového materiálu ze strany odvolacího orgánu, byla provedena nová šetření za účelem zjištění průměrné obchodní příirážky u obdobných srovnatelných daňových subjektů a na základě výsledků u šesti vytipovaných subjektů pak byly vybrány dva srovnatelné subjekty, a to podnikající fyzické osoby, čtvrtletní plátcí

DPH, provozující činnost v obdobné lokalitě, jak ve velkoobchodě, tak i v e-shopu, s prodejem sportovního zboží. Polemika žalobce k výběru srovnatelných subjektů je podle žalovaného bezpředmětná a účelová. 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 DPH, 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, zachycené v evidenci prodejních cen s tím, že vyššími cenami za dobírky, než jsou ceny v kamenném obchodě, chce 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 prokázání konkrétních příjmů za dobírky i faktury v hotovosti v příslušné evidenci denních tržeb. K prokázání skutečností ohledně tržeb za dobírky navrhol 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 a z těchto byla vždy odvedena DPH v příslušném období. 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 § 100 ZDPH nelze považovat za úplné a průkazné, když žalobce neprokázal, že zahrnul do evidence veškerá zdanitelná plnění (§ 100 odst. 1 ZDPH), a proto nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednávána 17.7.2009 a dne 14.9.2009 byl seznámen s úředním záznamem o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Dne 7.10.2009 byly vydány dodatečné

platební výměry, jimiž byla žalobci správcem daně dodatečně vyměřena DPH 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 vyhoví částečně odvolání žalobce, když mu v rámci aplikace ust. § 46 odst. 3 ZDPH přihlédne ke všem zjištěným skutečnostem a přiměřeně sníží 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 příjmů bez dobírek a marže srovnatelného daňového subjektu u příjmů 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 ke 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, kteří provozují prodej sportovního zboží jak formou e-shopů tak v kamenném obchodě a na základě odpovědí 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 a 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 3. uvedl, že správce daně vyhledával obdobné daňové subjekty podnikající fyzické osoby, které se zabývají prodejem sportovního zboží v kamenné prodejně i prostřednictvím e-shopů a velkoobchodech, s obdobným obratem 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 13.4.2011 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozím platebním výměrům. Proti tomuto rozhodnutí správce daně bylo opět podáno odvolání žalobce, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

První žalobní bod, v němž žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť není pregnantně stanoveno, která zdanitelná plnění na vstupu a která uskutečněná zdanitelná plnění není možno stanovit dokazováním, krajský soud důvodným neshledal. Ztotožňuje se s názorem žalovaného, že ve smyslu ust. § 31 odst. 5 ZSDP, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu správce daně stanovuje daňovou povinnost jako celek za konkrétní zdaňovací období a nikoliv na základě jednotlivých zdanitelných plnění, což je dovoditelné mimo jiné z ust. § 4 odst. 1 písm. n/, l/ a m/ ZDPH.

Druhý žalobní bod krajský soud rovněž neshledal důvodným, neboť 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 v další části tohoto žalobního bodu 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, kde 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. 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 vnímat 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 dvojinstančnosti řízení.

Krajský soud neshledal důvodným ani žalobním bod 3), v němž žalobce namítá, že neprokázání zahrnutí příjmů z dobírek do evidence pro daňové účely nemělo takovou intenzitu, aby zpochybnilo celou evidenci o DPH, zvláště když v případě této daně je klíčová evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a nikoliv evidence tržeb, jak uvádí žalovaný. Podle ust. § 100 odst. 1 ZDPH je plátce daně povinen vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Podle ust. § 36 téhož zákona je základem daně vše, co plátce daně jako úplatu obdržel nebo má obdržet za uskutečněné zdanitelné plnění. Z uvedeného je zřejmé, že pro základ DPH je rozhodující nejen uskutečněné zdanitelné plnění, ale také obdržená úplata, případně úplata, která má být obdržena za toto uskutečněné zdanitelné plnění. Zpochybnění významu evidence tržeb pro základ DPH je proto podle názoru soudu nesprávné a účelové.

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 vytkl žalobci porušení ust. § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP) a ust. § 100 odst. 1 ZDPH a uvedl důvody, pro které nelze stanovit daňovou povinnost dokazováními. Rovněž žalovaný v napadeném rozhodnutí na straně 5 výslovně uvedl, že žalobce neprokázal zahrnutí veškerých tržeb z prodeje zboží do evidencí pro daňové účely podle ust. § 100 ZDPH, takže nebylo možno nijak ověřit výši uskutečněných zdanitelných plnění

a uplatněné daně na výstupu podle ust. § 21 ZDPH. Proto správní orgány dospěly k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 ZSDP, správce daně proto nebyl schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním, a proto byl v souladu s ust. § 31 odst. 5 ZSDP oprávněn přejít do režimu stanovení daně podle pomůcek. 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 přitom 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 žalobci 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 nespolupracuje. 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 rozhodnutím 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 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, mohl-li 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 3.000,- 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 7.800,- 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