



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci **žalobce S.J.**, místem podnikání..., zastoupeného Mgr. Petrem Šindelářem, advokátem, se sídlem Karlovy Vary, Moskevská 66, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o **žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.4.2012 č.j. 2781/12-1300-401637, č.j. 2783/12-1300-401637, č.j. 2784/12-1300-401637, č.j. 2785/12-1300-401637, č.j. 2786/12-1300-401637, č.j. 2787/12-1300-401637, č.j. 2788/12-1300-401637, č.j. 2789/12-1300-401637, č.j. 2790/12-1300-401637, č.j. 2791/12-1300-401637, č.j. 2792/12-1300-401637 a č.j. 2794/12-1300-401637,**

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále také „žalovaný“) ze dne 5.4.2012 č.j. 2781/12-1300-401637, č.j. 2783/12-1300-401637, č.j. 2784/12-1300-401637, č.j. 2785/12-1300-401637, č.j. 2786/12-1300-401637, č.j. 2787/12-1300-401637, č.j. 2788/12-1300-401637, č.j. 2789/12-1300-401637, č.j. 2790/12-1300-401637, č.j. 2791/12-1300-401637, č.j. 2792/12-1300-401637 a č.j. 2794/12-1300-401637,

kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 10.1.2011 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a tato rozhodnutí byla potvrzena.

Prvoinstančními rozhodnutími byla žalobci za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2008 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty a sděleno penále.

II. Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil pěti žalobními body.

V prvním žalobním bodu žalobce namítal, že daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž podle svého systematického zařazení v zákoně o správě daní a poplatků, resp. zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení. Účelem daňové kontroly je v souladu s ustanovením § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 85 odst. 1 daňového řádu, zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně (viz ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2004, čj. 5 Afs 16/2004-60, publikovaný pod č. 437/2005 Sb. NSS nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 31.8.2005, čj. 2 Afs 144/2004 - 110, publikovaném pod č. 735/2006 Sb. NSS). Po skončení daňové kontroly následuje vyměřovací řízení coby další procesní stádium daňového řízení. Žalobce konstatoval, že tuto skutečnost zmiňuje proto, že byt' daňové poradkyni Ing. N.P. udělil plnou moc dne 15.12.2009 pro jeho zastupování ve věci kontroly daně z přidané hodnoty za roky 2007 a 2008, své odvolání ze dne 23.2.2011 proti prvoinstančním rozhodnutím si však žalobce podával sám (nikoliv prostřednictvím své daňové poradkyně) a napadená rozhodnutí žalobci doručena ke dni sepisu této žaloby vůbec nebyla. Napadená rozhodnutí byla žalovaným doručena dne 8.5.2012 Ing. N.P., nikoliv však žalobci. Primárně proto žalobce napadá tuto vadu daňového řízení. Napadená rozhodnutí nebyla žalobci řádně doručena.

Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že je také sporná otázka, zda vůbec byla daňová kontrola řádně ukončena. K ukončení daňové kontroly dochází projednáním zprávy vyhotovené smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 88 odst. 1 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole byla projednána s daňovou poradkyní žalobce až dne 21.10.2011, přičemž již dne 10.1.2011 byla žalobci prvoinstančními rozhodnutími doměřena daň z přidané hodnoty a příslušné penále, a to na základě předmětné daňové kontroly. Ačkoliv zpráva o daňové kontrole ze dne 9.11.2010 byla žalobci prostřednictvím jeho daňové poradkyně doručena v listopadu 2010, rozhodně nelze považovat toto její doručení za doručení ve smyslu § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 88 odst. 5 daňového řádu, a tedy za ukončení daňové kontroly. Zpráva o daňové kontrole byla žalobci (jeho daňové poradkyni) zaslána prvoinstančním orgánem dobrovolně před tím, než byla daňová poradkyně žalobce vyzvána k projednání výsledků daňové kontroly. Důvodem k odeslání zprávy o daňové kontrole tak nebyla skutečnost, že by se kontrolovaný daňový subjekt odmítal seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbal (srov. ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 88

odst. 4 a 5 daňového řádu). Navíc dne 10.1.2011 se Ing. N.P. osobně dostavila prvoinstančnímu orgánu, avšak při této příležitosti nebylo ze strany správce daně přistoupeno k projednání výsledků daňové kontroly, resp. uvedené zprávy. Žalobce proto taktéž napadá i tuto vadu daňového řízení. Prvoinstanční rozhodnutí byla vydána před skončením daňové kontroly, tedy vyměřovací řízení, coby další procesní stádium daňového řízení, bylo zahájeno ještě před skončením daňové kontroly.

Ve třetím žalobním bodu žalobce namítal, že o provedené daňové kontrole je správce daně povinen vyhotovit zprávu, a to podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 88 odst. 1 daňového řádu. Podle Rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005 platí tato právní věta: *„Ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.“* Stanovení daňové povinnosti kontumačně - podle pomůcek - ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 daňového řádu, je způsob spíše výjimečný a s ohledem na omezenou možnost obrany daňového subjektu musí být při tomto postupu správce daně zvláště šetřeno procesních práv daňového subjektu. Ze zprávy prvoinstančního orgánu o daňové kontrole ze dne 9.11.2010 podle názoru žalobce jednoznačně nevyplývá, proč správce daně považuje množství důkazů za nedostatečné, a rozhodně ze zprávy nelze dovodit, že správce daně hodlá daňovou povinnost stanovit podle pomůcek. Poslední odstavec na straně 56 zprávy o daňové kontrole obsahuje pouze deklaraci, či lépe právní výklad ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a rozhodně z uvedeného textu nelze dovodit, že by správce daně hodlal tento výjimečný procesní institut uplatnit ve vztahu k žalobci a k provedené daňové kontrole. V úvodu žaloby žalobce současně namítl, že teprve po doručení prvoinstančních rozhodnutí byl žalobce prostřednictvím své daňové poradkyně informován o tom, že mu daňová povinnost byla vyměřena kontumačním způsobem podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V čtvrtém žalobním bodu žalobce namítal, že nesouhlasí s tím, že mu byla daňová povinnost stanovena kontumačně podle pomůcek. Argumentuje-li žalovaný v napadených rozhodnutích ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu, kterým jsou definovány dvě podmínky pro kontumační vyměření daně takto: 1) daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a 2) bez této součinnosti daňového subjektu nelze daň stanovit na základě dokazování, žalobce uvádí, že se jedná o argumentaci lichou a blíže žalovaným neodůvodněnou. Správce daně opomněl, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní. Žalobce řádně vedl své účetnictví a evidenci o DPH, zejména v souladu s ustanovením § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a žalobci nikdy nebyla správcem daně uložena jiná záznamní povinnost směřující k podrobnějšímu členění daňové evidence. Podmínky pro aplikaci ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu ve vztahu žalobce a provedené daňové kontroly splněny rozhodně nebyly, a to s ohledem na výše zmíněný princip proporcionality. Žalobce konstatoval, že v této souvislosti taktéž poukazuje na skutečnost, že správce daně nepřihlédl k třetí podmínce pro kontumační vyměření daně doplňující dvě shora uvedené

podmínky, jež je zakotvena v ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu, definované takto: daň lze prostřednictvím pomůcek stanovit spolehlivě.

V pátém žalobním bodu žalobce namítal, že rozhodl-li se správce daně stanovit žalobci daň kontumačně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu, a byly-li by dány podmínky pro aplikaci tohoto institutu, což žalobce důrazně popírá, měl mít správce daně na paměti tato pravidla: (A) „*K použití pomůcek je dále vhodné uvést (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005, www.nssoud.cz), že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady je ustanovení jeho § 46 odst. 3 daňového řádu). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2007, sp. zn. 2 Afs 29/2006, zdroj ASPI ID: JUD48460CZ), (B) „Stanovit daň podle pomůcek není možné v případech, kdy by správce daně vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu, aniž by ale současně čerpal informace i z jiných zdrojů, například z daňových spisů jiných subjektů: v takovém případě by totiž nemohla být splněna podmínka § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků - tedy že daňovou povinnost nebylo možné stanovit na základě výsledků dokazování“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2007, sp. zn. 8 Afs 106/2005, zdroj ASPI ID: JUD47530CZ). Žalobce konstatoval již ve svém odvolání ze dne 23.2.2011 proti prvoinstančním rozhodnutím brojil proti tomu, že daňová povinnost nebyla žalobci stanovena podle pomůcek, neboť v úředním záznamu Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 4.1.2011, se žádné pomůcky, na základě nichž by byla daň žalobci stanovena kontumačně, neuvádějí, vychází se pouze z důkazů, které si správce daně opatřil od žalobce v průběhu daňové kontroly. Jinými slovy, pokud byla žalobci stanovena daňová povinnost na základě podkladů, které i správce daně opatřil od žalobce v průběhu dokazování, nemohly být splněny podmínky pro kontumační stanovení daňové povinnosti (srov. zejména judikát citovaný výše pod písm. (B)). Na tomto svém stanovisku žalobce nemá důvod cokoli měnit a v uvedeném pochybení správce daně spatřuje žalobce další žalobní důvod.*

V závěru žaloby žalobce uvedl, že podle jeho názoru správní orgány tyto právní normy: a) ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 5 daňového řádu,

které upravuje zásadu zákonnosti, b) ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 1 daňového řádu, upravující zásadu volného hodnocení důkazů a zásadu oficiality, a) ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 odst. 3 daňového řádu, které upravuje zásadu přednosti skutkového stavu, d) ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 a 4 daňového řádu, které upravuje podmínky pro kontumační stanovení daňové povinnosti e) ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 2 daňového řádu, které zakotvuje povinnost správci daně při kontumačním stanovení daňové povinnosti přihlížet i k okolnostem z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny, f) ustanovení § 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a ustanovení čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky.

III.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že napadená rozhodnutí byla žalobci řádně doručena, když žalovaný vycházel z textu plné moci udělené daňové poradkyni Ing. N.P. dne 15.12.2009, která byla specifikována jako plná moc ve věci kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007 až 2008 a všech úkonů s touto kontrolou souvisejících. Lze přisvědčit žalobci, že daňová kontrola není samostatným řízením, nýbrž dílčím procesním postupem. Předmětná daňová kontrola však byla v daném případě prováděna v rámci řízení doměřovacího, jehož výsledkem bylo vydání dodatečných platebních výměrů. S ohledem na existenci nového procesního předpisu upravujícího správu daní je dále potřebné v souvislosti s plnou mocí udělenou a předloženou správci daně v době účinnosti zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31.12.2010 zmínit přechodné ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu, kde je mj. uvedeno, že v případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci. V daném případě však správce daně neshledal potřebu vyjasňovat rozsah plné moci, neboť zmocnitel zde zcela jasně svoji vůli vyjádřil. Dále je potřebné upozornit na ustanovení § 27 daňového řádu, z jehož třetího odstavce plyne, že plná moc je účinná i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna, tzn. i vůči odvolacímu orgánu, pakliže se odvolací řízení týká dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2008, to vše jsou totiž úkony s daňovou kontrolou související. Jelikož udělenou plnou moc zmocnitel nezměnil ani nezrušil, doručoval žalovaný napadená rozhodnutí pouze Ing. N.P. jakožto zástupci daňového subjektu. Ze skutečnosti, že zmocnitel podal odvolání proti dodatečným platebním výměrům sám, nemohl žalovaný dovozovat, že ruší svoji dříve udělenou plnou moc, ani nemohl pojmout pochybnosti o rozsahu plné moci, neboť ani zákon o správě daní a poplatků ani daňový řád nezakazoval a nezakazuje zmocniteli jednat se správcem daně přímo, i když je zastoupen zástupcem. Žalovaný tedy při doručování napadených rozhodnutí vycházel z ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu a doručoval svá rozhodnutí pouze tomuto zástupci, neboť z plné moci je zřejmé, že se vztahuje nejen na vlastní daňovou kontrolu, ale i veškeré úkony s touto kontrolou související; takovým úkonem je nepochybně i doručení rozhodnutí odvolacího orgánu.

Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že ke způsobu projednání daňové kontroly se vyjádřil v napadených rozhodnutích na str. 5 a 6. Žalovaný konstatoval, že předloženého spisového materiálu správce daně zjistil, že k projednání zprávy z daňové kontroly se zástupcem žalobce - daňovou poradkyní Ing. N.P., došlo nestandardním způsobem, a i když žalobce ve svých odvoláních tuto skutečnost nenamítal, byl žalovaný jakožto odvolací orgán povinen uložit prvoinstančnímu orgánu, aby odstranil vadu řízení spočívající v tom, že nedošlo k řádnému projednání daňové kontroly. Žalovaný tak postupoval zcela v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu, podle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Jak je zřejmé ze spisového materiálu i z napadených rozhodnutí, zpráva o daňové kontrole byla Ing. P. doručena dne 16.11.2010, aby se s ní v předstihu mohla seznámit. Jelikož se Ing. P. omluvila z osobního projednávání zprávy o daňové kontrole, které se mělo uskutečnit dne 3.12.2010, zaslala své vyjádření písemně (písemnost ze dne 3.12.2010 označená jako „*Vyjádření ke zprávě o kontrole DPH za období leden až prosinec 2008 č. j. 160178/10/128933403376*“), přičemž uvedla, že nesouhlasí se způsobem doměření daně podle pomůcek a výroky uvedenými ve zprávě a že se proti následným platebním výměrům odvolá. Dne 10.1.2011 jí byla předána kopie úředního záznamu ze dne 4.1.2011, v němž byl zachycen výpočet daňové povinnosti k DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2008 podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. Z uvedených skutečností plyne, že správce daně seznámil zástupce žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, resp. se zprávou o daňové kontrole, podle ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků (od 1.1.2011 se jedná o ustanovení § 88 daňového řádu), předložil mu ji k vyjádření a zástupce daňového subjektu se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil (na základě domluvy se správcem daně písemně), přičemž neuvedl nic, co by vedlo ke změně či doplnění kontrolního zjištění. Správce daně však již opomněl formálně ukončit daňovou kontrolu, tj. spolupodepsat se zástupcem daňového subjektu zprávu o daňové kontrole a o tomto úkonu sepsat protokol. Správce daně tak upřel žalobci některá práva, která mu byla zákonem o správě daní a poplatků (resp. daňovým řádem) přiznána při projednávání zprávy o daňové kontrole, a proto žalovaný dospěl k závěru, že je nezbytné, aby toto procesní pochybení bylo napraveno. Proto žalovaný uložil ve smyslu ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu prvoinstančnímu orgánu, aby zhojil vadu řízení a se zástupcem daňového subjektu řádně projednal zprávu o daňové kontrole, což správce daně učinil dne 21.10.2011, jak vyplývá z protokolu č.j. 252226/11/128933403376. V daném případě žalovaný považoval za prioritní to, že před vydáním dodatečných platebních výměrů byla žalobci poskytnuta práva na seznámení se s výsledky uvedenými ve zprávě o daňové kontrole a na možnost vyjádření se k nim. Tato práva jsou nejzásadnějšími procesními právy, která zákon přiznává daňovému subjektu při projednávání zprávy o daňové kontrole. O tom svědčí i fakt, že zástupce žalobce i sám žalobce se domnívali, že využitím těchto práv a následným vydáním dodatečných platebních výměrů byla daňová kontrola řádně ukončena. Vyplývá to jak z odvolání proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období leden až prosinec 2008, tak i z protokolu ze dne 21.10. 2011. Jelikož vyjádření zástupce žalobce ze dne 3.12.2010 a následně i ze dne 21.10.2011 ke zprávě o daňové kontrole neobsahovala nic, co by mohlo vyvrátit či zpochybnit výsledky daňové kontroly na DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2008, je žalovaný toho názoru, že procesní pochybení spočívající v absenci formálního ukončení daňové kontroly nemělo vliv na výrok (předčasně) vydaných

dodatečných platebních výměrů za kontrolovaná zdaňovací období, tzn. že výrok těchto rozhodnutí správce daně by byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo, případně kdyby tato rozhodnutí byla vydána později.

Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že zpráva o daňové kontrole shrnuje všechny důvody, jež vedly správce daně k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal všechny skutečnosti, které byl podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen uvádět v daňovém přiznání a k jejichž průkazu byl v rámci daňové kontroly správcem daně vyzván rozhodnutími ze dne 26.5.2009 a ze dne 1.12.2009. Předmětná zpráva v rámci shrnutí za každé zdaňovací období roku 2008, tzn. za kalendářní měsíce roku 2008, obsahuje skutečnosti podstatné pro stanovení daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období, a to včetně závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, dále rovněž upozornění na ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků s tím, že správce daně přihlédl při stanovení daně za použití pomůcek k výhodám svědčícím ve prospěch žalobce, tj. k technologickým ztrátám dle vyhlášky citované na straně 8 a 9 předmětné zprávy o daňové kontrole. Skutečnost, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2008 až prosinec 2008 bude žalobci stanovena za použití pomůcek, vyplývá rovněž z úředního záznamu ze dne 4.1.2011, který zástupce převzal při ústním jednání dne 10.1.2011, jak vyplývá z protokolu č.j. 1952/11/128933403376.

Ke čtvrtému a pátému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že odkazuje na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde na str. 7 a 8 uvedl důvody, pro které nelze účetnictví daňového subjektu považovat za správné, úplné a průkazné tak, jak to stanoví § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a rovněž, že není možné považovat za prokázané ani to, že evidence pro daňové účely o uskutečněných zdanitelných plněních byla vedena v souladu s ustanovením § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a že přiznání za jednotlivá zdaňovací období obsahují na výstupu veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. Žalovaný dále konstatoval, že k námitce žalobce, že mu daňová povinnost nebyla stanovena podle pomůcek, neboť v úředním záznamu sepsaném Finančním úřadem v Karlových Varech dne 4.1.2011 se žádné pomůcky, na základě nichž by byla daň žalobci stanovena kontumačně, neuvádějí, ale správce daně vychází pouze z důkazů, které získal od žalobce v průběhu daňové kontroly, z čehož žalobce vyvozuje, že nemohly být splněny podmínky pro kontumační stanovení daňové povinnosti, žalovaný uvádí, že s předmětnou námitkou se již vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí na str. 8 až 10, kdy při své argumentaci využil mj. judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 31.7.2007, č.j. 8 Afs 21/2007-60 a ze dne 24.8.2007, č.j. 8 Afs 8/2006-157). V této části rozhodnutí také poměrně obsírně odůvodnil spolehlivost stanovení daně prostřednictvím pomůcek, proto nesouhlasí s námitkou žalobce, že správce daně nepřihlédl ke třetí podmínce zakotvené v ustanovení § 98 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb.

IV.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, přičemž byl ve výzvě poučen o tom, že nevyjádří-li nesouhlas

s takovým projednáním věci, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud neshledal důvodným první žalobní bod.

Z pohledu soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je smyslem doručení správního rozhodnutí seznámit účastníka řízení s napadeným rozhodnutím tak, aby tento v případě nesouhlasu s napadeným rozhodnutím proti němu mohl brojit žalobou a po seznání jeho obsahu mohl řádně formulovat žalobní body.

Hypotetický důsledkem eventuálního neseznámení účastníka řízení s napadeným rozhodnutím je předčasnost žaloby zakotvená v ustanovení § 46 odst. 1 písm. b) s.ř.s., podle kterého soud usnesením odmítne žalobu, jestliže je podána předčasně.

Účelem institutu předčasnosti žaloby se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 25.10.2004, sp.zn. I ÚS 668/04. Ústavní soud uvedl, že „*účel institutu předčasnosti je založen na záměru omezit podávání návrhů, u nichž se stěžovatelé ještě nemohli dostatečně seznámit s výrokem rozhodnutí a jeho odůvodněním, přičemž obsah opravného prostředku (tj. též žaloby) by nemohl být dostatečně kvalifikovaný a soud by byl nadměrně zatěžován stanoveným postupem pro odstraňování vad*“.

Okolnosti předvídané Ústavním soudem v citované části jeho nálezu v případě žalobce nenastaly.

Žalobce sice namítal, že „*mu napadená rozhodnutí nebyla vůbec doručena, když byla doručena k rukám Ing. N.P. dne 8.5.2012, která však žalobce měla zastupovat pouze po část správního řízení, nikoli již v řízení odvolacím*“, avšak již neuvedl, jakým konkrétním způsobem mohl být zkrácen na svém právu být seznámen s obsahem napadených rozhodnutí, tak aby proti nim mohl brojit žalobou a po seznání jejich obsahu mohl řádně formulovat žalobní body. Žalobce netvrdil, že by se před podáním žaloby fakticky neseznámil s obsahem napadených rozhodnutí, resp. že byl tvrzeným pochybením zbaven možnosti řádně formulovat žalobní body.

Navíc obsah žaloby svědčí o opaku. V části II. žaloby žalobce označil všech dvanáct napadených rozhodnutí daty jejich vydání, čísla jednacími, současně všech dvanáct napadených rozhodnutí ve fotokopii připojil k žalobě a s obsahem napadených rozhodnutí pracoval při formulaci žalobních bodů. Například v části VII. žaloby uvedl, že „*argumentuje-li žalovaný ve svých rozhodnutích napadených touto správní žalobou ustanovením § 98 odst. 1 DŘ...*“. Nelze pominout ani tu skutečnost, že žaloba byla podána ještě před uplynutím dvouměsíční lhůty pro její podání, pokud by byla odvozována od doručení napadených rozhodnutí Ing. N.P., když byla podána již dne 3.7.2012.

Na základě těchto skutečností nelze dospět k jinému závěru, než že se žalobce seznámil s obsahem napadených rozhodnutí a měl dostatek času na řádné formulování žalobních bodů. Za této situace není možné přistoupit odmítnutí žaloby pro předčasnost a věcně se nezabývat ostatními žalobními body uplatněnými vůči napadeným rozhodnutím v žalobě. Obsah plné moci udělené žalobcem Ing. N.P. na tomto závěru nemůže nic změnit.

Soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod.

Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75 (dostupné na www.nssoud.cz a publikované pod č. 1865/2009 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), dospěl k závěru, že „rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňového řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu)“. Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje.

Závěry Nejvyššího správního soudu následně nalezly svůj odraz v ustanovení § 116 daňového řádu, podle kterého již není možné přistoupit ke zrušení prvoinstančního rozhodnutí a vrácení věci prvoinstančnímu orgánu k dalšímu řízení.

Eventuální procesní pochybení, jichž se v průběhu prvoinstančního řízení dopustil prvoinstanční orgán, je nutné a jediné možné odstranit v rámci odvolacího řízení, není-li postupováno podle § 113 odst. 1 daňového řádu. Zákonný podklad pro tento postup skýtá ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu, podle kterého v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

Podle § 16 odst. 8 věta první až čtvrtá zákona o správě daní a poplatků o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu zprávu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole

kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.

Nedojde-li v průběhu prvoinstančního řízení k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, je povinností odvolacího orgánu tuto vadu odstranit v rámci odvolacího řízení.

Žalovaný nijak nepopíral, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, a proto v rámci odvolacího řízení přistoupil k odstranění této procesní vady. K odstranění této procesní vady došlo dne 21.10.2011, jak vyplývá z protokolu prvoinstančního orgánu ze dne 21.10.2011. Tuto skutečnost ostatně nijak nerozpорије ani žalobce, když v žalobě sám uvedl, že *„zpráva o daňové kontrole byla projednána s daňovou poradkyní žalobce až dne 21.10.2011“*.

Vadu řádného neprojednání zprávy o daňové kontrole nepovažoval zákon o správě daní a poplatků, daňový řád ani s.ř.s. za jakousi absolutní vadu daňového řízení, kterou by již nebylo možné v odvolacím řízení odstranit. Došlo-li tudíž k odstranění této procesní vady v průběhu odvolacího řízení, nemůže mít původní procesní pochybení jakýkoli vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Soud neshledal důvodným ani třetí žalobní bod.

Prvoinstanční orgán ve vztahu ke každému ze dvanácti zdaňovacích období ve zprávě o daňové kontrole popsal skutková zjištění, která v průběhu daňového řízení učinil a jaké stanovisko správce daně na podkladě tohoto skutkového stavu zaujal, a to v členění *„uskutečněná zdanitelná plnění - výdej vína ze skladu“*, *„uskutečněná zdanitelná plnění - technologické ztráty“* a *„uskutečněná zdanitelná plnění – vlastní spotřeba“* pro zdaňovací období leden 2008, v členění *„uskutečněná zdanitelná plnění - technologické ztráty“* a *„uskutečněná zdanitelná plnění – vlastní spotřeba“* pro zdaňovací období únor, březen, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad, prosinec 2008, v členění *„uskutečněná zdanitelná plnění - výdej vína ze skladu“* pro zdaňovací období červen 2008.

Pokud jde o část *„uskutečněná zdanitelná plnění - výdej vína ze skladu“*, prvoinstanční orgán ve zprávě o daňové kontrole učinil shrnující závěr, že *„daňový subjekt neprokázal, že daňovou povinnost zaznamenal do daňového přiznání ve správné výši, neboť součet prodaných litrů vína dle prodejních dokladů v konečném důsledku sice je shodný se součtem litrů zaznamenaných v dodatečně předložené skladové evidenci, avšak vzhledem k tomu, že zboží nebylo naceněno, že bylo prodáváno nespecifikovanými středisky jak za ceny uvedené v nabídkovém listu, tak za ceny od nabídkového listu odlišné, že v některých případech bylo zboží prodáváno pod jiným označením než bylo vydáno ze skladu a za odlišné ceny, že daňový subjekt některé zboží prodával pod označením, které v nabídkovém listu a ve skladové*

evidenci zcela chybí, není možné stanovit daň dokazováním. Proto správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 5 zákona o SDaP stanoví daň za použití pomůcek“.

Pokud jde o části „uskutečněná zdanitelná plnění - technologické ztráty“, prvoinstanční orgán ve zprávě o daňové kontrole učinil shrnující závěry, že „daňový subjekt ve smyslu ust. 16 odst. 2 písmeno e) zákona o SDaP a ust. 31 odst. 9 téhož zákona neprokázal, že jím vykázané technologické ztráty skutečně vznikly, a tudíž je správce daně považuje za daňovým subjektem použité pro účely s jeho ekonomickou činností nesouvisející, což se dle ust. § 13 odst. 4 písmeno a) zákona o DPH považuje za dodání zboží“ a že „pro stanovení daňové povinnosti dokazováním je nezbytné z předložených důkazních prostředků zjistit a prokázat jak rozsah, tak i cenu uskutečněných zdanitelných plnění. Z předložených důkazních prostředků nebylo možné zjistit a prokázat cenu jednotlivých druhů vyskladněného zboží, tedy za daných podmínek nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona o SDaP“.

Pokud jde o části „uskutečněná zdanitelná plnění – vlastní spotřeba“ prvoinstanční orgán ve zprávě o daňové kontrole učinil shrnující závěry, že „inventarizace zásob zboží, při níž daňový subjekt zjišťuje počet měrných jednotek a cenu uskladněného zboží, mohla být důkazem prokazujícím cenu uskladněného zboží. Ke kontrole nebyl předložen ani žádný jiný důkazní prostředek, z jehož obsahu by bylo možné ceny jednotlivých druhů vyskladněného zboží – vína zjistit. Pro stanovení daňové povinnosti dokazováním je nezbytné z předložených důkazních prostředků zjistit a prokázat nejen rozsah, ale i cenu uskutečněných zdanitelných plnění, a proto právě absence těchto stěžejních údajů o ceně zboží a o způsobu prodeje znemožňuje správci daně stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. 31 odst. 1 a 4 zákona o SDaP. Správce daně stanoví daňovou povinnost v souladu s ust. 31 odst. 5 zákona o SDaP za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem“.

Odkazem na citované pasáže zprávy o daňové kontrole, přičemž je nezbytné podotknout, že závěry správce daně byly opřeny o zcela konkrétní skutková zjištění týkající se jednotlivých zdaňovacích období podrobně popsána ve zprávě o daňové kontrole, nelze shledat důvodným tvrzení žalobce o tom, že „ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně nevyplývá, proč správce daně považuje množství důkazů za nedostatečné, a rozhodně ze zprávy nelze dovodit, že správce daně hodlá daňovou povinnost stanovit podle pomůcek“. Prvoinstanční orgán velice podrobně uvedl, z jakých důvodů se žalobce nachází ve vztahu ke svým daňovým tvrzením v důkazní nouzi. Uvedl-li současně, že v případě žalobce „nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona o SDaP“ a že „stanoví daňovou povinnost v souladu s ust. 31 odst. 5 zákona o SDaP za použití pomůcek“, dal žalobci zcela srozumitelně najevo, že „hodlá daňovou povinnost stanovit podle pomůcek“. Jiný závěr na podkladě těchto pasáží objektivně učinit nelze.

S ohledem na to, že zpráva o daňové kontrole byla žalobci k rukám jeho zástupkyně zaslána před vydáním prvoinstančních rozhodnutí, což žalobce sám potvrdil v žalobě, když uvedl, že „zpráva o daňové kontrole ze dne 9.11.2010 byla žalobci prostřednictvím jeho daňové poradkyně doručena v listopadu 2010“, je nezbytné dospět k závěru, že se o

nadcházejícím stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek dozvěděl ještě před vydáním prvoinstančních rozhodnutí.

Soud neshledal důvodným ani čtvrtý žalobní bod.

Předně je nezbytné konstatovat, že žalobce žalobní bod formuloval ve velice obecné rovině. Žalobce nijak konkrétním způsobem nerozporoval konkrétní skutková zjištění a právní závěry učiněné prvoinstančním orgánem a zaznamenané ve zprávě o daňové kontrole, ani konkrétním způsobem nerozporoval správnost závěrů zaujatých žalovaným v odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobce pouze obecně namítal, že „podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní“ a že „řádne vedl své účetnictví a evidenci o DPH, zejména v souladu s ustanovením § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a žalobci nikdy nebyla správce daně uložena jiná záznamní povinnost směřující k podrobnějšímu členění daňové evidence“.

K námitkám žalobce je nezbytné připomenout, jaké závěry učinil žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že „z účetnictví předloženého při daňové kontrole vyplynulo, že daňový subjekt neprokázal, že podle ustanovení § 29 odst. 1 zákona o účetnictví byly zjištěny skutečné stavy zásob, a neprokázal ani, že bylo ověřováno, zda skutečný stav zásob zboží odpovídá stavu zásob zaučtovanému. K daňové kontrole byly postupně předloženy dvě rozdílné evidence zásob zboží, přičemž ani jedna z těchto evidencí nebyla oceněna v souladu s ustanovením § 24 výše uvedeného zákona. O pořízení a úbytku zásob účtuje daňový subjekt způsobem B. Při uplatňování způsobu B byl v roce 2008 povinen podle ustanovení § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, že bude schopen prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona. Ani jedna z daňovým subjektem předložených evidencí neobsahovala ocenění jednotlivých druhů zboží. Předložené evidence zásob obsahovaly pouze počet měrných jednotek bez jakéhokoliv ocenění, takže nebylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období ani ocenění těchto zásob. Daňový subjekt předložil dne 10.3.2009 evidenci o zásobách vína, prodejní paragony a prodejky za hotové. Podle skladových evidencí vydával daňový subjekt v některých případech ze skladu (podle jeho tvrzení za účelem prodeje) druhy vín, jejichž prodej ale prodejní doklady neprokazovaly, a v jiných případech bylo na prodejních dokladech uvedeno víno, které daňový subjekt ve skladové evidenci neevidoval, tzn. víno, které nebylo v majetku daňového subjektu. Rozdílné byly i údaje o množství vína vydaného ze skladu za účelem prodeje a o množství vína uvedeného na prodejních dokladech. Vzhledem k těmto rozporům zjištěným z předložených dokladů zaslal správce daně daňovému subjektu výzvu č.j. 131251/09/128933403376 ze dne 4.8.2009, ve které požadoval, aby rozdíly zjištěné správcem daně vysvětlil a svá vysvětlení prokázal důkazními prostředky. Na základě této výzvy byla předložena zcela nová evidence o zásobách vína a opětovně také prodejní doklady. Správce daně tedy znovu porovnal předložené skladové evidence s prodejními doklady a opět zjistil v některých případech rozpory mezi údaji uvedenými ve skladových evidencích o zboží, vydaném ze skladu za účelem

prodeje, a údaji uvedenými na prodejních dokladech. Daňový subjekt opět v některých případech vydával ze skladu (podle jeho tvrzení za účelem prodeje) druhy vína, které prodejní doklady neprokazovaly, a v jiných případech bylo na prodejních dokladech uvedeno víno, které daňový subjekt ani v dodatečně předložené skladové evidenci neevidoval, tzn. víno, které nebylo v majetku daňového subjektu. Úplnost, průkaznost a pravdivost předložené skladové evidence nebyla daňovým subjektem prokázána inventurou ani inventarizací podle §§ 29 a 30 zákona o účetnictví. Z předložených účetních záznamů není také patrné, že by daňový subjekt poskytoval vzorky vín k výstavním účelům, případně k degustaci či jako vzorky pro odběratele, jak v průběhu daňového řízení tvrdil. Daňový subjekt v rozporu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání a k jejichž průkazu byl vyzván rozhodnutími č.j. 94523/09/ 128933401631 ze dne 26.5.2009, č. j. 131251/09/128933403376 ze dne 4.8.2009 a č.j. 178043/09/128933401631 ze dne 1.12.2009. Zvýše uvedených důvodů nelze účetnictví daňového subjektu považovat za správné, úplné a průkazné tak, jak to stanoví § 8 odst. 1 zákona o účetnictví. Stejně tak není možné považovat za prokázané, že evidence pro daňové účely o uskutečněných zdanitelných plněních byla vedena v souladu s ustanovením § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a že za zdaňovací období leden 2008 obsahuje na výstupu veškerá uskutečněná zdanitelná plnění“.

Žalovaný následně v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že „Finanční ředitelství v Plzni jako odvolací orgán zkoumalo dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Daňový subjekt neprokázal, že podle ustanovení § 29 odst. 1 zákona o účetnictví byly zjištěny skutečné stavy zásob, a neprokázal ani, že bylo ověřováno, zda skutečný stav zásob zboží odpovídá stavu zásob zúčtovanému. K daňové kontrole byly předloženy dvě rozdílné evidence zásob zboží, přičemž ani jedna z těchto evidencí nebyla oceněna v souladu s ustanovením § 24 výše uvedeného zákona. Nebyly předloženy důkazní prostředky, které by prokazovaly, že skutečně docházelo k technologickým ztrátám v rozsahu tvrzeném daňovým subjektem a uvedeném ve skladové evidenci. Z předložených účetních záznamů není také patrné, že by daňový subjekt poskytoval vzorky vín k výstavním účelům, případně k degustaci či jako vzorky pro odběratele, jak v průběhu daňového řízení tvrdil. Daňový subjekt tak nesplnil povinnosti při dokazování, přestože k tomu byl vyzván rozhodnutími č. j. 94523/09/128933401631 ze dne 26.5.2009, č. j. 131251/09/ 128933403376 ze dne 4.8.2009 a č. j. 178043/09/128933401631 ze dne 1.12.2009. Za této situace správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť nebylo možné určit množství zboží, které bylo prodáno, a především nebyla zjistitelná cena, za kterou konkrétní zboží bylo prodáno, tzn., že správce daně nemohl stanovit základ daně pro výpočet daně z přidané hodnoty za uskutečněná plnění v konkrétním zdaňovacím období“.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle § 98 odst. 1 věta první daňového řádu, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze

daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Nevedl-li žalobce řádným způsobem skladovou evidenci, když „v některých případech vydával ze skladu (podle jeho tvrzení za účelem prodeje) druhy vína, které prodejní doklady neprokazovaly, a v jiných případech bylo na prodejních dokladech uvedeno víno, které daňový subjekt ani v dodatečně předložené skladové evidenci neevidoval, tzn. víno, které nebylo v majetku daňového subjektu“, dále „z předložených účetních záznamů nebylo patrné, že by daňový subjekt poskytoval vzorky vín k výstavním účelům, případně k degustaci či jako vzorky pro odběratele, jak v průběhu daňového řízení tvrdil“, a „nebyly předloženy důkazní prostředky, které by prokazovaly, že skutečně docházelo k technologickým ztrátám v rozsahu tvrzeném daňovým subjektem a uvedeném ve skladové evidenci“, nelze učinit jiný závěr, než že žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých povinností, konkrétně především povinnost prokázat svá tvrzení o množství a ceně skutečně prodaného zboží. Na základě správními orgány zjištěných skutečností zde tak nebyly důkazy, na základě kterých by bylo možné přesně určit výši daně, tj. prokázat, kolik, v jaké hodnotě a kdy žalobce učinil zdánitelných plnění. Stejně tak jako přesně určit, k jakým technologickým ztrátám v případě žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích docházelo, když nebylo prokázáno jaké zboží a v jakém množství a hodnotě skladem žalobce v jednotlivých dvanácti zdaňovacích obdobích procházelo. Daň tak nebylo možné stanovit dokazováním.

Učinil-li za této situace žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí závěr, že „za této situace správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť nebylo možné určit množství zboží, které bylo prodáno, a především nebyla zjištělná cena, za kterou konkrétní zboží bylo prodáno, tzn., že správce daně nemohl stanovit základ daně pro výpočet daně z přidané hodnoty za uskutečněná plnění v konkrétním zdaňovacím období“, nelze správnosti jeho závěru ničeho vytknout.

Neunesení důkazního břemene ze strany žalobce se nevztahovalo „pouze k některé položce spíše okrajové povahy“, jak obecně tvrdí žalobce. Není-li v důsledku nesplnění povinnosti žalobce možné přesně určit výši daně, tj. prokázat, kolik, v jaké hodnotě a kdy žalobce učinil zdánitelných plnění, a k jakým technologickým ztrátám v případě žalobce v jednotlivých zdaňovacích obdobích docházelo, když nebylo prokázáno jaké zboží a v jakém množství a hodnotě skladem žalobce v jednotlivých dvanácti zdaňovacích obdobích procházelo, jedná se o pochybení zcela zásadní, které přímo vylučuje možnost stanovení daně na základě dokazování. Výsledná daňová povinnost je ovlivněna množstvím uskutečněných zdánitelných plnění. Není-li možné prokázat, ke kolika zdánitelným plněním a v jaké hodnotě v konkrétním zdaňovacím období došlo, tj. jednotlivé členy této množiny nelze na základě konkrétních důkazů osvědčit, nelze výslednou daňovou povinnost určit dokazováním. Výsledná daňová povinnost v takovém případě může být pouze kvalifikovaně stanovena za použití pomůcek, jak vyplývalo z § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a vyplývá z § 98 odst. 1 daňového řádu.

Namítal-li žalobce v závěru pátého žalobního bodu naprosto obecně, že „správce daně nepřihlédl k třetí podmínce pro kontumační vyměření daně doplňující dvě shora uvedené podmínky, jež je zakotvena v ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu, definované takto: daň lze

prostřednictvím pomůcek stanovit spolehlivě“, je nezbytné konstatovat, že tato námitka je v rozporu s odůvodněním napadených rozhodnutí.

Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že „*odvolací orgán dále zkoumal, zda daň, tak jak ji stanovil správce daně, byla stanovena podle § 98 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb. dostatečně spolehlivě. Správce daně v rámci pomůcek vypočetl daňovou povinnost v jednotlivých zdaňovacích obdobích za použití průměrné prodejní ceny vína, případně průměrné ceny obdobného vína a v některých případech i ceny uvedené v důkazním prostředku „Nabídkový list“. S ohledem na již dříve uvedenou chybějící inventuru a inventarizaci k 1.1.2008 a k 31.12.2008 a především pro chybějící ocenění dvou předložených rozdílných evidencí zásob zboží nemohl správce daně objektivně stanovit daň dokazováním, ale mohl některé údaje z účetnictví daňového subjektu využít jako pomůcku pro stanovení daně. Takto zvolené pomůcky spolu s logickou úvahou správce daně při jejich použití pro výpočet daňové povinnosti v jednotlivých zdaňovacích obdobích zajistily dle názoru odvolacího orgánu i dostatečnou spolehlivost stanovení daně. Je rovněž nepochybné, že zvolený způsob je zákonný, neboť podle ustanovení § 98 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb. jsou pomůckami mimo jiné i důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny a také vlastní poznatky správce daně, získané při správě daní. Přestože účetnictví jako celek bylo neprůkazné, použil správce daně jako výchozí pro stanovení pomůcky daňovým subjektem zpřesněnou skladovou evidenci předloženou dne 8.9.2009, kterou správce daně posoudil jako nejvíce se blížící reálnému stavu, a to i přesto, že zjistil určité rozdíly mezi výdejem ze skladu a prodejními doklady*“. Žalovaný dále uvedl, že „*odvolací orgán shledal na základě výše uvedeného, že daň byla ve smyslu ustanovení § 98 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb. stanovena dostatečně spolehlivě. Jako neoprávněnou proto považuje Finanční ředitelství v Plzni námitku daňového subjektu, že správce daně postupoval v rozporu s tímto ustanovením, když z dříve popsaného je zřejmé, že z předložených důkazních prostředků sice nebylo možné stanovit daň z přidané hodnoty dokazováním, ale bylo ji možné stanovit podle pomůcek, které měl správce daně k dispozici (ceny vína z prodejních dokladů a Nabídkového listu), a proto nenastaly podmínky pro sjednání daně podle ustanovení § 98 odst. 4 zák. č. 280/2009 Sb.*“

Z provedené citace odůvodnění napadených rozhodnutí tak vyplývá, že „*správce daně přihlédl k třetí podmínce pro kontumační vyměření daně zakotvené v ustanovení § 98 odst. 4 daňového řádu*“. Žalobní námitky, kterými by žalobce zpochybňoval správnost tohoto závěru žalovaného, žalobce v žalobě neuvedl.

Soud neshledal důvodným ani pátý žalobní bod.

Je pravdou, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.5.2007, č.j. 8 Afs 106/2005-77 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že „*o aplikaci daňových pomůcek však nelze hovořit v případech, kdy by správce daně vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu, aniž by ale současně vycházel i z jiných zdrojů, například z daňových spisů jiných subjektů; v takovém případě by logicky nemohla být splněna podmínka § 31 odst. 5 d. ř., že totiž daňovou povinnost nebylo možné stanovit na základě výsledků dokazování*“.

Soud však z tohoto závěru při posouzení důvodnosti pátého žalobního bodu nevycházel, neboť má za to, že se jedná o ojedinělý názor, který není v souladu s právní úpravou a je i v rozporu s jinými rozhodnutími Nejvyššího správního soudu.

Podle § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků pomůckami mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že pomůckami mohou být i vlastní poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, přičemž zákon nestanoví, že by jimi mohly být teprve ve spojení s *„jinými zdroji, například daňovými spisy jiných subjektů“*.

Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Ani z citovaného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by při stanovení daně podle pomůcek nemohl správce daně vycházet *„výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu“*. Z vlastních poznatků získaných při správě daní může správce daně na základě ustanovení § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu vycházet, aniž by zákon stanovil, že se musí jednat o vlastní poznatky získané při správě daní u jiných subjektů.

V rozsudku ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„lze přisvědčit krajskému soudu i žalovanému v tom, že poznatek o neprokázání daného výdaje lze považovat za vlastní poznatek správce daně získaný v průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 6 daňového řádu, a tedy za pomůcku. Pokud nebylo možno uložit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky správcem daně v dokazovací fázi získané nejsou využitelné jako pomůcky, pokud mají z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. V daném případě to fakticky není poznatek o neprokázání jednoho výdaje, ale zřejmě poznatky o prokázaných výdajích ostatních (což ovšem stěžovatelka nenapadá). I za této situace se jedná o stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu“*.

V rozsudku ze dne 24.8.2007, č.j. 8 Afs 8/2006-157, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„i přesto pokládá Nejvyšší správní soud za podstatné, že jako pomůcky byly správcem daně v předmětné věci použity nikoli např. údaje týkající se srovnatelného subjektu či jiného zdaňovacího období stěžovatele, ale právě přímo poznatky týkající se zdaňování stěžovatele a zdaňovacích období, pro něž měla být daň stanovena. Takové pomůcky má Nejvyšší správní soud ve shodě s ust. § 31 odst. 6 daňového řádu a s uvedeným judikátem č. 675/2005 Sb. NSS v zásadě za přípustné, ovšem je přesvědčen o tom, že pro použití takových pomůcek je třeba*

klást na správce daně vyšší nároky, než je pouhé splnění obecných podmínek pro přechod na pomůcky“.

Ač Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.5.2007, č.j. 8 Afs 106/2005-77, zaujal jiný právní názor než v rozsudku ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004-56, nepředložil věc k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správnímu soudu. Ač Nejvyšší správní soud zaujal v rozsudku ze dne 28.5.2007, č.j. 8 Afs 106/2005-77, jiný právní názor než v rozsudku ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004-56, v rozsudku ze dne 24.8.2007, č.j. 8 Afs 8/2006-157, se znovu přihlásil k názoru zaujatému v rozsudku ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004-56. S ohledem na tuto skutečnost má soud za to, že Nejvyšší správní soud zastává názor vyslovený v rozsudcích ze dne 12.5.2005, č.j. 2 Afs 190/2004-56, a 24.8.2007, č.j. 8 Afs 8/2006-157.

Opřel-li tudíž žalobce pátý žalobní bod o tvrzení, že *„pokud byla žalobci stanovena daňová povinnost na základě podkladů, které si správce daně opatřil od žalobce v průběhu dokazování, nemohly být splněny podmínky pro kontumační stanovení daňové povinnosti“* nelze shledat tuto námitku důvodnou. Vychází-li správce daně *„výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu“*, neznamená tato skutečnost, že tyto *„vlastní poznatky“* je nutné považovat za důkazy a nikoli za pomůcky.

Nad rámec shora uvedeného je potřebné upozornit na to, že žalobce měl k dispozici úřední záznam prvoinstančního orgánu ze dne 4.1.2011, ve kterém prvoinstanční orgán podrobně za jednotlivá zdaňovací období popsal, z čeho vycházel při stanovení daňové povinnosti. Žalobci tudíž nic nebránilo v tom, aby konkrétními námitkami správnost výpočtu daňové povinnosti zpochybnil, tj. v čem konkrétně byl postup správních orgánů nesprávný. Žalobce však netvrdil žádné konkrétní skutečnosti, na základě kterých by bylo nutné považovat stanovení daně v doměřené výši za nesprávné. Vzhledem k tomu, že tak žalobce neučinil a svoji obranu opřel toliko o zpochybnění možnosti využít podklady, které si správce daně opatřil od žalobce v průběhu dokazování, nemohla být žaloba shledána důvodnou.

Žalobce neprokázal, že by jím namítaná pochybení správních orgánů ovlivnila zákonnost napadených rozhodnutí, a proto nelze konstatovat, že by se správní orgány dopustily porušení ustanovení zákonů zmíněných žalobcem v závěru žaloby.

V.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VI.

Náklady řízení

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 30. září 2013

Mgr. Alexandr Krysl,v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová