



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **S. Z.**, zast. Mgr. Martinem Razímem, advokátem v Hradci Králové, Pavla Hanuše 252, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 5. června 2012, čj. 2067/12-1300-604057, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí, jimiž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo

jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově o vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2007.

V žalobě uvedl, že předmětem dokazování byly skutečnosti, zda žalobcem přijatá zdanitelná plnění, konkrétně přijaté úhrady za ubytování klientů v penzionu od zahraničních klientů včetně záloh na ubytování odpovídají zdanitelným plněním uvedeným žalobcem v jeho daňových přiznáních za předmětné zdaňovací období. Zdůraznila, že daň lze stanovit podle pomůcek pouze za současného splnění dvou podmínek stanovených ust. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Byl přitom přesvědčen, že vždy řádně vyhověl veškerým výzvám správce daně a je tak nesporné, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování. Pokud správce daně na něm požadoval další blíže nespecifikované důkazy, je tento postup nesprávný a nezákonný. Správci daně žalobce předložil veškerá vyúčtování pobytů a stravy, přehled zúčtování záloh v eurech na jednotlivé klienty, veškeré existující smlouvy apod. Správce daně tak měl k dispozici konkrétní nálezy a nic tak neodůvodňovalo jeho postup stanovit daň na základě pomůcek.

Dále žalobce ozřejmil svůj účetní postup při přijímání plateb v cizí měně a záloh s přesvědčením, že nebyl v rozporu s žádným ustanovením daňových zákonů.

Konstatoval, že tvrzenou půjčku ve výši 30 000 eur poskytnutou J.-I.-J. řádně doložil potřebnými doklady. Správce daně si přitom mohl dle jeho názoru ověřit potřebné podklady prostřednictvím mezinárodní výměny informací. Žalobce připustil pochybení v zúčtování storno poplatků a zúčtování záloh na přelomu roku, uvedené chyby však dle jeho názoru neměly vliv na stanovení daně z přidané hodnoty.

Dále uvedl, že základem pro stanovení daně podle pomůcek byla skutečnost, že správce daně neuznal půjčku poskytnutou žalobci v celkové výši 30 000 eur. Žalobce se pozastavil nad názorem žalovaného, že nebyla zpochybňována existence půjčky, nýbrž skutečnost, že vložené finanční prostředky na účet byly prostředky pocházející z této půjčky. Upozornil, že peníze jsou věcí zastupitelnou, genericky určenou. Pokud správce daně posoudil prostředky na devizovém účtu žalobce jako prostředky za ubytování a konzumaci cizinců, měl pak k takto označeným příjmům stanovit i výdaje. Žalobce si přitom byl vědom, že do výpočtu daně dle pomůcek nemá možnost výrazněji zasáhnout. Může se však dožadovat respektování svých zákonných práv. Naznačeným postupem však byl žalobce poškozen, když správce daně provedl výpočet marže tak, že výdajem které nepochybně výdaji jsou (energie, odpisy, pojištění) z výpočtu vyloučil. Je tak logické, že průměrný zisk takto určený je vyšší, než jaký stanovil žalobce. Navíc správce daně nikdy žalobci nesdělil, jak ke svému výpočtu dospěl. Shrnu tak, že pokud správce daně považoval finanční prostředky vložené na účet za prostředky, které nejsou půjčkou, byl povinen určit k nim příslušné výdaje.

Žalovaný dle žalobce i nesprávně posoudil námitku týkající se procesního pochybení správce daně při hodnocení obsahu poučení ve vydaném platebním výměru.

V postupu žalovaného i správce daně spatřoval žalobce porušení ust. § 5, 6, 7 a 8 daňového řádu a Ústavy ČR a byl přesvědčen, že svoje zákonné povinnosti splnil a prokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět. Pokud žalovaný předložené důkazní prostředky zpochybnil, leželo důkazní břemeno na žalovaném a potažmo správci daně. Odkázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu – (rozsudek čj. 5 Afs 129/2006-142 a rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119). Upozornil rovněž, že při vymezení rozsahu prokazovaných skutečností je nutno brát v potaz, že ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Za rozhodnou tedy označil otázku, zda správce daně postavil své tvrzení o nesplnění zákonných povinností žalobcem zcela najisto a zda bylo lze dospět k nezvratnému závěru, že právě správce daně dostal své povinnosti dané mu ust. § 92 daňového řádu.

Dále žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí obsahuje pouze fragmenty úvah hodnotících proběhlé důkazní řízení a některé popsané skutečnosti spolu vzájemně nekorespondují. Nelze tak z něho zjistit, jaké důkazní prostředky měl žalovaný k dispozici, zda všechny nabízené důkazní prostředky byly provedeny, pokud ne tak z jakého důvodu a jaké je hodnocení všech provedených důkazních prostředků.

Žalobce byl dále přesvědčen, že základním důkazním prostředkem pro daňové řízení je účetnictví či daňová a účetní evidence a účetní doklady daňového subjektu. Tvrdil, že vedl daňovou evidenci správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem zaručujícím trvalost záznamů. Byl proto přesvědčen, že daň bylo možno stanovit dokazováním. Pokud by přesto soud dospěl k závěru, že přechod na pomůcky byl zákonný, je rozhodnutí žalovaného nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Není totiž řádně specifikováno, z jakých účetních dat bylo vycházeno aby bylo docíleno co nejvyšší míry přiblížení se realitě a byla tak zohledněn jak profil činnosti, tak i lokalita žalobce. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není přitom zcela zřetelné, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil a není jasné, na základě jakého šetření byly údaje získány. Žalobce přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 207/2005-55 a nález Ústavního soudu sp. zn. IV. Ús 359/05. Dle názoru žalobce nelze z napadeného rozhodnutí beze zbytku ověřit, zda uplatněná obchodní přírážka odpovídá shora uvedeným kritériím a zda správcem daně vyhledané subjekty jsou skutečně srovnatelné zejména v rozsahu a náplni činnosti žalobce, případně umístěním v lokalitě. Postup správce daně tak neodpovídá požadavkům ust. § 98 daňového řádu. Správce daně totiž řádně neuvedl, zda a ke kterým výhodám skutečně přihlédl.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmětem podnikání žalobce je hostinská činnost a poskytování ubytovacích služeb. Ve dnech 8. 10. 2009 až 14. 9. 2011 byla u něho provedena kontrola za jednotlivá čtvrtletní

zdaňovací období roku 2007. V daném období provozoval žalobce Penzion Věra v Horní Malé Úpě čp. 104. Kontrola DPH byla zaměřena především na ověření správnosti a úplnosti uskutečněných zdanitelných plnění, která uvedl v daňových přiznáních k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2007. V průběhu kontroly vznikly u správce daně pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů v evidenci pro daňové účely podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a v předložených dokladech za kontrolovaná zdaňovací období. K tomu správce daně především vedla jeho zjištění, že na bankovním účtu žalobce č. 1664509293/0800 jsou evidovány přijaté úhrady ze zahraničí za ubytování v pensionu Věra a vklady v eurech v hotovosti, které byly ještě v tentýž den převáděny na spořicí účet č. 1583907003/0800 v Kč a vybírány v hotovosti v Kč. Přitom v předložené evidenci (doklady o ubytování, příjmové pokladní doklady, faktury a evidence DPH) podle zjištění správce daně takovéto úhrady a zálohy, či vklady v hotovosti, evidovány nebyly a při zahájení kontroly žalobce sám jednoznačně uvedl, že cizí měnu za poskytované služby neinkasoval. Správce daně jej proto postupně dvěma výzvami vyzval k tomu, aby uvedené zjištěné skutečnosti objasnil a písemnými důkazními prostředky nebo jiným průkazným způsobem prokázal, že veškerá uskutečněná zdanitelná plnění byla vykázána v evidenci pro účely DPH a že řádným a doložitelným způsobem provedl vyúčtování přijatých záloh v eurech podle jednotlivých zahraničních klientů s ohledem na to, že podle zjištění správce daně nebyly přijaté zálohy v eurech na příjmových pokladních dokladech uváděny, ani nebylo zjištěno vyúčtování přijatých záloh od zahraničních klientů.

Žalobce dle názoru žalovaného nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal, že veškerá uskutečněná zdanitelná plnění byla ve správné výši vykázána v evidenci DPH a že splnil svoji povinnost přiznat a odvést z nich příslušnou DPH. K přijatým úhradám na bankovní účet v eurech nepředložil žádné průkazné důkazní prostředky, na jejichž základě by mohl správce daně určit, ke kterému konkrétnímu uskutečněnému zdanitelnému plnění se která úhrada vztahovala a že při jejich zúčtování byla splněna povinnost přiznat daň. Z předloženého soupisu „Ubytování a strava 2007“ nebylo možno ověřit návaznost přijatých úhrad od zahraničních hostů v eurech s přepočtenou částkou v Kč uvedenou v pokladních dokladech a evidenci DPH. V bankovních výpisech v eurech byly uvedeny údaje o délce pobytu, termínu pobytu a počtu osob, které se však liší od údajů v domovní knize a na stvrzenkách. Žalovaný konstatoval, že žalobce při dokazování neunesl své důkazní břemeno. Průkazným způsobem neprokázal, jaké ceny používal pro své klienty, že se tyto ceny odvíjely od předloženého ceníku a že pro českou i zahraniční klientelu používal stejné ceny. Dále neprokázal, že úhrady v eurech od zahraničních klientů, přepočtené denním kursem ČNB, jsou shodné s částkou uvedenou v Kč na pokladních dokladech a v evidenci DPH, vč. toho, že zálohy přijaté na bankovní účet v eurech byly zahrnuty v evidenci DPH v den uskutečnění zdanitelného plnění. Správce daně i žalovaný tak konstatovali, že nemají možnost určit, která konkrétní uskutečněná zdanitelná plnění nebyla uvedena v evidenci pro daňové účely, proto bylo možno stanovit daňovou povinnost pouze

přibližně, a to jen za celý rok 2007. Současně nemohli konkrétně určit, kdy k jednotlivým zdanitelným plněním došlo.

Dále žalovaný uvedl, že správce daně vycházel z ust. § 100 zákona o DPH a ust. § 39 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), resp. § 97 odst. 1 daňového řádu. Tvrzení žalobce o tom, že každou z přijatých záloh na bankovní účet eurech lze dohledat v knize ubytovaných podle jména zákazníka následně na příjmovém dokladu, označil za nepravdivé, protože na příjmových dokladech, vystavených za pobyt zahraničních klientů, není vyúčtování zálohy uvedeno. Ke způsobu vyúčtování zahraniční klientely a evidenci záloh od těchto klientů žalovaný uvedl, že bez předložení řádné evidence přijatých záloh nebo bez uvedení odečtených záloh na konečném vyúčtování pobytu klientů nelze žádným způsobem zjistit, zda přijaté zálohy byly skutečně vyúčtovány, kterým klientům a v jaké výši, přičemž správce daně z předložených dokladů nemohl zjistit výši skutečně přijaté částky v cizí měně, ani její přepočet na českou měnu. Tím, že žalobce nepředložil žádnou evidenci záloh, kterou údajně vedl jen do doby vyúčtování pobytu klientů, se jednoznačně dostal do důkazní nouze. Neprokázal tak, že veškerá uskutečněná zdanitelná plnění byla vykázána v evidenci pro účely DPH za kontrolovaná zdaňovací období, jak ukládá § 100 zákona o DPH, současně nesplnil povinnost přiznat ze všech uskutečněných zdanitelných plnění daň v souladu s ustanoveními § 2, § 21, § 100 a § 108 zákona o DPH.

Žalovaný uvedl, že žalobce svá tvrzení během daňové kontroly měnil, tvrzení neodpovídala skutečnému stavu, neměla žádnou návaznost na daňovou evidenci a připouštěla několik výkladů. Z evidence pro daňové účely nelze jejich pravdivost ověřit. Žalobce nevedl průkaznou evidenci plateb v hotovosti a přijatých záloh v cizí měně. Současně neprokázal původ ani zdanění finančních prostředků v cizí měně, ani původ a zdanění finančních prostředků vložených na bankovní účet vedený v eurech. Tím nesplnil svoje zákonné povinnosti a porušil ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu. V důsledku nesplnění těchto povinností správce daně nemohl stanovit daň dokazováním za všechna kontrolovaná zdaňovací období roku 2007 tak, aby nebyly žádné pochybnosti o správnosti stanovení základu daně a daně.

Dle žalovaného stanovil správce daně daň v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek, které měl k dispozici nebo které si obstaral, a to i bez součinnosti s žalobcem. Při vlastním stanovení daně pak postupoval v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu, když jako pomůcky využil údaje z žalobcem předložených evidencí, záznamů a listin, které při kontrole nebyly zpochybněny, z předložených dokladů včetně podaných vysvětlení, i z jeho vlastních poznatků získaných při kontrole, které měly z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu. Veškeré použité pomůcky přitom byly získány v souladu se zákonem a jejich podrobný výčet je uveden v úředním záznamu správce daně, který sloužil pro stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 98 daňového řádu a vztahuje se k předmětné zprávě o daňové kontrole.

Přestože žalobce v průběhu kontroly svá tvrzení neprokázal, správce daně v jeho prospěch přihlédl k podanému vysvětlení a uznal, že zahraniční klienti úhradu za pobyt a konzumaci zaplatili v cizí měně a že tyto jejich úhrady byly v evidenci pro daňové účely zaevidovány na základě vyúčtování v české měně. Podané vysvětlení, že finanční prostředky vložené na bankovní účet eurech pocházejí z půjčky od pana J.-I.-J. nezohlednil správce daně z toho důvodu, že žalobce dle smlouvy o půjčce údajně přijal finanční prostředky ve 3 splátkách, a to ve výši 10 tis. eur a 15 tis. eur již v r. 2006 a ve výši 5 tis. eur v r. 2007, přičemž žádným způsobem neprokázal kdy a zda vůbec byly finanční prostředky z tvrzené půjčky na bankovní účet vloženy. K jejich vkládání mělo docházet i ve zdaňovacích obdobích r. 2006 a navíc tyto vklady svojí výší ani časově přijatým finančním prostředkům dle rozpisu ve smlouvě o půjčce neodpovídají. Žalobce v této záležitosti v průběhu kontroly měnil svá vysvětlení, když správci daně nejdříve tvrdil, že na tento bankovní účet vkládal finanční prostředky patřící rodičům a teprve při jednání se správcem daně dne 8. 4. 2010 předložil smlouvu o půjčce, resp. o poskytnutí finančního úvěru pro podnikatelské účely, a následně tvrdil, že veškeré finanční prostředky, které byly na bankovní účet v eurech vloženy v hotovosti, mimo prostředků z podnikatelské činnosti dle předložených soupisů, pocházejí z této půjčky. I když dle textu smlouvy se mělo jednat o půjčku pro podnikatelské účely, přesto o ní nebylo nikde evidováno a v daňové evidenci byly finanční prostředky do podnikání zaevidovány jako vklady osobních prostředků. V průběhu daňové kontroly žalobce žádným způsobem neprokázal původ těchto tzv. soukromých rodinných prostředků v cizí měně a neodstranil pochybnosti správce daně v tomto směru.

K otázce nároků na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění za kontrolovaná zdaňovací období, žalovaný konstatoval, že byly podle pomůcek stanoveny v žalobcem uplatněné výši. Správce daně tak postupoval z důvodu, že v průběhu kontroly ověřoval evidované nákupy zboží a služeb, přičemž nevznikly pochybnosti o vykázaných přijatých zdanitelných plněních. Žalovaný přitom zdůraznil, že uplatnění odpočtu DPH z přijatého zdanitelného plnění je právo daňového subjektu, který je ale zároveň povinen oprávněnost odpočtu prokázat. Žalobce však při kontrole nepředložil žádné nové důkazy – daňové doklady k nějakým dalším přijatým zdanitelným plněním, které by souvisely s daní za zdanitelná plnění, která byla po kontrole doměřena. Za výhody, k nimž je povinen správce daně v daném případě přihlídnout, je možno považovat především takové položky, které vyplývají ze zákona a na jejichž uplatnění má daňový subjekt právní nárok. V žalobcově případě nebyly správcem daně ani žalovaným zjištěny takové okolnosti, z nichž by pro něho při stanovení daňové povinnosti vyplývaly další, či dříve neuplatněné výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, tj. takové výhody, na které by měl zákonný nárok. Žalovaný zdůraznil, že žádným způsobem nezpochybňuje součinnost žalobce a spolupráci se správcem daně při kontrole. Tuto vstřícnost však nelze zaměňovat se splněním jeho zákonné povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván.

Dále žalovaný uvedl, že námitku na nesprávnost poučení v předmětných dodatečných platebních výměrech nepovažuje za opodstatněnou.

Souběžně s kontrolou DPH byla u žalobce prováděna i kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Podané odvolání vztahující se k dani z příjmů fyzických osob bylo předmětem dalšího samostatného rozhodnutí odvolacího orgánu.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas a usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci krajský soud zjistil, a tyto skutečnosti ověřil i žalovaný v průběhu odvolacího řízení, že v kontrolovaném zdaňovacím období podnikal žalobce v oboru hostinská a ubytovací činnost, služby poskytoval tuzemské i zahraniční klientele. V průběhu kontroly správci daně sdělil, že přijímal pouze českou měnu, ke kontrole předložil vydané faktury a příjmové doklady dokládající pouze příjem české měny a bankovní výpisy běžného účtu vedeného v české měně, evidenci tržeb v cizí měně nepředložil. Správce daně šetřením zjistil, že žalobce měl u České spořitelny, a.s., kromě běžného účtu zřízen i běžný devizový účet. Kontrolou výpisů z devizového účtu správce daně ověřil bezhotovostní převody záloh na pobyt klientů ze zahraničí v celkové výši 4326,44 eur a hotovostní vklady 42 480,80 eur. Správce daně kontrolou zjistil, že finanční prostředky v cizí měně přijaté na devizový účet nebyly v daňové evidenci vůbec evidovány. Žalobce na obhajobu svého postupu uvedl, že si zřídil devizový účet, aby eliminoval ztráty způsobené směnou cizí měny na české koruny, protože zahraniční klientela často platí v eurech. Přijaté zálohy v cizí měně do příjmů zahrnul v okamžiku vyúčtování, na příjmovém pokladním dokladu je uvedena celková cena za pobyt včetně daně z přidané hodnoty, nikoliv přijatá částka v Kč. Správce daně sdělil žalobci svoje pochybnosti a vyzval jej k jejich odstranění. K tomu žalobce předložil soupis ubytovaných hostů a jejich úhrad v r. 2007, knihu ubytovaných a příjmové pokladní doklady. Dále uvedl, že devizový účet zřizoval nejprve pro soukromé účely, následně jej začal využívat k přijímání záloh na ubytování v cizí měně od zahraničních klientů a že na bankovním účtu eurech prováděl rovněž transakce, které s podnikáním nesouvisely, tzn. byly na něj průběžně vkládány osobní prostředky jeho rodiny. Správci daně tak vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů v evidenci žalobce pro daňové účely podle ust. § 100 zákona o DPH a to především o výši uskutečněných zdanitelných plnění.

Hodnocením takto nastoleného skutkového stavu dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Pokud jde o existenci zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, krajský soud dospěl k závěru, že v obecné rovině tyto podmínky dle ust. § 98 daňového řádu v předmětné věci dány byly. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí závažné pochybení žalobce při vedení evidence pro účely daně dle ust. § 100 zákona o DPH. Ta byla shledána nesprávnou, neúplnou a neprůkaznou. Žalobce tak

porušil dané ustanovení, dle něhož byl povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Plátce je povinen vést evidenci v takovém členění, aby sestavil daňové přiznání. Žalobce přitom v průběhu daňové kontroly uvedl, že přijímal pouze českou měnu, ke kontrole předložil vydané faktury a příjmové doklady dokládající pouze příjem české měny a bankovní výpisy běžného účtu vedeného v české měně a nepředložil tudíž žádnou evidenci tržeb v cizí měně. Správce daně vlastním šetřením zjistil, že žalobce měl vedle běžného podnikatelského účtu zřízen i běžný devizový účet, na němž byly zachyceny bezhotovostní převody záloh na pobyt klientů ze zahraničí a hotovostní vklady v celkové výši 1 301 010 Kč po přepočtu. K tomu žalobce vysvětlil, že si zřídil devizový účet, aby eliminoval ztráty způsobené směnou cizí měny na české koruny a přijaté zálohy v cizí měně zahrnul do příjmů v okamžiku vyúčtování, přičemž na příjmovém dokladu uvedl celkovou cenu za pobyt, nikoliv přijatou částku. V průběhu daňové kontroly pak žalobce předložil soupis dokladů obsahující jméno, číslo příjmového dokladu, celkovou částku v korunách, přepočítávaný kurz z eur na koruny, celkovou částku v eurech a zálohu v eurech, neprokázal tak původ a zdanění finančních prostředků v cizí měně, ani původ a zdanění finančních prostředků vložených na běžný devizový účet. Správce daně tak nemohl ověřit skutečnou výši finančních prostředků přijatých v eurech. Za této situace nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce porušil ust. § 100 zákona o DPH a ke kontrole nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokazovaly skutečný pohyb přijatých finančních prostředků v cizí měně. Žalobce sám připustil, že přijaté tržby v hotovosti v cizí měně vůbec neevidoval, zálohy přijaté v eurech nezapisoval do daňové evidence v okamžiku přijetí zálohy, a ani je pak neuváděl na vystavených dokladech.

Nelze rovněž přehlédnout, že žalobce svá tvrzení v průběhu daňové kontroly měnil, když nejprve uvedl, že inkasoval pouze českou měnu a následně připustil, že zahraniční klienti skládali zálohy na pobyt a prostřednictvím účtu tak směňoval i tržby v cizí měně přijaté v hotovosti. Žalobce rovněž připustil, že na běžný devizový účet vkládal i částky, které nepocházely z podnikání, přičemž i ohledně těchto údajů neuváděl shodná tvrzení, když původně uvedl, že se jednalo o soukromé finanční prostředky jeho rodiny a rodičů a následně konstatoval, že se jednalo o finanční prostředky z poskytnuté půjčky.

Krajský soud tak na základě uvedeného konstatuje, že v daném případě byly naplněny obě zákonné podmínky vyžadované ust. § 98 odst. 1 daňového řádu, tedy že žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost a v důsledku toho nebylo možno stanovit daň dokazováním. Žalobce neprokázal, že daň přiznal v plné výši v souladu s ust. § 21, § 100 a § 108 zákona o DPH, neboť neprokázal skutečnou výši přijatých devizových prostředků. Neprokázal tak původ a zdanění finančních prostředků přijatých na devizový účet používaný k podnikání. Lze tak souhlasit s názorem žalovaného, opírajícím se o závaznou judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 5. 9. 2008, čj. 7 Afs 71/2008-78), že v daném případě absentovaly reálné a konkrétně zachytitelné skutečnosti, jež by mohly sloužit jako podklad pro správné stanovení daňové povinnosti. Krajský soud se s ohledem na uvedené

nemohl přiklonit k žalobní námitce, dle níž mělo důkazní břemeno ležet na správci daně. Naopak. Důkazní prostředky předložené žalobcem správce daně zpochybnil a sdělil mu i důvody, proč považuje jeho daňovou evidenci za neprůkaznou. Tíha důkazního břemene tak v této fázi ležela na žalobci, ten se své povinnosti zákonně nezhostil.

Krajský soud považuje rovněž za zákonný postup správce daně, při němž jako pomůcku nepoužil údaje týkající se srovnatelného subjektu, ale přímo poznatky týkající se zdaňování žalobce a zdaňovacích období, pro něž měla být daň stanovena. Takové pomůcky lze ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 24. 8. 2007, sp. zn. 8 Afs 8/2006) „považovat v zásadě za přípustné, ovšem pro použití takových pomůcek je třeba klást na správce daně vyšší nároky, než je pouhé splnění obecných podmínek pro přechod na pomůcky.... Je tomu tak právě z toho důvodu, aby bylo zabráněno zneužívání institutu pomůcek, tedy aby správce daně možnost stanovit daň podle pomůcek ani v případech, kdy je obecně k takovému postupu plně oprávněn, nevyužíval k závěrům, které by při stanovení daně dokazováním neobstály, ačkoli by měly zásadní vliv na konečnou výši daně. Při ověřování zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je tedy třeba brát v úvahu i to, jaké pomůcky ke stanovení daně byly správcem daně skutečně použity. Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby mezi nesplněním povinností daňového subjektu a použitými pomůckami existovala určitá přímá souvislost, jinými slovy, aby správce daně prokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, které mají přímou návaznost na použité pomůcky.“

Při posuzování otázky oprávněnosti použití jednotlivých pomůcek ve smyslu závěrů Nejvyššího správního soudu shora vysloveného krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že výčet použitých pomůcek obsahuje úřední záznam ze dne 27. 10. 2011, čj. 134888/11/268930602514, nazvaný jako podklad pro stanovení daně pomůckou podle § 98 daňového řádu. Jednalo se o výpisy z běžného účtu, doklady předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly (údaje v evidenci DPH, daňové přiznání k DPH), domovní knihu cizinců a podaná vysvětlení žalobce zachycená v protokolech o ústním jednání za období od 8. 10. 2009 do 8. 4. 2010. Dále je z postupu správce daně zřejmé, že provedl vyhodnocení předložených podkladů v návaznosti na evidenci žalobce a v návaznosti na jednotlivá prohlášení žalobce a pro stanovení daně použil vlastní propočet, který z předložených soupisů vychází. Bylo rovněž zřejmé, že správce daně při stanovení základu daně přihlédl i k vysvětlení žalobce, že zahraniční klienti zaplatili za pobyt a konzumaci v cizí měně, tyto úhrady byly vyúčtovány v korunách. S tímto postupem se krajský soud ztotožnil a považuje jej za zákonný a napadené rozhodnutí za zákonné a přezkoumatelné.

K otázce hodnocení dalšího důkazního prostředku, a to smlouvy o úvěru ze dne 1. 2. 2007, krajský soud uvádí, že tento důkaz předložil žalobce až dne 8. 4. 2010, tedy několik měsíců po zahájení daňové kontroly, a navíc svoje vysvětlení ohledně vkladů v hotovosti na běžný devizový účet několikrát měnil. Jeho tvrzení tak

nejdou důvěryhodná. K danému úvěru neposkytl žalobce bližší informace a ani nezpochybnil názor žalovaného, že údaje uvedené na druhé straně smlouvy o úvěru představují údaje o jeho výplatě ve 3 splátkách. Žalobce tedy nerozporoval, že celková výše úvěru mu byla vyplacena ve dvou splátkách v roce 2006 a v poslední splátce ve výši 5 000 eur k datu 1. 2. 2007. Z výpisu z devizového účtu však vyplynulo, že v průběhu roku 2007, od 22. 1. 2007 do 20. 12. 2007 byly na tento účet vkládány v hotovosti jednotlivé finanční částky v rozmezí 700 – 4 535 eur v nepravidelných intervalech. Z žádných důkazů nelze dovodit ani věcnou ani časovou souvislost těchto částek s prostředky, jež měly být v celkové výši 30 000 eur poskytnuty žalobci v průběhu roku 2006 a 2007. Lze samozřejmě souhlasit s názorem žalobce, že peníze jsou považovány za věc genericky určenou. Tuto skutečnost žalovaný nezpochyboval. Pouze konstatoval, že žalobce nepodložil hodnověrnými důkazními prostředky skutečnost, že jeho vklady v hotovosti uskutečňované v průběhu zdaňovacího období na jeho devizový účet byly podloženy právě prostředky z poskytnutého úvěru. Vzhledem k tomu, že žalobce svoje důkazní břemeno neunesl, a poskytnutí úvěru ve splátkách neodpovídalo jednotlivým vkladům v hotovosti na běžný devizový účet ani z časového hlediska, nelze než přisvědčit názoru žalovaného, že žalobce svoje důkazní břemeno ohledně podložení finanční částky ve výši 40 000 eur úvěrem ze zahraničí neunesl.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k názoru, že postup žalovaného odpovídal požadavkům Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho rozsudku ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005, dle něhož „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností.“

V podané žalobě vznesl žalobce i námitku týkající se zohlednění výdajů při stanovení daně podle pomůcek. Tato námitka se vztahuje k daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů a k jako takové na ni krajský soud reagoval ve věci vedené pod sp. zn. 31 Af 86/2012 zabývající se otázkou zákonnosti stanovené daně z příjmů žalobci za zdaňovací období roku 2007.

Při stanovení daně podle pomůcek se žalovaný zabýval i otázkou výhod, jež by měly být při stanovení daně podle pomůcek zohledněny. K tomu lze pouze na okraj uvést, že k výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké zjištěny byly, a to na základě tvrzení daňového subjektu, nebo při zjištění v souvislosti s vedeným daňovým řízením. Není přitom povinností správce daně, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 28. 8. 2003, sp. zn. 2 Afs 2/2003 - okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, vlastní činností vyhledávat. I v této části považuje krajský soud napadené rozhodnutí za zákonné, když se žalovaný přiklonil k názoru, že správce daně ani on sám nezjistili takové okolnosti, z nichž by pro žalobce při stanovení daňové povinnosti vyplývaly další, či dříve neuplatněné výhody dle ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, na které by měl žalobce zákonný nárok.

Ani poslední žalobní námitku dotýkající se otázky zákonnosti rozhodnutí z důvodu nesprávného poučení v dodatečném platebním výměru neshledal krajský soud důvodnou. V dodatečném platebním výměru, jenž je předmětem odvolacího řízení a následně i soudního přezkumu, poučil správce daně žalobce o možnosti podat odvolání. Mimo jiné v poučení uvedl, že podané odvolání nemá odkladný účinek. Při posuzování této žalobní námitky vycházel krajský soud z ust. § 110 daňového řádu. Dané ustanovení řeší případy chybějícího, neúplného nebo nesprávného poučení a stanoví postup v případě nesprávného poučení především z pohledu běhu a zachování lhůt pro podání odvolání. Tento nedostatek však žalobcem namítán nebyl. Otázku chybně přiznaného odkladného účinku pak řeší odst. 3 zmiňované právní úpravy. V projednávané věci však žalobní námitka směřovala pouze proti stylizaci poučení, když dle názoru žalobce toto poučení nebylo úplné. Žalobce nenamítal, že by mu tento nedostatek v poučení měl způsobit procesní či hmotněprávní újmu. Takovou újmu neshledal ani krajský soud. Proto se ani dále nezabýval otázkou, zda dané poučení je či není správné, neboť ani eventuální stylizační nesprávnost poučení nemůže mít za následek nezákonnost daného rozhodnutí.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout. Má přitom zato, že jeho právní závěry jsou v souladu i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze správního spisu nevyplývá, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady řízení vznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 26. srpna 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu