



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 9. července 2012, čj. 4037/12-1100-608497, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá 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 příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 včetně penále.

-2-

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. Zdůraznil, 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. Žalobce předložil správci daně 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 daňové povinnosti.

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.

-3-

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 popsane 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 žalobce porušil ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle něhož byl povinen vést daňovou evidenci, která zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a rovněž tak údaje o majetku a závazcích. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví. Daňový subjekt, který v rámci své podnikatelské činnosti přijímá nebo vydává platby v hotovosti, je zároveň podle § 39 odst. 3 zákona o daních z příjmů (§ 97 odst. 1 daňového řádu) povinen vést průběžně evidenci plateb, pokud nezaznamenává údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem. Žalobce dle žalovaného neprokázal, a to ani na výzvu správce daně, výši skutečně přijatých devizových prostředků a jejich následné zachycení v daňové evidenci a v přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Tím, že nevedl průkaznou evidenci tržeb v hotovosti, nevedl evidenci přijatých plateb v eurech, se ocitl v důkazní nouzi a neprokázal původ a zdanění finančních prostředků přijatých na devizový účet, který používal při podnikatelské činnosti a jehož existenci zjistil správce daně až vlastním šetřením. Žalobce neprokázal, že v daňové evidenci evidoval a za kontrolované zdaňovací období r. 2007 přiznal dosažené příjmy z podnikatelské činnosti ve správné výši v souladu s ustanoveními § 5 odst. 1, § 7b odst. 1 a 4, § 23 odst. 1 a 2 písm. b) zákona o daních z příjmů. Tím nebylo možné při kontrole spolehlivě stanovit základ daně a daň dokazováním tak, aby nevznikly pochybnosti o správnosti stanovení daňové povinnosti ve smyslu právního názoru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku č.j. 7 Afs 71/2008-78 ze dne 5.9.2008. Při absenci průkazné evidence tržeb nejen v české, ale i v cizí měně, bez předložení smluv a dalších listin prokazujících skutečnou cenu a délku jednotlivých pobytů zahraničních klientů, a bez předložení průkazných dokladů o vyúčtování záloh přijatých na devizový účet, nebyl správce daně sto ověřit při kontrole skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, tzn. že nemohl osvědčit správnost a úplnost základu daně podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů vykázaného na podaném přiznání. Správce daně nezpochybnil příjmy přijaté od tuzemské klientely, protože ve vyúčtování pobytů tuzemských hostů nezjistil nesrovnalosti, nezpochybnil ani uplatněné výdaje, sporné zůstaly pouze tržby v cizí měně od zahraničních klientů. Žalovaný vyhodnotil i závažnost zjištění vůči celkové daňové povinnosti. Příjmy evidované a přiznané žalobcem činily celkem 1 526 911 Kč. Na devizový účet mimo daňovou evidenci vložil žalobce v průběhu zdaňovacího období r. 2007 v přepočtu 1 301 010 Kč. Tato částka, jejíž původ a způsob zdanění žalobce neprokázal, byla v poměru k jeho obratu zásadní, proto při nesplnění zákonných povinností žalobcem dospěl správce daně k závěru, že daňovou povinnost nebylo možno spolehlivě stanovit dokazováním, když byly beze zbytku naplněny obě zákonné podmínky podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný zdůraznil, že žalobce v průběhu kontroly vedené dokazováním svá tvrzení ohledně výše zdanitelných příjmů nedoložil průkazným způsobem, neboť se ocitl v důkazní nouzi, když, jak sám přiznal, tržby od zahraničních klientů přijaté v

hotovosti v cizí měně vkládal na devizový účet v bance, aniž předtím jejich převzetí řádně v souladu se zákonem zaevidoval. Dále uvedl, že finanční prostředky z devizového účtu převáděl na běžný korunový účet a z něho do pokladny pro potřeby podnikatelské činnosti. Správce daně však při kontrole zjistil, že tyto převody finančních prostředků z běžného účtu byly sice zachyceny v daňové evidenci, ale nikoliv jako zdanitelné příjmy, ale ve sloupci příjmů neovlivňujících základ daně jako průběžné položky nebo vlastní vklady podnikatele bez vlivu na zisk.

Dle žalovaného žalobce tvrdil, že veškeré přijaté devizové prostředky byly řádně zapsány v daňové evidenci na základě dokladů (stvrzenek) vystavených zahraničním klientům v Kč. Jako důkaz předložil pro účely daňové kontroly vytvořený soupis úhrad za konzumaci zahraničních klientů ve výši 5 455,91 eur, v přepočtu 149 262 Kč a dva odlišné soupisy dokladů za ubytování a stravu. První soupis dne 18. 2. 2010 v celkové výši 17 196,65 eur v přepočtu 459 321 Kč a druhý soupis dne 8. 4. 2010 v celkové výši 15 405,30 eur v přepočtu 407 621 Kč. Předložené soupisy se lišily co do množství započtených dokladů (stvrzenek), byly v nich i početní chyby. Žalobce do protokolu dne 8. 4. 2007 prohlásil, že v průběhu r. 2007 vložil na devizový účet celkem 42 480,40 eur, z toho tržby za ubytování a stravu 15 405,30 eur a za konzumaci 5 455,90 eur, celkem 20 861,20 eur, zbytek nepocházel z podnikání, ale ze soukromé půjčky. Dále správci daně sdělil, že tímto doložil původ finančních prostředků v cizí měně vložených v roce 2007 na devizový účet v bance a další písemnosti k uvedenému již nemá. Správce daně vyhodnotil předložené důkazní prostředky a mimo jiné zjistil, že do soupisů dokladů prokazujících původ finančních prostředků v cizí měně, vložených v roce 2007 na devizový účet, žalobce zahrnul i úhrady za pobyty zahraničních klientů ukončené až po 20. 12.2007, přičemž poslední vklad hotovosti na devizový účet se uskutečnil podle výpisu z účtu dne 20. 12.2007. Z časového hlediska proto nemohly příjmové doklady vystavené po tomto datu dokládat původ finančních prostředků vložených v hotovosti na devizový účet ve zdaňovacím období 2007. Žalovaný k tomu konstatoval, že předložené soupisy správce daně nemohl osvědčit jako spolehlivý důkaz v daňovém řízení, ale v návaznosti na další evidence, doklady a tvrzení žalobce je přiměřeně použil jako pomůcku podle § 98 odst. 3 daňového řádu.

K námitce žalobce, že základem pro stanovení daně pomůckami je skutečnost, že správce daně neuznal půjčku v celkové výši 30 tis. eur, přičemž vyjádření správce daně je nesrozumitelné, postrádající logiku, když správce daně požaduje neproveditelný důkaz určení věci, žalovaný konstatoval, že správce daně hodnotil předložený důkazní prostředek, tzn. smlouvu ze dne 1. 2. 2007, zákonným způsobem. Podle poznámek na předložené smlouvě přijal žalobce finanční prostředky ve 3 splátkách, a to ve výši 10 tis. eur a 15 tis. eur v r. 2006 a 5 tis. eur v r. 2007, přičemž žádným způsobem neprokázal, kdy a zda vůbec tyto prostředky vložil na devizový účet. Vklady hotovosti podle výpisů z devizového účtu neodpovídají ani svou výší ani časově předložené smlouvě. Podle textu smlouvy se mělo jednat o úvěr pro podnikatelské účely, přesto ho daňový subjekt neevidoval

jako závazek. Žalobce navíc v průběhu daňové kontroly ve věci vkladů hotovosti na devizový účet měnil svá vysvětlení. Nejprve tvrdil, že na devizový účet vkládal své soukromé finanční prostředky a prostředky svých rodičů. Jakmile správce daně seznámil žalobce s faktem, že získal vlastním šetřením výpisy z účtu, které jasně dokazují, že devizový účet sloužil pro účely jeho podnikatelské činnosti, reagoval žalobce na toto sdělení dne 8. 4. 2010 předložením soupisů stvrzenek zapsaných v daňové evidenci a zmíněné smlouvy o půjčce. Správce daně podle názoru žalovaného nepochybil, když předložené důkazní prostředky neosvědčil v daňovém řízení jako důkaz.

Žalovaný konstatoval, že žalobce vykázal v kontrolovaném zdaňovacím období dílčí základ daně z podnikatelské činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 120 905 Kč. Správce daně za použití pomůcek nově stanovil základ daně podle § 5 uvedené právní úpravy ve výši 759 338 Kč. Žalovaný po přezkoumání napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že správce daně v posuzovaném případě dodržel zásadu přiměřenosti a dostatečné spolehlivosti při stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem podle pomůcek. Žalobce požadoval, aby v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu bylo přihlédnuto k výhodám pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny, tj. aby ke zvýšeným příjmům byly definovány i výdaje. K tomu žalovaný uvedl, že výdaje za zdaňovací období r. 2007 stanovil správce daně podle pomůcek ve výši uplatněné žalobcem, neboť v průběhu kontroly nezjistil žádné další neevidované výdaje vynaložené na dosažení, zajištění udržení zdanitelného příjmu. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlédnout, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má daňový subjekt právní nárok, jedná se např. o uplatnění nezdaniitelné části základu daně. Za výhodu však není možno považovat uplatnění výdajů. Jak je již uvedeno výše, správce daně se při stanovení daně zabýval okolnostmi, z nichž by v souladu s ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu vyplynuly pro žalobce výhody. Správce daně nezjistil další či dříve neuplatněné výhody ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, to znamená takové výhody, na které má zákonný nárok. Nezdaniitelné části základu daně podle § 15 zákona o daních z příjmů v celkové výši 18.000 Kč (životní a penzijní pojištění) a sleva na poplatníka podle § 35ba uvedené právní úpravy ve výši 7 200 Kč, které byly žalobcem uplatněny v daňovém přiznání, správce daně akceptoval.

Žalovaný, jak dále uvedl, ověřil, že poučení v napadeném dodatečném platebním výměru obsahuje v souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu všechny náležitosti, když je v něm uvedena možnost podat odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení u správce daně, který rozhodnutí vydal. Závěr uvedený po poučení, že podané odvolání nemá odkladný účinek, vyplývá z ust. § 109 odst. 5 daňového řádu. V daňovém řízení má podání odvolání odkladný účinek pouze tehdy, jestliže tak výslovně stanoví daňový řád popř. zvláštní zákon. V případě doměření na základě daňové kontroly se váže náhradní splatnost daně na právní moc rozhodnutí. V předmětném dodatečném platebním výměru je v závěru výroku mimo jiné

-7-

uvedeno, že podle § 143 daňového řádu je daňový subjekt povinen uhradit doměřenou daň včetně penále v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto platebního výměru. Tím, že žalobce podal včas odvolání, došlo podle výše uvedeného k odložení vykonatelnosti příslušného platebního výměru. Nejedná se o klasický odkladný účinek podle § 109 odst. 5 daňového řádu, ale pouze o odklad vykonatelnosti rozhodnutí. Žalovaný tak zdůraznil, že námitku ve věci poučení uvedeného v dodatečném platebním výměru neshledal důvodnou.

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 4 326,44 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.

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 celou řadu závažných pochybení žalobce zejména při vedení daňové evidence, která byla shledána nesprávnou, neúplnou a neprůkaznou. Žalobce tak porušil ust. § 7b zákona o daních z příjmů, podle něhož byl povinen vést daňovou

evidenci, která zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a rovněž tak údaje o majetku a závazcích. Žalobce přitom v průběhu daňové kontroly uvedl, že přijímal pouze českou měnu. 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. Z uvedených skutkových okolností je tak zřejmé, že daný soupis nemohl dokládat skutečné tržby přijaté v eurech, jednalo se, jak konstatoval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, o pouhý přepočet příjmových pokladních dokladů vystavených v korunách. Za této situace nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce porušil ust. § 7b zákona o daních z příjmů, neboť neevidoval tržby správným a průkazným způsobem 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 uzavřel, 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. § 5 odst. 1 a § 23 odst. 1 a 2 písm. b/ zákona o daních z příjmů, 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

případně 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. 142490/11/268930601257, nazvaný jako podklad pro stanovení daně pomůckou podle § 98 daňového řádu. Jednalo se o výpisy z běžného účtu, údaje získané na základě mezinárodní výměny informací, doklady předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly (daňovou evidenci, domovní knihu cizinců, pokladní příjmové doklady) a podaná vysvětlení žalobce zachycená v protokolech o ústním jednání za období od 8. 10. 2009 do 30. 9. 2011. Dále je z postupu správce daně zřejmé, že provedl vyhodnocení předložených podkladů v návaznosti na daňovou evidenci žalobce a v návaznosti na jednotlivá prohlášení žalobce a pro stanovení daně použil vlastní propočet, který z předložených soupisů vychází. Je rovněž zřejmé, že zálohy přijaté na běžný devizový účet zahrnul do základu daně v plné výši, neboť tyto zálohy nebyly v roce 2007 vyúčtovány a nebyla z nich odvedena daň z přidané hodnoty. 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, takže správce daně

uznal za zdaněné částky v eurech, které ze soupisů předložených žalobcem vyplývaly. Správce daně však k tomu zdůraznil, že celková výše vložených finančních prostředků žalobcem vysvětlenou částku vysoce překročila. 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 nejsou důvěryhodná. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce nepostupoval v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmů, když údajný úvěr poskytnutý na podnikatelské účely neevidoval ve své daňové evidenci jako závazek. 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“. Tomuto požadavku odpovídal i postup správce daně při stanovení výdajů za předmětné zdaňovací období. Výdaje stanovil správce daně podle pomůcek ve výši uplatněné žalobcem, když v průběhu daňové kontroly nezjistil žádné další neevidované výdaje na dosažení, zajištění a

udržení zdanitelných příjmů, jež by mohly být při stanovení daňového základu zohledněny.

Při stanovení daně podle pomůcek se žalovaný zabýval i otázkou výhod, jež by měly být při stanovení daně podle pomůcek zohledněny. Jak vyplynulo z daňového řízení, a krajský soud se i k tomuto závěru přiklonil, správce daně nezjistil žádné další či dříve neuplatněné výhody, na které měl žalobce zákonný nárok. Při vyměření daně tedy vzal v úvahu položku nezdaniitelné části daně dle ust. § 15 zákona o daních příjmů a slevu na poplatníka dle ust. § 35ba této právní úpravy tak, jak si je žalobce uplatnil v daňovém přiznání. 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.

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.

Poučení:

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Hradci Králové dne 31. července 2013

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu