



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Jany Jedličkové a soudců JUDr. Zuzany Bystrické a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **M. S.**, zast. JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem v Havlíčkově Brodě, Horní 6, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

**t a k t o :**

- I. Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 17.12.2010, č.j. 17186/10-1102-702767, **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 :**

Rozhodnutím ze dne 17.12.2010, č.j. 17186/10-1102-702767, žalovaný pro neodůvodněnost zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě č.j. 50794/10/223911602920 ze dne 28.5.2010. Jednalo se o dodatečný platební výměr, kterým správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, za zdaňovací období roku 2006 ve výši 130.268,- Kč. Dále byl tímto dodatečným platebním výměrem žalobci stanoven nárok na daňový bonus podle ust. § 35c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, ve výši 0,- Kč a sděleno penále z dodatečně vyměřené daně podle ust. § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1990 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve výši 26.053,- Kč. V úvodu rozhodnutí žalovaný shrnul skutkový stav, konstatoval, že daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 byla u žalobce zahájena dne 29.9.2009. Žalobce podnikal společně s panem D. ve sdružení fyzických osob bez právní subjektivity MASOELHO. Vedením daňové evidence v rámci sdružení byl

pověřen pan D., na kterého byl dne 23.5.2007 vyhlášen konkurs, přičemž správce konkursní podstaty JUDr. F. H. odmítl vydat žalobci požadované doklady. V rámci jednání dne 29.9.2009 žalobce předložil výkaz příjmů a výdajů za období 1.1.2006 až 31.12.2006, závěrku 2006, přehled o majetku a závazcích a přehledy o úhradách zdravotního a sociálního pojištění za rok 2006. Protože nepředložil všechny doklady na základě kterých by mohl správce daně zkontrolovat údaje uvedené v daňovém přiznání, byla mu správcem daně předána výzva k dokazování dle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Správce daně požadoval předložit daňovou evidenci vedenou v souladu s § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“), včetně zápisů o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k 31.12.2005 a k 31.12.2006, dokladů prokazujících daňové příjmy a daňové výdaje, ostatní písemnosti vztahující se k předmětnému období, popř. jakékoliv důkazní prostředky sloužící k prokázání požadovaných skutečností. Dne 16.10.2009 žalobce doručil žalovanému některé doklady, konstatoval, že jsou to všechny, které má k dispozici. Uvedl, že 6.11.2006 byl ze sdružení MASOELHO neoprávněně vykázán, byl mu zakázán přístup do prostor firmy, byly mu odebrány věci, doklady, bylo mu zakázáno nahlížet do účetnictví a jakkoliv se podílet na chodu firmy. Žádal pana D. o kompletní doklady účetnictví, nedostal je však. Sdělil, že dle jeho informací má účetnictví v držení Policie ČR – odbor hospodářské kriminality v Chrudimi. Doklady, které žalobce předložil nedostačovaly k prověření údajů uvedených v daňovém přiznání, proto správce daně vyzval správce konkursní podstaty JUDr. F. H. a pana D. k poskytnutí dokladů a písemností souvisejících s podnikatelskou činností sdružení fyzických osob bez právní subjektivity MASOELHO. Pan D. na výzvu správce daně nereagoval, JUDr. H. sdělil, že konkurs je před skončením, bude navrhováno ukončení pro nedostatek majetku. Doklady, které správce daně od úpadce převzal, jsou archivovány a správce je nemá k dispozici. Dále správce konkursní podstaty sdělil, že při prověřování účetnictví úpadce zjistil, že jim uváděné pohledávky a závazky, stavy zásob a leasingové smlouvy i celá řada dalších údajů, jsou často nevěrohodné a neodpovídají prvotním dokladům, které mu byly úpadcem předány. Účetnictvím úpadce se zabývá i Policie ČR v rámci trestního řízení proti úpadci. Následně správce daně vyzval k součinnosti Policii ČR, nejprve v Chrudimi a posléze v Brně, a žádal o poskytnutí fotokopií dokladů a písemností souvisejících s podnikatelskou činností pana D. ve sdružení fyzických osob bez právní subjektivity MASOELHO za zdaňovací období roku 2006. Policie ČR, Krajské ředitelství Policie Jihomoravského kraje, žalovanému sdělila, že není oprávněna požadované informace sdělit či požadované listiny poskytnout. Správce daně dne 26.1.2010 se žalobcem sepsal protokol o ústním jednání, kde daňový subjekt uvedl, že jiné, než předložené doklady, nemá k dispozici. Správce daně tedy konstatoval, že daňový subjekt nesplnil své zákonné povinnosti uložené mu ustanovením § 31 odst. 9 ZSDP, tj. neprokázal skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání. Došlo tedy k situaci, kdy daňový subjekt nepředložil daňovou evidenci ani prvotní podklady prokazující výši příjmů a výdajů ani nedoložil jiné důkazní prostředky, tyto skutečnosti prokazující. Ani správci daně se nepodařilo zajistit potřebné důkazní prostředky. Daň tedy nebylo možno stanovit dokazováním. Proto správce daně v souladu s § 31 odst. 5 ZSDP stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek, které měl k dispozici. Po projednání a spolupodepsání zprávy o daňové kontrole správce daně vydal dne 28. 5. 2010 dodatečný platební výměr, proti němuž se daňový subjekt dne 23. 6. 2010 odvolal. V doplnění odvolání předložil písemnosti vztahující se k činnosti sdružení. Jednalo se o sestavu závazků, daňovou evidenci formou peněžního deníku a další písemnosti týkající se druhého účastníka sdružení, pana D. Vzhledem k předložení nových důkazů daňovým subjektem správce daně dále řízení doplnil. Protože Policie ČR neposkytla správci daně součinnost stran dokladů týkajících se sdružení MASOELHO, žalovaný požádal příslušný útvar Policie ČR o sdělení, zda Policie ČR má požadované doklady k dispozici. Dle sdělení

Policie ČR je ve spisovém materiálu založen znalecký posudek znalce z oboru ekonomika, který konstatoval, že daňová evidence MASOELHO byla neúplná a nesprávná. Správce konkursní podstaty pak správci daně sdělil, že účetní doklady od pana D. byly archivovány ve společnosti SEVERA – VSO s.r.o. a převzaté účetnictví nebylo úplné. Tato společnost pak správci daně sdělila, že archivována byla neúplná daňová evidence, neboť součástí písemností nebyla daňová evidence, skladová evidence, zápisy o zjištění skutečného stavu zboží, pohledávek a závazků, ani cenová evidence, či evidence tržeb. Dne 24.8.2010 správce daně s daňovým subjektem sepsal protokol o ústním jednání, ve kterém byl daňový subjekt seznámen s pomůckami, které správce daně využil při dodatečném vyměření daně. Daňový subjekt do protokolu o ústním jednání doplnil své odvolání s tím, že nesouhlasí s výběrem obdobného daňového subjektu, jehož údaje správce daně použil jako pomůcky. Správce daně jako obdobný subjekt vybral pana M. D., druhého člena sdružení fyzických osob bez právní subjektivity s názvem MASOELHO. Tento výběr správce daně odůvodnil tím, že se jednalo o podnikání ve shodném rozsahu činnosti, ve shodném druhu činnosti i stejné lokalitě. Správce daně dožádal osobu zpracující daňovou evidenci předmětného sdružení o poskytnutí všech písemností týkajících se M. D., resp. sdružení MASOELHO. Dne 29.3.2010 byl správci daně předložen výkaz příjmů a výdajů tohoto sdružení za období 1.1.2006 až 31.12.2006. Správce daně údaje zde uvedené využil jako pomůcky pro stanovení základu daně. Oprávněnost úvahy správce daně je podepřena i dopisem ze dne 16.3.2007, ve kterém advokát Mgr. M. J., jako zástupce žalobce, žádá pana D. o vyplacení poloviny zisku dosaženého činností sdružení za rok 2006, tj. žádá o vyplacení částky 1.249.626,- Kč. Z toho žalovaný dovodil, že daňový subjekt považoval vykázaný základ daně za sdružení za věrohodný, nezpochybňoval jej, a požadoval jej vyplatit. Své vysvětlení tohoto požadavku daňový subjekt nikterak neprokázal. Tvrdil, že se jednalo o způsob jak donutit pana D. k předložení dokladů. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí konstatoval, že výběr obdobného subjektu správcem daně vycházel z úvahy, že pomůcky musí mít racionální povahu a musí v maximální reálné dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Je zde patrná snaha správce daně zajistit podklady pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě známých informací o daňovém subjektu, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě. Výběr druhého účastníka jakožto obdobného subjektu se jeví žalovanému jako optimální a v maximální možné míře zohledňující podmínky podnikání předmětného daňového subjektu za situace, kdy kontrolovaný daňový subjekt není schopen předložit kompletní daňovou evidenci včetně prvotního dokladu. Dále žalovaný konstatoval, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním. Stanovení daně za použití pomůcek je pouze náhradní formou stanovení daňové povinnosti a je možno ji použít až poté, co daňový subjekt nedostal svým povinností. Žalovaný se nad rámec odvolacích námitek s ohledem na ust. § 50 odst. 5 ZSDP zabýval přezkumem, zda byly dodrženy všechny procesní předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 ZSDP. Zjistil, že ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly splněny tři podmínky, a to, že daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Pokud se týká poslední podmínky žalovaný konstatoval, že tato podmínka je stanovena v ust. § 31 odst. 7 ZSDP, norma sice neurčuje pojem „dostatečně spolehlivě“, ale s ohledem na kontext lze soudit, že se jedná o takovou výši daně, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných poměrech na trhu či v určité lokalitě, tzn. mělo by se jednat o takovou daň, která se bude co nejbližší blížit realitě. I tato podmínka tedy byla splněna.

Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce včas žalobu. Uvedl, že ve zdaňovacím období roku 2006 podnikal v rámci sdružení fyzických osob. Druhým účastníkem sdružení byl pan D. a jednalo se o družení podnikající pod obchodním názvem MASOELHO. Dle dohody se o veškeré záležitosti týkající se účetnictví, resp. daňové evidence, měl starat pan D. V rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 byl žalobce vyzván k předložení důkazů za účelem prokázání přiznané výše daně. Žalobce předložil všechny doklady, které měl k dispozici, více jich předložit nemohl, nebyl schopný je získat, neboť od 6.11.2006 mu byl zakázán přístup do prostoru sdružení. Navíc, jak zjistil následně správce daně, daňová evidence sdružení nebyla kompletní. Žalobci se doklady nepodařilo získat ani jiným způsobem, např. od dodavatelů nebo odběratelů. Správce daně konstatoval, že žalobce nepředložil daňovou evidenci ani jiné důkazní prostředky prokazující požadované skutečnosti, proto byla daňová povinnost žalobce stanovena na základě daňových pomůcek. Jako daňová pomůcka byly správcem daně použity informace o obdobném subjektu, a to o panu D. Dle žalobce byl tento výběr nesprávný, neboť jak bylo uvedeno i v napadeném rozhodnutí, podmínkou použití pomůcek je, aby daň mohla být jejich prostřednictvím zjištěna spolehlivě. Už z dokazování prováděného správcem daně vyplývá, že za této situace nemůže být příslušné zjištění spolehlivé. Správce daně postup odůvodňoval tím, že žalobce prostřednictvím svého bývalého zástupce požádal dopisem pana D., aby mu vyplatil polovinu zisku a konkrétně žádal o vyplacení částky 1.249.626,- Kč. Tento požadavek byl brán jako fakt, že žalobce takto vysoký zisk nezpochybňuje. Žalobce však v tomto dopise uvedl mnohem vyšší částku než mohla odpovídat skutečnosti. Důvodem bylo, že chtěl získat od pana D. informace z daňové evidence. Domníval se, že pokud po něm bude požadovat mnohem vyšší částku, donutí ho bránit se a jako důkaz neoprávněnosti nároku předloží daňovou evidenci a tím k ní žalobce získá přístup. Výše požadavku neměla žádný reálný základ, což žalobce správci daně sdělil. S touto skutečností, ač ji žalobce ve správním řízení sdělil, se žalovaný ve svém odůvodnění nevypořádal, a pouze usoudil, že žalobce tuto částku nezpochybňoval a svá tvrzení o pravém smyslu dopisu neprokázal. Částka měla být nižší, neboť do ní nejsou započteny některé výdaje. Sám správce daně v protokole o ústním jednání ze dne 24.8.2010 uvádí, že daňová evidence firmy D., kterou žalobce předložil, není úplná. Tento fakt byl zjištěn i ze sdělení orgánů činných v trestním řízení. Žalobce si uvědomuje, že jeho tvrzení, že pan D. v daňové evidenci nevedl některé údaje, a tedy si nesnížil svoji daňovou povinnost, může znít nevěrohodně. Dle žalobce to však bylo tím, že pan D. již věděl, že skončí v konkursu a bylo mu to jedno. Žalobce se domnívá, že zvolená pomůcka nenaplnovala požadavky na spolehlivost. Informace o daňovém subjektu, který se dostal do konkursu a proti kterému bylo vedeno trestní řízení zřejmě pro jeho hospodářskou činnost, nemůže splňovat podmínku, že kvalifikovaný odhad výše daně na základě informací o tomto subjektu se má blížit realitě. Žalobce chápe úvahu správce daně, že pokud spolu podnikají osoby ve sdružení a zisk si dělí na půl, měla by jejich daňová povinnost být stejná. V tomto případě však bylo jednoznačně zjištěno, že daňová evidence druhého člena sdružení je neprůkazná. Výběrem tohoto „obdobného“ subjektu nemohla být daňová povinnost zjištěna spolehlivě. Protože pro účely stanovení výše daňové povinnosti žalobce byl vybrán nevhodný obdobný subjekt, nebyla daňová povinnost určena správně a nesprávně bylo uloženo rovněž penále.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Obdobně jako v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav, konstatoval, z jakých důvodů došlo ke stanovení daňové povinnosti žalobci za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 ZSDP. Zdůraznil, že ke stanovení daňové povinnosti tímto způsobem musí být splněny tři podmínky, a to, že daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování, bez této součinnosti není možno stanovit daň dokazováním a daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena

spolehlivě. Žalovaný konstatoval, že žalobce v rámci odvolacího řízení předložil daňovou evidenci, jak i sám žalobce však uvedl, tato neobsahuje veškeré zápisy uskutečněných výdajů a příjmů. Žalobce tedy ani touto evidencí předloženou v odvolacím řízení neprokázal, že evidoval své příjmy a výdaje v členění potřebném pro stanovení základu daně, neboť bez doložení dokladů k provedeným zápisům evidenci správce daně nemohl posoudit jejich oprávněnost. Žalobce také neprokázal, že průkazným způsobem provedl porovnání skutečného stavu zásob a pohledávek se stavem vyplývajícím z údajů uvedených v daňové evidenci, čímž porušil § 7b odst. 4 ZDP. Nepředložil tedy správci daně evidenci majetku (zásob, pohledávek), která by umožnila správci daně zjistit, zda nakoupené zboží (výdaj) bylo skutečně prodáno (příjem, popř. pohledávky), zda zůstalo skladem (zásoby), nebo jakým způsobem bylo se zbožím naloženo (likvidace, škoda). Žalobce tedy neprokázal, že veškeré výdaje vynaložené na nákup zboží je možno považovat za výdaje dle ust. § 24 odst. 1 ZDP (výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů). Vzhledem k tomu je daňová evidence neprůkazná. Ani doložením dokladů v rámci odvolacího řízení tedy žalobce nesplnil svoje zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, aby byl správce daně schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný je přesvědčen rovněž o tom, že daň byla prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Byl použit obdobný (srovnatelný) daňový subjekt. Obdobný byl pokud se týká činnosti a lokality provozování činnosti. Dle žalovaného správce daně oprávněně jako obdobný subjekt vybral pana M. D., který byl spolu se žalobcem členem sdružení fyzických osob bez právní subjektivity s názvem MASOELHO, neboť se jednalo o podnikání ve shodném rozsahu činnosti a ve shodném druhu činnosti i stejné lokalitě. Osoba, která zpracovávala daňovou evidenci sdružení předložila správci daně výkaz příjmů a výdajů tohoto sdružení za období od 1.1.2006 do 31.12.2006. Správce daně údaje zde uvedené využil jako pomůcky pro stanovení základu daně. Dále žalovaný konstatoval, že oprávněnost úvahy správce daně ve výběru obdobného subjektu byla podepřena dopisem ze 16.3.2007, ve kterém advokát Mgr. M. J., jako zástupce žalobce, žádá pana D. o vyplacení poloviny zisku dosaženého činností sdružení za rok 2006, tj. žádá o vyplacení částky 1.249.626,- Kč. K tomu žalovaný konstatoval, že pokud žalobce následně tuto částku označil za nadnesenou, použitou ve snaze donutit pana D. k předložení dokladů, toto své tvrzení neprokázal.

Před tím, než se Krajský soud v Brně začal zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl přitom k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a § 70 s. ř. s.).

V souladu s § 75 odst. 1 a odst. 2 s. ř. s. přezkoumal Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Při přezkumu vyšel jednak ze shodných tvrzení účastníků, jednak z listin, které jsou obsahem správního spisu, který soudu předložil žalovaný. Žalobce ve věci nenavrhoval žádné nové dokazování. Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu ustanovení § 51 s. ř. s.

Žalobce v žalobě poukazoval na to, že podnikal společně s panem D. pod obchodním názvem MASOELHO, přičemž dle dohody se o veškeré náležitosti týkající se účetnictví a daňové evidence měl starat pan D. Poukázal nato, že vynaložil veškeré možné úsilí, aby od svého společníka účetní doklady získal a připomněl, že neúspěšný byl ve své snaze rovněž správce daně. Dále žalovanému vytýkal, že nesprávně vyhodnotil jako důkaz svědčící o

skutečné výši dosaženého zisku to, že žalobce po panu D. požadoval vyplacení částky 1.249.626,- Kč jako poloviny zisku jejich sdružení za rok 2006 a namítal, že daň nemohla být prostřednictvím zvolených pomůcek stanovena spolehlivě, neměl další námítky. Další postup žalovaného ani skutková zjištění nezpochyboval.

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

Pokud žalobce uváděl, že dle jeho dohody s panem D., se kterým podnikal ve sdružení fyzických osob pod názvem MASOELHO se o účetnictví měl starat pan D., přičemž žalobci se nepodařilo od něho potřebné doklady získat, jedná se o skutečnost irelevantní. Žalobce je samostatným daňovým subjektem, odpovědným za splnění zákonných povinností, přičemž se jedná o povinnost objektivní. Žalobce se tedy své povinnosti nemůže zprostit.

Soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003-68I, publikovaný ve sb. NSS pod č. 327/2004. Podle tohoto rozsudku „*Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezabývá daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.*“

Dále soud při přezkumu vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 29/2006-108 z 8. 3. 2007, podle kterého „... *ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním, 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, 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.*“

Jak vyplývá z podané žaloby a rovněž i z námitek uplatněných žalobcem v odvolání, žalobce se bránil tím, že účetnictví měl na starosti pan D., vysvětloval, že přes vynaloženou snahu se mu nepodařilo od něho dostat žádné doklady. Jinak ale nezpochyboval, že správci daně potřebné doklady nepředložil. Vzhledem k výše uvedenému konstatování, že odpovědnost žalobce je v tomto případě objektivní je zřejmé, že byla naplněna podmínka, že žalobce při dokazování nesplnil své povinnosti. Proti tomu, že za daného stavu správce daně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, žalobce nevznesl žádné námítky ani ve správním řízení, ani v žalobě. Došlo tedy rovněž k naplnění druhé podmínky.

Žalobce v odvolání doručeném správci daně dne 23. 6. 2010 uváděl, v čem bylo jeho podnikání odlišné od podnikání subjektu, dle kterého byla určena daňová povinnost.

Žalobce tedy neprotestoval proti tomu, že správce daně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Se zvolenými pomůckami však vyslovil nesouhlas s tím, že jejich prostřednictvím nemohla být daň stanovena spolehlivě. Již v odvolání vyslovil nesouhlas s výběrem obdobného daňového subjektu, tedy pana D., jehož údaje správce daně použil jako pomůcky. Po podání odvolání došlo k doplnění některých dokladů, ani ty však nepostačovaly ke stanovení daňové povinnosti dle §31 odst. 1 – 4 ZSDP. Žalobce v odvolacím řízení ani po doplnění dokladů proti této skutečnosti nic nenamítal, při ústním jednání dne 24. 8. 2010 doplnil odvolání s tím, že nesouhlasí s výběrem obdobného daňového subjektu, jehož údaje správce daně použil jako pomůcky. V tomto smyslu žalobce vznesl i žalobní námitky, tvrdil, že daňová evidence druhého člena sdružení je neprůkazná a výběrem tohoto „obdobného“ subjektu nemohla být daňová povinnost zjištěna spolehlivě. Vzhledem k tomu tedy nebyla daňová povinnost určena správně a nesprávně bylo uloženo rovněž penále.

Jak soud zjistil z napadeného rozhodnutí, žalovaný konstatoval, že výběr druhého účastníka sdružení jako obdobný subjekt, jehož údaje uvedené v daňovém přiznání správce daně použil jako pomůcku pro dodatečné stanovení daňové povinnosti žalobce se jeví jako optimální vzhledem k situaci, že žalobce není schopen předložit kompletní daňovou evidenci včetně prvotních dokladů. Správce daně jako obdobný subjekt vybral pana D., druhého člena sdružení fyzických osob bez právní subjektivity MASOELHO s tím, že se jednalo o podnikání ve stejném rozsahu činnosti, druh činnosti i lokalitě. Správci daně byl předložen výkaz příjmů a výdajů uvedeného sdružení. Žalovaný rovněž konstatoval, že oprávněnost úvahy správce daně o výběru obdobného subjektu je podepřena i dopisem ze dne 16. 3. 2007, kterým zástupce žalobce žádal, aby pan D. vyplatil žalobci polovinu zisku za rok 2006 ve výši 1 249 626,- Kč. K vysvětlení žalobce, že tímto způsobem chtěl donutit společníka k vydání účetních dokladů, žalovaný nepřihlédl s tím, že toto své tvrzení neprokázal. Žalovaný uvedl, že je nutno si uvědomit, že stanovení daně za použití pomůcek je náhradní formou stanovení daňové povinnosti, použitelné pouze v případě, že daňový subjekt nedostal svým povinnostem. Objektivně nelze považovat, aby daň stanovená pomocí pomůcek byla přesná stejně, jako daň stanovená dokazováním. Žalovaný rovněž konstatoval, že dle jeho názoru vyla daň prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, tedy v takové výši, která představuje kvalifikovaný odhad vzhledem k informacím o daňovém subjektu, jiných osobách, poměrech na určitém trhu v určité lokalitě.

Soud souhlasí se žalovaným, že úvaha správce daně, pokud jako obdobný subjekt vybral pana D., byla správná. Jak soud zjistil ze správního spisu, žalobce a M. D. uzavřeli smlouvu o sdružení osob podnikajících pod společným jménem bez založení právnické osoby s účinností od 1. 1. 2006, přičemž se dohodli mimo jiné, že majetek získaný při výkonu společné činnosti se stává spoluvlastnictvím každého z nich z ideální jedné poloviny. Dělení na ideální poloviny se týká dle jejich dohody rovněž nákladů, výnosů i zisku uváděných v daňovém řízení. Soud konstatuje, že i přes nesporná zjištění, že pan D. nevedl účetnictví správně, jednalo se vzhledem k podnikání v rámci sdružení o daňový subjekt s natolik shodnými parametry jako žalobce, že vhodnější by nebylo možno nalézt. Je nutno vzít v úvahu, že k použití uvedeného způsobu stanovení daňové povinnosti došlo vzhledem k tomu, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti. Jedná se bezesporu o nástroj, sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti. Přesto je nutno mít na paměti, že „...jedná se o podpůrný způsob stanovení daňové povinnosti, v případě splnění zákonných podmínek pro jeho aplikaci daňový subjekt ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek a dále právo a přesní stanovení své daňové povinnosti.“ (citace z rozsudku NSS č.j.9 Afs 28/2007-156 ze dne 18. 7. 2007) .

Námítky žalobce, že zvolené pomůcky pro stanovení daňové povinnosti nebyly dostatečně spolehlivé a daňová povinnost tedy nebyla stanovena správně žalobce vznesl z větší části v obecné rovině s poukazem na trestní a konkurzní řízení vedené s panem D. Konkrétně namítal, že v daňové evidenci nevedl některé výdaje, a tedy si nesnížil svoji daňovou povinnost. Sám žalobce uváděl, že si je vědom, že tato jeho námitka může znít nevěrohodně. Dle žalobce to však bylo tím, že pan D. již věděl, že skončí v konkursu a bylo mu to jedno. Soud konstatuje, že bez ohledu na vyznění uvedené námítky se ze strany žalobce jednalo o tvrzení, které ničím neprokázal. Pokud považoval daňovou povinnost za nepřiměřenou vzhledem k neuvedení výdajů, bylo na něm, aby toto svoje tvrzení prokázal.

Soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 28/2007-156 ze dne 18. 7. 2007, podle kterého *„je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přesto že maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení.“*

Dle názoru soudu správní orgány postupovaly správně, pokud na potvrzení správnosti zvolení pomůcky k určení daňové povinnosti poukázaly na dopis zástupce žalobce, ze dne 16. 3. 2007, požadující po M. D. zaplacení částky 1 249 626,- Kč, jako poloviny zisku za rok 2006. Jak soud totiž z uvedeného dopisu, který je součástí správního spisu zjistil, žalobce v něm svému společníkovi mimo jiné sděloval, že na základě daňových dokladů, které dosud předal účetní ke zpracování daňového přiznání, vychází základ daně za činnost sdružení MASOELHO v roce 2006 ve výši 2. 499.252,- Kč. Částka, kterou žalobce po svém společníkovi požadoval byla, jak zjistil správce daně, s drobnou odchylkou shodná s částkou, která představovala základ daně uvedený v daňovém přiznání M. D.

Žalobce tvrdil že částka jím požadovaná neměla reálný základ a žalobce se domníval, že pokud bude požadovat mnohem vyšší částku, donutí společníka bránit se a jako důkaz neoprávněnosti nároku předloží daňovou evidenci a tím k ní žalobce získá přístup. Za nedůvodnou soud považuje námitku, že ač žalobce osvětlil pravý smysl dopisu, kterým vyplacení uvedené částky požadoval, žalovaný se s tím ve svém odůvodnění nevypořádal, a pouze usoudil, že žalobce uvedenou částku nezpochybňoval a svá tvrzení o pravém smyslu dopisu neprokázal. Žalovaný v napadeném řízení vysvětlení žalobce uvedl, správně však konstatoval, že žalobce toto tvrzení neprokázal.

Z výše uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný ve správním řízení postupovali v souladu v příslušnými ustanoveními ZSDP. Vzhledem k tomu, že žalobce jako daňový subjekt nesplnil svoje zákonem stanovené povinnosti, bylo mu oprávněně uloženo správcem daně penále. Vzhledem k tomu soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo

na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V posuzované věci byl žalobce neúspěšný, a proto by právo na náhradu nákladů řízení bylo možno přiznat žalovanému. Nebylo však zjištěno, že by mu vznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

V Brně dne 26.4.2012

JUDr. Jana Jedličková, v.r.  
předsedkyně senátu