



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň JUDr. Jany Daňkové a Mgr. Miroslavy Kašpírkové v právní věci **žalobce P.K., zastoupeného JUDr. Danou Kušovou, advokátkou, se sídlem Plzeň, Škroupova 2, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 2. 2010, čj. 8/10-1100-400326, čj. 12/10-1100-400326 a čj. 14/10-1100-400326**

t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á.

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

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2010, čj. 8/10-1100-400326, čj. 12/10-1100-400326 a čj. 14/10-1100-400326 (*dále jen napadená rozhodnutí*), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Přešticích (*dále jen správce daně*) dodatečné platební výměry ze dne 19. 5. 2009 (*dále jen DPV nebo dodatečný platební výměr*), čj. 20818/09/142970402080, čj. 20822/09/142970402080 a čj. 20824/09/142970402080, jimiž byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004, 2005 a 2006.

II. Důvody žaloby

1. Žalobce označil napadená rozhodnutí za nezákonná a tvrdil, že byl jimi a v řízení, která jim předcházela, zkrácen na svých právech.

2. Uvedl, že podnikal od roku 1993 jako osoba samostatně výdělečně činná na základě živnostenského oprávnění s předmětem podnikání „Nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej včetně ambulantního“. Živnostenské oprávnění bylo na jeho žádost zrušeno rozhodnutím z 27.12.2006. Dne 31.10.2006 uzavřel se společností PERALEDA s.r.o. smlouvu o prodeji podniku podle § 476 a násl. obchodního zákoníku, kterou převedl na nabyvatele podnik, jenž provozoval jako fyzická osoba a následně nabyvateli předal protokolárně dne 1.11.2006 veškeré účetní doklady vázící se k převáděnému podniku. Dne 6.12.2006 převedl svůj obchodní podíl na uvedené společnosti na M.B., bytem X.

První žalobní bod

3. Dne 21.11.2007 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za období 2004, 2005 a 2006. Před zahájením kontroly i v jejím průběhu byl žalobce několikrát vyzván, aby předložil doklady, popř. další evidence, které je povinen vést podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (*dále jen ZDP*) k prokázání správnosti výše uplatňovaných výdajů vynaložených na dosažení příjmů a správné stanovení výše daně. Správce daně nikdy žalobce nevyzval k předložení dokladů na prokázání správnosti na straně příjmů. Žalobce, kromě několika zanedbatelných případů, doklady nepředložil, neboť je předal nabyvateli při prodeji podniku a nabyvatele se nepodařilo přes veškeré úsilí kontaktovat, jak bylo uvedeno v protokolu o ústním jednání z 21.11.2007 i ve zprávě o kontrole z 2.3.2009. V obou dokumentech je konstatováno, že žalobci nebude uznán rozdíl částek mezi příjmy a výdaji vynaloženými na dosažení příjmů a tudíž bude dodatečně doměřena daň z příjmů, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno.

4. Dle žalobce byla doměřená daň stanovena nesprávným způsobem. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen ZSDP*) upřednostňuje stanovení daně dokazováním za dodržení zásad stanovených v § 2 ZSDP v součinnosti s daňovým subjektem, popř. třetími osobami. Pokud však daňový subjekt v průběhu důkazního řízení potřebnou součinnost neposkytuje nebo není schopen zajistit důkazní prostředky z důvodů neležících na jeho straně, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost i bez této součinnosti za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP. Použití pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP nastupuje pouze za splnění podmínek, když daňový subjekt nesplnil svou povinnost prokázat tvrzené skutečnosti a objektivně není možné stanovit správnou výši daně dokazováním. Dikci tohoto ustanovení je dle žalobce nutno chápat tak, že pokud nelze stanovit daň dokazováním, je správce daně nikoliv oprávněn, ale povinen přejít na pomůcky. Závěr, že nelze stanovit daň dokazováním, musí vyplývat z řízení důkazního.

5. Žalobce neměl k dispozici žádné účetní doklady, popř. jinou evidenci, nepodařilo se mu provést rekonstrukci účetnictví o přijatých ani o uskutečněných zdanitelných plněních. Stanovit v takovém případě daňovou povinnost pouze na příjmu na základě údajů, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání a jejichž výše nebyla žádným dokazováním ani potvrzena ani zpochybněna, a neuznat nárok na odpočet výdajů vynaložených na dosažení

těchto příjmů s tím, že daňový subjekt nepředložil doklady, nelze. I když se daň stanovuje podle pomůcek, je povinností správce daně přihlídnout i k takovým okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny. Daň stanovená za použití pomůcek by neměla být v rozporu se zřejmou realitou. Je evidentní, pokud žalobce uskutečnil prodej zboží za určité částky (příjem), že musel toto zboží i někde nakoupit (výdaj vynaložený na dosažení příjmu). Postup správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů byl tedy v rozporu s § 2 a § 46 ZSDP.

Druhý žalobní bod

6. Dodatečné platební výměry byly vydány na podkladě zprávy o kontrole čj. 9585/09/142930400207. Zpráva však nebyla se žalobcem nikdy projednána, ani mu doručena. Tuto skutečnost žalobce namítal již v odvolání a jeho doplnění. Správce daně vydal 12.8.2009 rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 ZSDP, kterým dodatečné platební výměry opravil v části týkající se zprávy o kontrole a uvedl správné číslo jednací 9585/09/142930/207. Žalovaný následně v rozhodnutích o odvolání ponechal v platnosti původní dodatečné platební výměry s nesprávným číslem jednací zprávy o kontrole, na základě které byly tyto výměry vydány, a ve výrokové části se nezabýval jejich správným zněním. Napadenými rozhodnutími tedy potvrdil rozhodnutí, která jsou neplatná podle § 32 odst. 7 ZSDP, a to z důvodu absence základní náležitosti, kterou je důvod rozhodnutí. Citované ustanovení ZSDP stanoví základní náležitosti rozhodnutí v odst. 2. Rozhodnutí nemusí být odůvodněno, ale musí z něho být vždy zřejmé, na základě čeho bylo vydáno. Pokud rozhodnutí neobsahuje odůvodnění, je jediným vodítkem ozřejmujícím adresátovi důvod jeho vydání odkaz na podklad, na základě kterého bylo vydáno. Správné označení tohoto podkladu je základní náležitostí takového rozhodnutí. Nelze se tedy přiklonit k názoru, že se jedná o pouhou chybu v psaní nebo počtech, a tuto nesprávnost nelze napravit postupem podle § 56 ZSDP. Napadenými rozhodnutími tak byla potvrzena neplatná rozhodnutí správce daně. V té souvislosti žalobce odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. I. ÚS 2345/07, podle kterého se v daňovém řízení ukládá povinnost jen rozhodnutími, která jsou řádně odůvodněna - § 32 odst. 1 ZSDP. Není-li tomu tak, jedná se o porušení práva na spravedlivý proces a možnou libovůli správního orgánu.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby.

8. K prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že důvodem dodatečného vyměření daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích bylo, že nebyly uznány výdaje uplatněné na daňových příznacích, u kterých žalobce neprokázal jejich existenci a neprokázal, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP. Uvedl, že správce daně vyzýval žalobce opakovaně k předložení daňové evidence za účelem ověření správnosti vykázaného základu daně z příjmů fyzických osob za kontrolovaná zdaňovací období. Podle protokolu o trestním oznámení (z 5.4.2005, čj. ORPJ-357-1/DO-TČ-2005) sepsaném Policií České republiky v Dobrušce, který předložil žalobce při ústním jednání 21.11.2007, byly doklady za zdaňovací období 2004 žalobci odcizeny v souvislosti s vloupáním do sklepa jeho bytu dne 5. 4. 2005. V protokolu je uvedeno, že ze sklepa byl odcizen mimo jiné hliníkový

kufří, ve kterém měl žalobce různé doklady k podnikání (účetnictví z roku 2000 až do února 2005). Uvedl, že jak ve smlouvě o prodeji podniku, tak v předávacím protokolu vystupuje žalobce na jedné straně jako prodávající a na straně druhé jako společník společnosti PERALEDA s.r.o., se sídlem Blovice 103. Z písemností předložených při kontrole nebylo zjištěno, že by doklady žalobce za rok 2005 a 2006 přebíral M.B. Přesto, že žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek o svém tvrzení, že jeho účetní doklady převzal k archivaci jednatel společnosti PERALEDA s.r.o. M.B., snažil se správce daně být nápomocen žalobci k získání dokladů od této společnosti zasláním výzev k součinnosti třetích osob podle § 34 ZSDP, bez úspěchu. Ani z provedených důkazních prostředků navržených žalobcem v průběhu kontroly, a to šetřením dožádaných správců daně u dodavatelů, od kterých žalobce nejčastěji odebíral zboží, nebyly získány doklady, kterými by žalobce prokázal výdaje uplatněné na daňových příznáních.

9. Ke stanovení daně podle pomůcek žalovaný stejně jako v napadených rozhodnutích odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.3.2004, čj. 1Afs 3/2003-68, kde je uvedeno, že způsob stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 ZSDP) je způsobem náhradním. Z tohoto rozsudku jednoznačně vyplývá primát dokazování před metodou pomůcek, která je pouze subsidiární (citovány jsou dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2004, čj. 2Afs 25/2003-87, ze dne 23.6.2005, čj. 7Afs 104/2004-54 a ze dne 24.8.2007, čj. 8Afs 8/2006-157). Uvedl, že již v napadených rozhodnutích posuzoval, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a to nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu a zároveň nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním, a konstatoval, že žalobce svoji důkazní povinnost nesplnil, ale pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nebyla splněna druhá podmínka, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním. V průběhu daňového řízení neměl správce daně pochybnosti o výši příjmů uvedených v daňových příznáních a zároveň bylo možné osvědčit, které výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nic tudíž nebránilo tomu, aby daňová povinnost byla stanovena dokazováním. Žalobce tak měl v daňovém řízení ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP prokázat skutečnosti uvedené jím v daňových příznáních a k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Že se žalobci v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových z důvodu, že mu byly doklady za zdaňovací období 2004 odcizeny a doklady za zdaňovací období 2005 a 2006 měl údajně převzít v souvislosti s prodejem společnosti PERALEDA s.r.o. M.B. k archivaci, není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Uplatnění výdajů není povinností, nýbrž právem daňového subjektu. Pokud daňový subjekt tohoto svého práva nevyužije (je zde zcela nerozhodné, zda se tak stane z důvodu neuplatnění konkrétního výdaje nebo z důvodu uplatnění výdaje, avšak jeho neprokázání), nelze učinit závěr, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Žalovaný s odkazem na uvedené, na průběh daňového řízení a odůvodnění napadených rozhodnutí nesouhlasil s názorem žalobce, že byl postup správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů v rozporu s § 2 a § 46 ZSDP.

10. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že je z dodatečných platebních výměrů zřejmé, že byly vydány na základě zprávy o daňové kontrole. Nepřesnost čísla jedacího zprávy opravil správce daně rozhodnutími o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP, proti kterým podal žalobce odvolání, která byla žalovaným

zamítnuta (rozhodnutími z 22.12.2009 čj. 10504/09-1500-401496, čj. 10509/09-1500-401496 a čj. 10510/09-1500-401496). V odůvodnění těchto rozhodnutí se žalovaný podrobně zabýval otázkou zákonnosti postupu správce daně podle § 56 ZSDP v uvedených případech. Žalovaný posouzením obsahových náležitostí předmětných dodatečných platebních výměrů zjistil, že žádná z náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 ZSDP v nich nechybí a že číslo jednacích zpráv o kontrole nepatří mezi povinné náležitosti rozhodnutí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Správce daně provedl jednu daňovou kontrolu, o níž byla sepsána zpráva o daňové kontrole čj. 9585/09/142930/207, která byla projednána dne 30.4.2009.

IV. Replika žalobce

11. K prvnímu žalobnímu bodu žalobce uvedl, že podstata sporu spočívá v tom, zda bylo v daném případě možno stanovit daň dokazováním, když nebyly k dispozici žádné daňové doklady. Pokud správce daně stanovil daň dokazováním, není možné z napadených rozhodnutí zjistit, o které důkazní prostředky se opíral. Nebylo tedy provedeno objektivně vedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu (viz rozhodnutí Ústavního soudu sp.zn. II. ÚS 2095/07). Neobstojí tedy tvrzení žalovaného, že by prováděl nějaké dokazování ohledně daně na výstupu, potažmo na straně příjmů. Takové dokazování nemohlo být provedeno pro absenci dokladů. Byl proto namístě postup podle § 31 odst. 5 ZSDP.

12. K druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že se neztotožňuje s názorem žalovaného, že se jedná o chybu v psaní. Tomuto názoru by bylo možné přisvědčit pouze v případě, že by došlo k chybě v jednom písmenu nebo číslici, ale nikoliv v souboru číslic nebo písmen.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Plzni

Z čeho soud vycházel

12. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*).

13. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

14. Žaloba není důvodná.

První žalobní bod

Skutkový stav k prvnímu žalobnímu bodu

15. U žalobce byla 21.11.2007 zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004, 2005 a 2006. Téhož dne žalobce předložil protokol o trestním

oznámení z 5.4.2005 podaném Policii České republiky, obvodnímu oddělení v Dobřanech, ve kterém oznámil vloupání do sklepa své bytové jednotky, kde mu byl odcizen mimo jiného i hliníkový kufr, ve kterém měl různé doklady k podnikání (účetnictví z roku 2000 až do února 2005). Dále předložil Smlouvu o prodeji podniku z 31.10.2006, kde na straně jedné vystupuje žalobce jako prodávající a na straně druhé společnost PERALEDA s.r.o., se sídlem Blovice 103, zastoupená žalobcem jako společníkem, jako kupující. K předložení dokladů za rok 2004 uvedl, že nic nemá, účetnictví nebylo zpětně rekonstruováno. K předložení dokladů za rok 2005 a 2006 uvedl, že se nachází ve společnosti PERALEDA s.r.o., ve které byl původně společníkem a jednatelem a 6.12.2006 prodal svůj obchodní podíl M.B., bytem X jedinému jednateři této společnosti, kterému předal i veškeré doklady, ty jsou uloženy v sídle této společnosti v Praze, Jeremiášova 870. Sdělil, že M.B. písemně kontaktoval ohledně vydání dokladů a tento se mu neozval.

17. Výzvou z 26.11.2007 byl žalobce vyzván podle § 16 odst. 2 písm. c), e) a § 31 odst. 9 ZSDP k prokázání údajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004, 2005 a 2006. Byl vyzván, aby předložil daňovou evidenci za uvedené roky, přijaté a vydané faktury, příjmové a výdajové pokladní doklady, knihy pohledávek a závazků, evidenci hmotného majetku, smlouvy (leasingové, nájemní a jiné), stavy zásob k 31.12. běžného roku, knihy jízd, velké technické průkazy vozidel, která byla za kontrolovaná zdaňovací období použita k podnikatelské činnosti a dalších jím zvolených důkazních prostředků. V odpovědi doručené 13.12.2007 zopakoval svoji argumentaci (odst. 16) s tím, že by jednání měla být vedena se společností PERALEDA s.r.o., kterou sám již podruhé kontaktoval písemně 25.11.2007 ohledně účetnictví za roky 2005 a 2006, bez odpovědi.

18. Dne 9.1.2008 byl žalobce znovu vyzván k témuž, výzvu převzal 21.1. 2008 a lhůta pro předložení důkazních prostředků končila dnem 5.2.2008. Požádal o její prodloužení do 30.9.2008 z důvodu hospitalizace v nemocnici a následné rehabilitace a zdlouhavého procesu rekonstrukce dokladů. Správce daně prodloužil lhůtu pro předložení důkazních prostředků za rok 2004 do 31.3.2008, za rok 2005 do 30.4.2008 a za rok 2006 do 30.5.2008. Dne 31. 3.2008 se žalobce osobně dostavil a uvedl, že opakovaně posílal dopisy společnosti PERALEDA s.r.o., ale nedostal odpověď. Uvedl, že mluvil se svým právníkem JUDr. Kůsovou, která mu sdělila, že správce daně by měl podle § 34 ZSDP větší pravomoc vyžádat si doklady za roky 2005 a 2006 od této společnosti. Předložil fotokopii usnesení Policie ČR, obvodního oddělení Dobřany z 5.5.2005, dle kterého byl odložen případ krádeže, neboť se nepodařilo zjistit skutečnosti opravňující k zahájení trestního stíhání vůči konkrétní osobě.

19. Správce daně vydal výzvu k součinnosti třetích osob podle § 34 ZSDP adresovanou společnosti PERALEDA s.r.o., Jeremiášova 870, 155 43 Praha 5 již 9.1.2008 a vyzval tuto společnost k předložení dokladů žalobce za zdaňovací období 2005 a 2006. Výzva se vrátila s poznámkou, že je adresát na uvedené adrese neznámý. Dne 7.4.2008 byla výzva opakována cestou dožádání místně příslušného správce daně Finančního úřadu pro Prahu 5. Dožádaný správce daně místním šetřením zjistil, že společnost PERALEDA s.r.o. je nekontaktní a na adrese zapsané v obchodním rejstříku nesídlí, od ledna 2007 nepodává daňová přiznání. Dne 2.7.2008 vydal správce daně opět výzvu k součinnosti třetích osob adresovanou společnosti PERALEDA s.r.o., kterou zaslal na adresu jednatele společnosti M.B., ... Výzva se vrátila zpět s poznámkou nevyzvednuto.

20. Dne 15.4.2008 byla správci daně doručena plná moc k zastupování v daném daňovém řízení udělená žalobcem téhož dne Ing. Zuzaně Melcrové. Zástupkyně žalobce oznámila, že zaslala doporučeným dopisem z 15.4.2008 žádost o poskytnutí účetnictví za roky 2005 a 2006 adresovanou M.B., ... Dne 5.5.2008 se dostavila zástupkyně žalobce a uvedla, že byla žádost zaslána opakovaně 30.4.2008 na doručenkou do vlastních rukou na adresu M.B., ... a na adresu PERALEDA s.r.o., Jeremiášova 870/24, Praha 5. Při ústním jednání bylo dohodnuto, pokud do 31.5.2008 nebudou k dispozici doklady za rok 2005 a 2006 doloží žalobce do 31.5.2008 prokazatelnou kalkulaci průměrné obchodní přírážky za roky 2004, 2005 a 2006, případně doloží seznam dodavatelů, od kterých odebíral zboží. V přípisu doručeném 30.5.2008 zástupkyně žalobce uvedla, že 29.5.2008 obdržela neotevřené, nepřevzaté obě výše uvedené zásilky. Uvedla zde dále dodavatele, od kterých žalobce nejčastěji odebíral zboží: Doprava a mechanizace a.s., Lesní společnost Bečov, s.r.o., Foinia s.r.o., WELSTAM s.r.o. (nově FALCO International s.r.o.) a Stavebniny Beránek s.r.o. Zástupkyně žalobce sdělila, že učinila u těchto dodavatelů dotazy, a zjistila, že se průměrná obchodní přírážka v maloobchodě pohybuje v rozmezí 15-16 %. Vzhledem k tomu, že žalobce svoji činnost prováděl pouze formou nákupu a prodeje na objednávku pro každý jednotlivý případ samostatně, a to ponejvíce fyzickým osobám, nepožíval u dodavatelů žádných smluvních slevových, či jiných výhod. Aby byl konkurenceschopný a o jeho služby byl zájem, účtoval si ke svým službám v roce 2004 přírážku ve výši 8 - 10 %, v roce 2005 přírážku 14 - 16 % a v roce 2006 přírážku 19 - 21 %. Dále sdělila, že vyvíjí aktivity směřující k zajištění podkladů od Okresní správy sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny ohledně plateb pojistného a dále podkladů leasingových splátek, aby mohli správci daně tyto výdaje doložit. Navrhla správci daně, aby provedl ověření výše rabatu u největších dodavatelů žalobce za uvedená období, případně ověření dokladů o nákupu, ačkoli ve velkém počtu případů žalobce nakupoval na zjednodušené daňové doklady.

21. Správce daně zaslal 4.7.2008 na Finanční úřad v Plzni dožádání o provedení místního šetření u žalobcem označených dodavatelů a zjištění, zda byl žalobce v letech 2004 – 2006 jejich odběratelem, pokud ano, aby zajistili fotokopie dokladů, na základě kterých od nich nakupoval zboží. Z odpovědi doručené 13.8.2008 je zřejmé, že u společnosti Doprava a mechanizace a.s. byly zjištěny 3 příjmové pokladní doklady s dodacími listy [1) č. 1086587 z 27.9.2005 v částce 602,10 Kč + DPH 114,40 + dodací list za odpad, ocel prům. 12 v počtu 86 ks; 2) č. 1086619 z 5.10.2005 v částce 489,90 Kč + DPH 93,10 Kč + dodací list za odpad, ocel prům. 12 v počtu 70 ks; 3) č. 1086668 ze 17.10.2005 v částce 2.835 Kč + DPH 539Kč + dodací list za armaturu]. U společností FOINIA STEEL spol. s r.o., FALCO International s.r.o. a STAVEBNINY Beránek spol. s r.o. bylo zjištěno, že se zde za uvedené roky faktury ani příjmové pokladní doklady na jméno žalobce nenacházejí s tím, že v případě odběrů zboží v hotovosti není možné doklady podle jména vyhledat a u posledně jmenované společnosti, u zboží v hodnotě do 10 000 Kč nejsou účetní doklady vystavovány na jméno.

22. Správce daně zaslal 4.7.2008 obdobné dožádání Finančnímu úřadu v Karlových Varech o provedení místního šetření u dodavatele Lesní společnost Bečov, s.r.o. V odpovědi z 18.8.2008 bylo sděleno, že ve sledovaném období nebyla vystavena žádná faktura za odebrané zboží na jméno žalobce. Dle sdělení jednatele společnosti odebíral žalobce zboží s platbou v hotovosti a na pokladních dokladech se jméno zákazníka neuvádí. Po předložení

originálu dokladu je možné dohledat jeho kopii. S výsledky šetření u dodavatelů byla zástupkyně žalobce seznámena 9.10.2008 a bylo jí sděleno, že výši obchodních přírážek u žalobcem navrhovaných dodavatelů nelze považovat za prokázání obchodní přírážky u žalobce.

23. Žalobce zaslal správci daně 18.11.2008 přehled plateb za roky 2004-2007, které byly uhrazeny Okresní správě sociálního zabezpečení Plzeň-jih. Za rok 2004 bylo uhrazeno 28.345 Kč, za rok 2005 částka 23.735 Kč a za rok 2006 částka 62.717 Kč. Dále bylo uvedeno, že byla ohledně plateb na zdravotní pojištění oslovena Česká národní zdravotní pojišťovna a po obdržení požadovaných potvrzení plateb, že budou tyto zaslány. Dne 19.3.2009 a 26.3.2009 byly předloženy doklady za rok 2004 (nájemné za místnost určenou k podnikání 7.566 Kč o výměře 20,70 m² a vyúčtování odběru plynu 9.797,50 Kč), za rok 2005 (nájemné za místnost určenou pro podnikání 7.566 Kč, vyúčtování za odběr plynu 11.592 Kč a vyúčtování za odběr elektrické energie 5.580 Kč), za rok 2006 (vyúčtování telefonních služeb 23.822,31 Kč, nájemné za místnost určenou pro podnikání 6.305 Kč, vyúčtování za odběr plynu 15.760 Kč, vyúčtování za odběr elektrické energie 7.154,89 Kč). Platby za odběr plynu byly vyúčtovány za bytovou jednotku v Chlumčanech čp. 308 o výměře 81,80 m². Z této plochy využíval žalobce pro podnikatelské účely místnost o výměře 20,7 m², což je 25,31 % z výměry bytu. Doklady za odběr elektrické energie byly rovněž za celou bytovou jednotku a žalobce navrhl 20 % z celkové spotřeby vyčlenit pro podnikatelské účely, což správce daně akceptoval. Dne 26. 3. 2009 byl předložen rozpis zaplacených leasingových splátek na vozidlo SPZ ... Správce daně tyto výdaje neuznal s odůvodněním, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, ze kterých by bylo patrné použití předmětného vozidla pro podnikatelské účely a pouze předložení rozpisů o platbách leasingových splátek není dostatečným důkazem, že žalobce používal vozidlo v souvislosti s podnikatelskou činností.

24. Jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za zdaňovací období 2004 uznal správce daně platby pojistného Okresní správě sociálního zabezpečení Plzeň-jih, nájemné z prostor určených k podnikání a poměrnou část poplatků za odběr plynu. Za zdaňovací období 2005 uznal platby pojistného Okresní správě sociálního zabezpečení Plzeň-jih, nájemné z prostor určených k podnikání, poměrnou část poplatků za odběr plynu a elektrické energie, poplatky za telefonní hovory a pokladní doklady zjištěné při místním šetření u společnosti Doprava a mechanizace a.s. Za zdaňovací období 2006 uznal platby pojistného Okresní správě sociálního zabezpečení Plzeň-jih, nájemné z prostor určených k podnikání, poměrnou část poplatků za odběr plynu a elektrické energie, poplatky za telefonní hovory.

25. Správce daně ukončil kontrolu daně z příjmů fyzických osob s tím, že žalobce podle § 24 ZDP prokázal výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných za zdaňovací období 2004 ve výši 38.391 Kč, rozdíl 3.658 457 Kč nebyl prokázán; za zdaňovací období 2005 ve výši 54.511,60 Kč, rozdíl 3.503.651,40 Kč nebyl prokázán; za zdaňovací období 2006 ve výši 98.264,29 Kč, rozdíl 661.281,71 Kč nebyl prokázán. O uvedené neprokázané rozdíly byl žalobci za jednotlivá zdaňovací období navýšen základ daně a dodatečnými platebními výměry z 19.5.2009 (specifikovanými výše) byla doměřena daň z příjmů za zdaňovací období 2004 částkou 1.165.571 Kč, za rok 2005 částkou 1.121.152 Kč a za rok 2006 částkou 193.541 Kč.

26. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce prostřednictvím své zástupkyně blanketní odvolání, které po výzvě správce daně doplnil. V odvolání namítal, že všechny platební výměry vycházejí ze zprávy o kontrole čj. 9585/09/142930400207, která s ním nebyla projednána. Projednána s ním byla 30.4.2009 zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob čj. 9585/09/142930/207. Platební výměry, na základě kterých správce daně vyměřil daň, jsou v souladu s § 32 odst. 7 ZSDP neplatné, neboť v části výrokové odkazují na zprávu o kontrole, která nebyla s poplatníkem nikdy projednána, poplatníkovi není její obsah znám a je možné důvodně se domnívat, že se týká jiného daňového subjektu. Platební výměry tak ve výrokové části neobsahují zákonem předepsané náležitosti.

27. Odvolání žalobce doplnil podáním doručeným 22.1.2012, kde uvedl, že v průběhu daňového řízení nastala situace pro využití § 31 odst. 5 ZSDP. Správce daně chybně naplňuje skutkový obsah pojmu „nesplní-li některou ze svých zákonných povinností“, když dovozuje, že touto povinností nemůže být uplatnění výdajů, když uplatnění výdajů je právem. Zákonná povinnost, na kterou je odkazováno v § 31 odst. 5 ZSDP nezahrnuje pojem uplatnění či neuplatnění výdajů, ale zahrnuje samotné prokázání těchto uplatněných výdajů, což žalobce nesplnil. Vzhledem k tomu, že v době zahájení kontroly neměl účetní doklady k dispozici, snažil se je sehnat. Toto se nezdařilo a rekonstrukce účetnictví nebyla dost dobře možná, což dokazují i šetření provedená správcem daně u navržených dodavatelů žalobce, kde nebylo možné dohledat až na výjimky žádné doklady. Žalobce tedy nesplnil svoji zákonnou povinnost při dokazování, proto by měl správce daně přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP.

28. Žalovaný touto žalobou napadenými rozhodnutími (rovněž specifikovanými v úvodu rozsudku) odvolání žalobce zamítl. V odůvodnění zopakoval průběh daňového řízení (odst. 15–24), závěry zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob čj. 9585/09/142930/207, se kterými byl žalobce seznámen 30.4.2009 (odst. 25). Konstatoval, že je z uvedeného zřejmé, že správce daně prováděl v rámci daňové kontroly úkony podle § 31 odst. 2 ZSDP vedoucí k tomu, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji. Uvedl, že žalobce nesplnil povinnosti uložené mu správcem daně výzvami podle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a 31 odst. 9 ZSDP a neprokázal výdaje uplatněné v daňovém přiznání za jednotlivá zdaňovací období. Ani z provedených důkazních prostředků navržených žalobcem v průběhu kontroly, a to dožádaným šetřením u dodavatelů, od kterých žalobce nejčastěji odebíral zboží, nebyly získány doklady, kterými by žalobce prokázal výdaje uplatněné v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

29. Ke stanovení daně dokazováním (§ 31 odst. 1 až 4 ZSDP) a stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 ZSDP) žalovaný uvedl, že se k této problematice opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 11.3.2004, čj. 1Afs 3/2003-68, publikovaném pod č. 327/2004 Sb. NSS, konstatoval, že způsob stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit jen v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, je určena v § 31

odst. 9 ZSDP. Z právní úpravy je tak zřejmé, že k vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit jen tehdy, když daňovým subjektem nebyla splněna některá z jeho povinností uložených mu zákonem, a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze stanovit daň dokazováním, neboť zákon zcela jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů, které jsou v průběhu daňového řízení provedeny. Je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul veškeré své příjmy a uplatnil jen uznatelné daňové výdaje, a teprve pokud údaje v daňovém řízení řádně nedoloží, může správce daně stanovit jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Z tohoto rozsudku dle žalovaného jednoznačně vyplývá primát dokazování před metodou pomůcek, která je pouze subsidiární (viz rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2004, čj. 2Afs 25/2003-87, z 23.6.2005, čj. 7Afs 104/2004-54 a z 24.8.2007, čj. 8Afs 8/2006-157).

30. Ke stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP žalovaný dále uvedl, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek by musely být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt neplnil některé ze svých povinností pro dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Za klíčovou otázku označil posouzení, zda byly současně splněny obě prvně zmíněné podmínky. Dovodil, že žalobce svoji důkazní povinnost nesplnil, proto bylo nezbytné posoudit, bylo-li možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, či nikoliv. Uvedl, že Nejvyšší správní soud v judikatuře k této otázce dospěl k závěru, že nesplnění některé z povinností daňovým subjektem musí být takového zásadního charakteru, aby byla možnost stanovení základu daně i daně samotné dokazováním právě pro tento nedostatek vyloučena. Pouze v takovém případě lze přistoupit k subsidiární metodě vyměření daně prostřednictvím pomůcek, při níž je procesní obrana daňového subjektu výrazně omezena.

31. Dále žalovaný uvedl, že daňový subjekt musí podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP ohledně daně z příjmů fyzických osob prokázat výši zdanitelných příjmů, výdajů vynaložených na dosažení, zjištění a udržení zdanitelných příjmů, základu daně a daně za dané období uvedených v jeho daňovém přiznání. Správce daně uznal žalobci výdaje, které žalobce doložil, protože při provedených místních šetření u dodavatelů žalobce nebyly zjištěny žádné doklady za rok 2004 a 2005 a 3 příjmové pokladní doklady týkající se roku 2005 v hodnotě 4. 673,50 Kč. Zástupkyně žalobce uvedla, že žalobce prováděl svoji činnost pouze formou nákupu a prodeje na objednávku pro každý jednotlivý případ samostatně, a to ponejvíce fyzickým osobám, nepožíval u dodavatelů žádných smluvních slevových, či jiných výhod a ve velkém počtu případů nakupoval na zjednodušené daňové doklady. Tento způsob nákupu označil žalovaný při podnikání a obratu, který vykazoval žalobce, za neobvyklý. Skutečnost, že se žalobci v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových z důvodu, že doklady za zdaňovací období 2004 mu byly zcizeny a za období 2005 a 2006 je měl údajně převzít k archivaci v souvislosti s prodejem společnosti PERALEDA s.r.o. M.B., není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný konstatoval, že v případě žalobce nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Uvedl, že uplatnění výdajů za účelem snížení daňového základu není povinností daňového subjektu, nýbrž jeho právem. Pokud daňový subjekt tohoto svého práva nevyužije, je zcela nerozhodné, zda se tak stane z důvodu

neuplatnění konkrétního výdaje nebo z důvodu uplatnění výdaje, avšak jeho neprokázání, nelze učinit závěr, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek tak nebyla splněna druhá podmínka, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním. Zákon o daních z příjmů stanoví v § 24 odst. 1, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. V průběhu daňového řízení neměl správce daně pochybnosti o výši příjmů uvedených na daňovém přiznání za jednotlivá zdaňovací období a zároveň bylo možné osvědčit, které výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nic tudíž nebránilo tomu, aby daňová povinnost byla stanovena dokazováním.

Právní hodnocení k prvnímu žalobnímu bodu

32. Podle § 23 odst. 1 ZDP (pro všechna zdaňovací období stejného znění) *základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.* Podle § 24 odst. 1 věta první ZDP (pro všechna zdaňovací období stejného znění) *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

33. Podle § 31 odst. 9 ZSDP *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.* Podle § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP *daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.*

34. Správce daně po zahájení daňové kontroly žalobce opakovaně vyzval (viz odst. 17 a 18) v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP a § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP, krom jiného k předložení daňové evidence, tzn. i vydaných faktur a příjmových pokladních dokladů. Není tedy správné tvrzení žalobce v žalobě (odst. 3), že jej správce daně nevyzval k předložení důkazů k prokázání správnosti na straně příjmů. Zpochybnění příjmů žalobce není zřejmé z protokolů o ústních jednáních sepsaných v průběhu daňové kontroly ani z protokolu o jednání z 30.4.2009, kdy byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, tzn. není zřejmé ani ze zprávy o daňové kontrole. Soud proto uzavírá shodně s žalovaným, že v rámci daňové kontroly za uvedená zdaňovací období nebyly zpochybněny příjmy žalobce. Pokud žalobce v žalobě namítá (odst. 5), že je evidentní, pokud uskutečnil prodej zboží za určité částky (příjem), musel toto zboží i někde nakoupit (výdaj vynaložený na dosažení příjmu), bylo jeho povinností podle § 31 odst. 9 ZSDP, nákup tohoto zboží prokázat, tedy ve smyslu § 23 odst. 1 ZDP a § 24 odst. 1 ZDP prokázat za jednotlivá zdaňovací období v daňovém přiznání uplatněný rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů

osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady) a prokázat, že takto uplatněné výdaje (náklady) byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

35. Žalobce v daňovém řízení tvrdil, že nemá k dispozici účetní doklady, neboť uzavřel 31.10.2006 smlouvu o prodeji podniku se společností PERALEDA s.r.o., které předal veškerou účetní dokumentaci a následně převedl svůj obchodní podíl ve společnosti na M.B. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že žalobce byl v době prodeje podniku jedním ze dvou jednatelů uvedené společnosti, do 6.12.2006, a od tohoto data je jediným jednatelem M.B. Smlouvu o prodeji podniku podepsal žalobce jménem svým jako prodávající a jménem svým jako kupující, zástupce společnosti, jednatel společnosti PERALEDA s.r.o. Správce daně vyzval společnost PERALEDA s.r.o. i M.B. (odst. 19) k předložení účetnictví žalobce, zásilka byla vrácena s tím, že je adresát na uvedené adrese neznámý. Dožádaný Finanční úřad pro Prahu 5 správci daně sdělil, že je společnost PERALEDA s.r.o. nekontaktní (odst. 19). V průběhu daňového řízení byly důkazy navrženými žalobcem a provedenými z iniciativy správce daně prokázány v jednotlivých zdaňovacích obdobích výdaje, jak jsou uvedeny v odst. 24.

36. Při posouzení, zda za této situace bylo správné stanovit daň dokazováním, jak učinil správce daně, nebo podle pomůcek, jak namítá v žalobě žalobce, je nutno vycházet z ust. § 31 odst. 1 – 5 ZSDP. Podle § 31 odst. 1 ZSDP *dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný*. Podle odst. 2 *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci*. Podle odst. 3 *není třeba prokazovat skutečnosti obecně známé nebo známé správci daně z jeho činnosti, jakož i právní předpisy uveřejněné nebo oznámené ve Sbírce zákonů České a Slovenské Federativní Republiky a ve Sbírce zákonů České republiky*. Podle odst. 4 *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem*. Podle odst. 5 *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem*.

37. Způsob stanovení daňové povinnosti je podle § 31 ZSDP založen na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. *Daňový subjekt je k výzvě správce daně učiněné podle § 31 odst. 9 ZSDP povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést, a to vždy, dokonce i v případě, že by nesplnění zákonné povinnosti nezavinil, anebo by mu bylo účetnictví odcizeno či zničeno* (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 11. 3.

2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68). Tím je míněno, že je pouze a jen v zájmu daňového subjektu, aby si v případě, že se rozhodne uplatňovat slevy a odpočty na daních, řádně vedl účetnictví a související evidence. Jedině tak bude schopen uplatňované nároky věrohodně prokázat a doložit. Jeho povinností je rovněž, jak uvádí žalovaný, uchovávat daňovou evidenci, záznamy a doklady k nim se vztahující po dobu, v níž zanikne právo daň vyměřit či doměřit, neboť podle § 27 ZDPH *je plátce povinen uchovávat všechny daňové doklady rozhodné pro stanovení daně nejméně po dobu 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění. Po tuto dobu plátce odpovídá za věrohodnost původních dokladů, neporušitelnost jejich obsahu, jejich čitelnost a na žádost správce daně umožní k nim přístup bez zbytečného odkladu.*

38. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky, jak správně uvádí žalovaný, 1) daňový subjekt neplnil některé ze svých povinností pro dokazování, 2) bez součinnosti daňového subjektu nebylo možné stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.8.2007, čj. 8Afs 8/2006-157, www.nssoud.cz). Až v případě, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost podle § 31 odst. 9 ZSDP prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, a nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů nelze stanovit dokazováním, přičemž tato nemožnost stanovit daň dokazováním musí být objektivní, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to za použití pomůcek. Důvodem stanovení daně podle pomůcek je tak nejen nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, ale současně i skutečnost, že je naprosto vyloučeno stanovení daně dokazováním.

39. U daně z příjmů fyzických osob je podle § 5 odst. 1 ZDP *základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.* Při stanovení vlastní daňové povinnosti tedy jde o porovnání příjmů a výdajů za daný kalendářní rok. V daném případě o příjmech za jednotlivé kalendářní roky nebylo pochyb. Ohledně výdajů byly v průběhu daňového řízení shromážděny důkazy a zohledněny částky, jak jsou uvedeny v odst. 24 a 25. Správce daně vyčíslil rozdíl mezi výdaji uplatněnými žalobcem v příslušném daňovém přiznání a výdaji prokázanými za jednotlivá zdaňovací období. Ze závěru učiněného správcem daně (odst. 25) vyplývá, že žalobce nedoložil v celém rozsahu výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, jak je uplatnil v příslušných daňových přiznáních. Nedoložil, že došlo k vynaložení těchto výdajů v rozsahu uváděném v daňovém přiznání a tedy, že tyto výdaje (náklady) uplatnil oprávněně. Přesto by z titulu těchto výdajů chtěl dosáhnout snížení základu daně prostřednictvím pomůcek. Žalobce v daném případě vychází z předpokladu, pokud není údaj uvedený v daňovém přiznání prokázán, protože nepředložil účetnictví a příslušnou daňovou evidenci, je nutno stanovit daň podle pomůcek. Chce dosáhnout toho, aby se vycházelo ze základu daně, jak byl uveden v daňových přiznáních s tím, že by se na nedoložení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů měly aplikovat pomůcky a tím by se snížil základ daně. Nic takového ale zákon neumožňuje. *Pomůcky nemají sloužit k tomu, aby správce daně zahlozoval nedostatky v účetnictví daňového subjektu, res. jeho*

nepředložení, a umožňoval mu snížit si základ daně navzdory tomu, že daňový subjekt nesplnil své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, čj. 1 Afs 7/2007 – 77, www.nssoud.cz). *Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.5.2004, čj. 2Afs 25/2003-88, www.nssoud.cz). I kdyby tedy nastaly zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, skutečnost, že žalobce nepředložil daňové doklady prokazující nárok na výdaje (náklady) uplatněné v daném zdaňovacím období, by v rámci konstrukce pomůcek neumožňovala uplatnit nárok na snížení základu daně o tyto výdaje. Závěr, že nelze stanovit daň dokazováním, musí vyplývat z řízení důkazního. Skutečnost, že se žalobci v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových z důvodu, že doklady za jednotlivá zdaňovací období nemá k dispozici, není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. V daném případě nebylo možné stanovit daň podle pomůcek, protože nebyla splněna druhá podmínka, když daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním. Žalobce v rámci dokazování část nároku na snížení základu daně o výdaje (náklady) uplatněné na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP shromážděnými důkazy prokázal, část nároku se mu prokázat nepodařilo z důvodu odcizení daňových dokladů vztahujících se k roku 2004 a pro nekontaktnost společnosti PERALEDA s.r.o., které dle svého tvrzení předal veškeré účetní doklady vztahující se k rokům 2005 a 2006 a jiné důkazní návrhy, které by prokazovaly uskutečnění jím uplatněných výdajů (nákladů) v jednotlivých daňových přiznáních (byť by jimi byl řetězec nepřímých důkazů – např. kopie faktur od dodavatelů nebo výsledky navržených svědků) v daňovém řízení neučinil a povinností správce daně nebylo za daňový subjekt důkazní prostředky vyhledávat.

40. Namítá-li žalobce, že byl za této situace postup správce daně při vydání dodatečných platebních výměrů v rozporu s § 2 a § 46 ZSDP, není toto jeho tvrzení správné. V § 2 ZSDP jsou upraveny základní zásady daňového řízení. Z tvrzení žalobce v žalobě není zřejmé, kterou z tam uvedených zásad měl správce daně porušit. Tvrdí-li žalobce, že měla být daň stanovena pomůckami a nikoli dokazováním, pak lze usuzovat na zásadu stanovenou v § 2 odst. 1, kde je uvedeno, že při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Tvrdí-li žalobce v žalobě, že ZSDP upřednostňuje stanovení daně dokazováním za dodržení zásad stanovených v § 2 ZSDP v součinnosti s daňovým subjektem, popř. třetími osobami, lze usuzovat na zásadu uvedenou v § 2 odst. 2 ZSDP, podle něhož správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. K porušení obou uvedených zásad daňového řízení v daném případě nedošlo, neboť správce daně postupoval při dodatečném vyměření daně v souladu s § 31 odst. 1 – 4 ZSDP a v součinnosti s žalobcem daň stanovil dokazováním, když před tím žalobce vyzval, a to opakovaně, jak uvádí sám žalobce, k prokázání jím uváděných skutečností v daňovém přiznání a důkazy žalobcem předložené při dodatečném vyměření daně zohlednil. Rovněž v souvislosti s porušením § 46 není v žalobě specifikováno, k porušení kterého z 10 tam uvedených odstavců mělo dojít ze

strany správce daně. Z tvrzení v žalobě, i když se daň stanovuje podle pomůcek, je povinností správce daně přihlídnout i k takovým okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny, lze usoudit, že má žalobce na mysli porušení § 46 odst. 3 ZSDP, podle něhož stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Daň nebyla dodatečně vyměřena podle pomůcek, proto nemohlo k porušení tohoto ustanovení dojít. Soud na základě výše uvedeného uzavírá, že správcem daně, resp. žalovaným, nebyl porušen § 2 odst. 1, 2 ZSDP ani § 46 odst. 3 ZSDP, neboť v daném daňovém řízení nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami a správce daně správně dodatečně stanovil žalobci daň dokazováním.

41. Soud se na závěr ztotožňuje s žalovaným, že v průběhu daňového řízení nebyly pochybnosti o výši příjmů uvedených v daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období a zároveň bylo možné osvědčit ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, které výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Nic tudíž nebránilo tomu, aby daňová povinnost byla stanovena dokazováním.

Druhý žalobní bod

Skutkový základ k druhému žalobnímu bodu

42. K odvolací námitce týkající se tvrzení o neplatnosti dodatečných platebních výměrů podle § 32 odst. 7 ZSDP žalovaný v napadených rozhodnutích shodně uvedl, že jsou základní náležitosti rozhodnutí, kterým je nepochybně i dodatečný platební výměr, zakotveny v § 32 odst. 2 a 3 ZSDP, která citoval s tím, že právní úprava platná do 31.12.2009 nepovažuje odůvodnění za základní náležitost rozhodnutí o stanovení či dodatečném stanovení daně, proto nebyl správce daně povinen dodatečné platební výměry odůvodňovat. Ostatní obligatorní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 písm. a) - g) ZSDP v dodatečném platebním výměru být uvedeny musí. Posouzením obsahových náležitostí odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů žalovaný zjistil, že žádná z náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 ZSDP a že číslo jednací zprávy o kontrole nepatří mezi povinné náležitosti rozhodnutí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Povinnost uvedení takového údaje nelze dovodit z § 32 odst. 2 ZSDP ani z jiné části tohoto zákona. V případě absence či chybného uvedení čísla jednacího zprávy o daňové kontrole v dodatečném platebním výměru není prostor, za předpokladu, že v rozhodnutí jsou obligatorní náležitosti zakotvené v § 32 odst. 2 ZSDP, pro aplikaci § 32 odst. 7 ZSDP.

43. Dále žalovaný k této odvolací námitce uvedl, že je ze spisového materiálu zjistitelné, že za zdaňovací období 2004 – 2006 provedl správce daně jednu daňovou kontrolu, o níž byla sepsána zpráva o daňové kontrole č.j. 9585/09/142930/207 ze dne 30.4.2009, přičemž výše předpokládaného doměrku uvedená v této zprávě koresponduje s výší doměřené daně dodatečnými platebními výměry z 19.5.2009, základ daně, daň a ztráta daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 - 2006. Pochybení při uvedení čísla jednacího zprávy o daňové kontrole ve výroku dodatečného platebního výměru je dle žalovaného typickou chybou v psaní, kterou lze zcela nepochybně opravit v souladu s § 56 odst. 1 písm.

b) ZSDP. Nepřesnost čj. zprávy o daňové kontrole opravil správce daně tím, že 12.8.2009 vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP, kterým z úřední povinnosti opravil jednotlivé dodatečné platební výměry.

Právní hodnocení k druhému žalobnímu bodu

44. S hodnocením této námitky žalovaným se soud zcela ztotožňuje. Správce daně s žalobcem, resp. zástupkyní žalobce v daňovém řízení, projednal zprávu o předmětné daňové kontrole dne 30.4.2009, a to zprávu označenou číslem jednací 9585/09/142930/207. V této zprávě je podrobně uvedeno, na základě jakých dokladů předložených při kontrole správce daně zohlednil výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v jednotlivých zdaňovacích obdobích, a zcela konkrétními částkami za jednotlivá zdaňovací období je vyčíslen základ daně, částka doložená při kontrole a rozdíl k dodatečnému doměření. Stejně částky, jaké jsou pro jednotlivá zdaňovací období uvedeny v daňové zprávě, jsou uvedeny i v dodatečném platebním výměru za příslušné zdaňovací období. Pokud správce daně následně zjistil, že je v dodatečných platebních výměrech uvedeno nesprávné číslo jednací daňové kontroly (čj. 9585/09/142930400207), na základě níž byly tyto vydány, pak bylo zřejmé, že se jedná o chybu v psaní a správně zvolil k odstranění této chyby postup podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP, podle něhož *stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu*. Dne 12.8.2009 vydal správce daně rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP, které bylo žalobci doručeno 20.8.2009 a kterým opravuje z úřední povinnosti rozhodnutí, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za příslušné zdaňovací období. Tímto rozhodnutím byla ve výroku příslušného dodatečného platebního výměru opravena původně uvedená věta „Č.j. 9585/09/142930400207“ zprávy o kontrole: na „Č.j. zprávy o kontrole: 9585/09/142930/207“ s tím, že ostatní údaje uvedené v rozhodnutí zůstávají v platnosti. V odůvodnění jednotlivých rozhodnutí je uvedeno, že v dodatečném platebním výměru (uvedeno vždy příslušné čj) došlo ve výroku tohoto rozhodnutí k chybnému označení č.j. zprávy o daňové kontrole, na základě které byl stanoven základ daně a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Dle názoru soudu, se v daném případě zcela nepochybně jednalo o zřejmou chybu v psaní a jiný způsob jejího napravení zákon o správě daní a poplatků nezná. Není proto správné tvrzení žalobce, že platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období vychází ze zprávy o kontrole čj. 9585/09/142930400207, která však s ním nebyla projednána, proto jsou neplatné. Zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla s žalobcem projednána, v dodatečných platebních výměrech vydaných na jejím základě však byla označena chybným číslem jednací, což bylo způsobeno zřejmou chybou v psaní, která byla v souladu se zákonem o správě daní a poplatků odstraněna. Uvedená chyba v označení čísla jednacího zprávy o daňové kontrole se nedotkla označení jednotlivých platebních výměrů číslem jednací. Platební výměry zatížené zřejmou nesprávností, která byla následně v souladu se zákonem odstraněna, se proto nestaly neplatnými ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP. Proto žalovaný nepochybil, když ve výroku napadených rozhodnutí označil jednotlivé platební výměry číslem jednací přiděleným jim při jejich vydání. Z jednotlivých platebních

výměrů ve spojení s příslušným opravným rozhodnutím tak bylo bez pochyb zřejmé, na základě čeho byla vydány.

45. Nepřípadné je srovnání dané situace se situací řešenou Ústavním soudem v nálezu ze dne 14.5.2008, sp.zn. I. ÚS 2345/07, kde se jednalo o situaci, kdy napadeným rozhodnutím celního ředitelství bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky, která v řízení vystupovala jako ručitel, proti výzvě k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka vydané celním úřadem. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka správní žalobu, kterou se domáhala vyslovení nicotnosti napadených rozhodnutí s námitkou, že výzva ručiteli nesplňovala náležitosti rozhodnutí, což dle názoru stěžovatelky vyplývá mj. z § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. Napadeným rozsudkem krajského soudu byla její žaloba zamítnuta s odůvodněním, že celní zákon neupravoval konkrétní procesní postup při vydávání výzvy ručiteli a že výzva nebyla rozhodnutím o vyměření celního dluhu. Stěžovatelka podala kasační stížnost, kterou však Nejvyšší správní soud zamítl, protože se ztotožnil s názorem krajského soudu, že v případě výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku cla a daně se nejedná o aplikaci hmotného práva, neboť k tomu došlo již ve vyměřovacím řízení. Ústavní soud se v citovaném nálezu zabýval povahou výzvy ručiteli k uhrazení splatného dluhu za dlužníka a dovodil, že se ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka aktualizuje teprve tehdy, nesplnil-li sám dlužník svůj dluh včas a řádně. Až výzvu ručiteli lze proto považovat za rozhodnutí, kterým je ručiteli ukládána povinnost. V mezidobí vstoupilo v platnost ust. § 260l odst. 1 celního zákona, dle kterého celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla a daní ručiteli v případě, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné. Ústavní soud zde odkázal na náleze ze dne 30.5.2000, ve kterém konstatoval, že podle § 32 odst. 1 ZSDP lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím s předepsaným obsahem s tím, že se této povinnosti nemůže správní orgán zbavit odvoláním na to, že povinnost uhradit daňový nedoplatek přešla na nového majitele ze zákona, protože daňová povinnost byla původnímu poplatníkovi řádně vyměřena. Dle Ústavního soudu však nebyla vyměřena novému poplatníku podle ZSDP. Analytická právní věta zde zní: Pokud správní soudy nerespektují bez řádného odůvodnění skutečnost, že v daňovém resp. celním řízení lze ukládat povinnosti a přiznávat práva pouze rozhodnutím, které je řádně doručeno, jejich postup je poznamenán prvky libovůle a představuje porušení práva na spravedlivý proces garantovaného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a dále porušení čl. 11 odst. 5 Listiny.

46. V dané právní věci však není pochyb o povaze správcem daně vydaných dodatečných platebních výměrů. Správce daně o výsledku zjištění učiněných v rámci daňové kontroly sepsal podle § 16 odst. 8 ZSDP zprávu o daňové kontrole pod čj. 434/09/142930, kterou s žalobcem 30.4.2009 řádně projednal. Pokud je v následně vydaných dodatečných platebních výměrech uvedeno jiné číslo jednacích zpráv, podle níž byly vydány, pak je z obsahu zprávy o daňové kontrole a obsahu dodatečných platebních výměrů zřejmé, že byly vydány na základě závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole čj. 434/09/142930, s žalobcem projednané dne 30.4.2009 a že při vyhotovení dodatečných platebních výměrů došlo k chybě v psaní. Dodatečné platební výměry tak jsou rozhodnutími s předepsaným obsahem, neboť v nich byl uveden ve smyslu § 32 odst. 3 ZSDP důvod rozhodnutí, který však byl označen jiným číslem jednacím a došlo tak podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP k zřejmé chybě v psaní při stanovení daňové povinnosti, která byla podle tohoto ustanovení, tedy v souladu se zákonem o správě

daní a poplatků, odstraněna. Dodatečné platební výměry tak nelze označit za neplatné podle § 32 odst. 7 ZSDP z důvodu absence základní náležitosti, kterou je důvod rozhodnutí.

Závěr Krajského soudu v Plzni

47. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že v mezích žalobních bodů nebyl žalobce zkrácen na svých právech ani rozhodnutím správního orgánu ani jeho postupem, proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

48. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Plzni dne 30. března 2012

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová