



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **B. M.**, zastoupeného JUDr. Milanem Veverkou, advokátem se sídlem v Novém Jičíně, U Hřiště 470, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13.4.2010 č.j. 365/2010-1101-807013 a č.j. 366/2010-1101-807013, ve věci daně z příjmů,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 13.4.2010, č.j. 365/2010-1101-807013 a 366/2010-1101-807013, **se** pro vady řízení **zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.640,- Kč ve lhůtě 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Milana Veverky, advokáta se sídlem v Novém Jičíně, U Hřiště 470.

Odůvodnění:

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13.4.2010, č.j. 365/2010-1101-807013 a č.j. 366/2010-1101-807013, jimiž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 16.5.2003 č.j. 37084/03/376920/3044 a č.j. 37085/03/376920/3044, kterými byly žalobci vyměřeny daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a roku 2001, a to způsobem specifikovaným ve výrocích napadených rozhodnutí.

V podaných žalobách označil žalobce napadená rozhodnutí za nezákonná a důvody, o něž své tvrzení opírá, vyjádřil v následujících žalobních bodech:

- 1) Finanční úřad v Kopřivnici jako správní orgán I. stupně (dále jen správce daně) stanovil daňovou povinnost podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), avšak v rozporu se zákonem, neboť příjmy žalobce byly stanoveny na podkladě pomůcek, které měl žalovaný k dispozici, ale výdaje na podkladě údajů vykázaných v jednoduchém účetnictví, které byly sníženy o položky, jež nebylo možno uznat (záznam o postupu při stanovení daňové povinnosti ze dne 22.4.2003 č.j. 28586/03/376930/6266). Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 28.8.2003 č.j. 2 Afs 2/2003-69, podle něhož není možné, aby část daně byla vypočtena za použití pomůcek a část dokazováním.
- 2) Žalovaný se při propočtu daňové povinnosti podle pomůcek dopustil závažné početní chyby. Z obsahu spisu ani z úředního záznamu ze dne 22.4.2003 nevyplývá odkaz na prvotní konkrétní číselné údaje pro stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem uvedené v tabulkách pod označením 1A až 3C. Nelze ověřit, jakým způsobem byly tyto údaje stanoveny a nelze ověřit, jakým způsobem byly pro účely stanovení daňové povinnosti vyčísleny např. stavy skladových zásob, pohledávky, závazky a další navazující skutečnosti. S touto námitkou nemožnosti zjištění konkrétních číselných údajů neseznatelných z účetnictví se žalovaný dostatečným způsobem v napadeném rozhodnutí nevypořádal.
- 3) Žalovaný se nevypořádal s otázkou, zda byly zohledněny veškeré skutečnosti ve prospěch daňového subjektu ve smyslu ust. § 46 odst. 3 ZSDP. Jedinou výhodou svědčící ve prospěch žalobce je skutečnost, že mu byly uznány veškeré výdaje vykazované v daňovém přiznání a další skutečnosti popsané na str. 12 předposledního odstavce prvního z napadených rozhodnutí a na str. 11 posledního odstavce druhého z napadených rozhodnutí. To však není výhoda, ale pouze matematický propočet správce daně tak, aby celkový základ daně byl pro daňový subjekt stanoven na úrovni neúnosné míry a je v rozporu s již shora zmiňovaným rozsudkem NSS ze dne 28.8.2003 č.j. 2 Afs 2/2003-69.
- 4) Žalobce namítl nepřiměřenost použitých pomůcek. Uvedl, že žalovaný zjistil průměrnou procentuální výši provizí obdobných daňových subjektů společností VS OIL, spol. s r.o. a EKO GAS PB s.r.o. Tyto společnosti však vykazují vysoké marže, neboť mají čerpací stanice umístěné na hlavních cestách. Žalobce má z převážné části své čerpací stanice na vedlejších cestách, kde není možno dosahovat vyšší marže. Žalobce navrhl provést důkaz místním šetřením v Mošnově, kde má čerpací místo jak žalobce, tak konkurenční společnost VS OIL, spol. s r.o., což však žalovaný odmítl. Dále žalobce namítl, že porovnávání daňové subjekty podnikaly ve svém oboru delší dobu a měly nasmlouvány výhodnější nákupní ceny na podkladě vyšších odběrů daného produktu a dále, že

používají také dražší technologii než žalobce, což je rovněž možno prošetřit v rámci místního šetření nebo porovnáním uplatňovaných odpisů nebo na úrovni vykázaného majetku v daňovém přiznání. Žalobce se zaměřuje na nízkopříjmovou klientelu, která neklade důraz na prodejní prostředí, ale na prodejní ceny. Žalovaný při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek nerespektoval podmínky, za kterých by podnikal za obdobných podmínek jiný daňový subjekt v daném místě, čase a v daném oboru činnosti – žalobce poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 179/01 a dále na rozsudek NSS ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 207/2005-55. Způsob, jakým se žalovaný v napadených rozhodnutích vypořádal s touto námitkou žalobce, když tvrdil, že žalobcovy provozovny jsou umístěny na hlavních tazích vyjmenovaných automobilových tras, neodpovídá skutečnosti. Většina posuzovaných čerpacích stanic žalobce je umístěna na vedlejších místech, která nejsou viditelná pouhým okem. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením žalovaného, že s odstupem více než 10 let nelze zjistit výši nasmlouvaných cen, když jednotlivá ustanovení ZSDP dávají žalovanému dostatek pravomocí získat důkazní prostředky v tomto směru. Žalobce je také oprávněn v daňovém řízení navrhopvat provedení důkazů, které sám nemá k dispozici a v posuzované věci bylo jeho právo zkráceno.

- 5) Žalovaný závěr o dostatečně spolehlivém zjištění daňové povinnosti neodůvodnil, přičemž tuto skutečnost nelze zjistit ani z úředního záznamu ze dne 22.4.2003.
- 6) Žalobce namítl, že neměl možnost vyjádřit se k závěrům odvolacího řízení. Tato skutečnost byla sice napravena v dalším řízení, ale pouze formálním způsobem, kdy žalovaný popsal výhody ve prospěch žalobce způsobem zde uvedeným.
- 7) Žalovaný nerespektoval předchozí zrušující rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13.8.2008 č.j. 22Ca 311/2007-249, kterým byl zavázán zopakovat svědecké výpovědi a odmítl se s touto otázkou vyrovnat, jak vyplývá ze str. 6 napadených rozhodnutí.
- 8) Jestliže žalovaný stanovil daňovou povinnost podle pomůcek, přičemž vycházel z údajů uvedených v účetnictví žalobce, nelze konstatovat, že by účetnictví žalobce vykazovalo natolik velké nedostatky, z nichž by bylo možno usuzovat nemožnost zjištění základu daně dokazováním. Žalobce zde poukázal na rozsudek NSS ze dne 30.1.2008 č.j. 2 Afs 24/2007-119, z něhož mj. vyplývá, že ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat takovou intenzitu pochybností, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo či nepřímo zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Podle žalobce, jestliže žalovaný v první fázi procesu znevěrohodní správnost účetnictví a v druhé fázi tytéž údaje použije ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, jedná se o zjevný rozpor v tvrzeních.
- 9) Žalovaný v meritorně identické věci rozhodoval o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1999, 1. až 4. čtvrtletí 2000 a leden až prosinec 2001 a rozhodl ve prospěch žalobce. Ve prospěch žalobce rozhodl také ve věci spotřební daně z uhlíkovodíkových paliv a maziv za zdaňovací období leden až červenec 2000, září 2000, listopad 2000, leden až prosinec 2001 a leden až červen 2002. Tím, že v případě daně z příjmů rozhodl v neprospěch žalobce, porušil žalovaný zásadu legitimního očekávání.
- 10) Žalobce dále namítl, že nebyl informován o konání svědeckých výpovědí a tyto se uskutečnily v souladu se zákonem až dne 3.9.2009. Skutečnost, že žalobce žádal o posunutí termínu konání svědecké výpovědi na den 31.7.2009, se nezakládá na pravdě, neboť žalobce nebyl o skutečnosti konání svědeckých výpovědí zcela v souladu se zákonem informován. Žalovaný tedy rozhodoval na podkladě důkazu, který byl opatřen v rozporu se zákonem. V této souvislosti poukázal

žalobce na právní názor vyslovený krajským soudem v téže věci již v předchozím zrušujícím rozsudku. Žalobce opětovně při výsleších svědků porušil zákon.

Žalovaný ve vyjádřeních v otázce nepřípustnosti kombinace pomůcek a dokazování odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Současně v této souvislosti zmínil rozsudky NSS, např. č.j. 2 Afs 190/2004-56 nebo 2 Afs 60/2006-63. S námitkou nemožnosti ověření správného stanovení daňového základu a dopuštění se závažné početní chyby se žalovaný rovněž vypořádal v napadených rozhodnutích. V úředním záznamu ze dne 22.4.2003 jsou doloženy údaje o průměrné marži dvou srovnatelných daňových subjektů. O seznámení žalobce s konstrukcí pomůcky svědčí odvolací námitka ze dne 3.7.2003. Dále žalovaný odkázal na str. 17 úředního záznamu, kde je uveden podrobný postup správce daně při výpočtu pomůcky. Z tohoto výpočtu nevyplývá žádná početní chyba. Dále žalovaný zdůraznil, že ZSDP dává daňovému subjektu právo brojit proti stanovení daně formou pomůcek, ale nedává mu již právo zpochybňovat výsledek toho určení daně způsobem, jakým to činí žalobce, tedy kritizováním jednotlivých konkrétních položek výpočtu správce daně. Správní orgány obou stupňů přesvědčivě zdůvodnily, že bylo přihlédnuto při stanovení daně k položkám výši daně zvyšujícím i snižujícím. Záznam o postupu při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek ze dne 22.4.2003 byl zástupci žalobce předán k prostudování dne 20.7.2009 a výsledek doplněného daňového řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu a nový výpočet pomůcky byl se žalobcem podrobně projednán v protokolu ze dne 4.11.2009 č.j. 138157/09/325934704379, v němž byl zrekapitulován celý postup správce daně po zrušujícím rozsudku a uvedeny důvody, proč nemohl správce daně setrvat v dokazování a k jaké další výhodě daňového subjektu přihlédl. Správní orgány obou stupňů v souladu s ust. § 46 odst. 3 ZSDP přihlédly k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, kterými bylo kromě přiměřených výdajů také zohlednění nezdanitelných částek základu daně podle ust. § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen ZDP), ale i jiné skutečnosti, např. v jakém oboru činnosti subjekt podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu apod. Žalovaný dále uvedl, že srovnatelné daňové subjekty podnikají ve stejné lokalitě jako žalobce a se stejným sortimentem zboží. Žalobce má umístěny provozovny na hlavních tazích, nikoliv na hlavních cestách, což správce daně nikdy netvrdil. Z vyjádření žalobce není zřejmé, na základě čeho dospěl k přesvědčení, že srovnatelné daňové subjekty měly nasmlouvány výhodnější nákupní ceny, nebo, že na žalobcových čerpacích stanicích tankovala nízkorozpočtová klientela, a proto musel mít levnější cenu. Údajně o 2 Kč vyšší prodejní cena v roce 2010 nemá žádnou souvislost s cenami v roce 2000 a 2001, proto bylo na místě odmítnutí provedení místního šetření v současné době. Na zjištění průměrné marže pak nemá žádný vliv používaná technologie a výše odpisů. Ta by ovlivnila celkový výsledek hospodaření, nikoliv marži zjišťovanou poměrem nákup – prodej zboží. Žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt, u něhož byly zjištěny podmínky aplikace § 31 odst. 5 ZSDP, nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky ani domáhat se jiného výběru pomůcek. Pomůcky představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě. Námitku týkající se posouzení daně z přidané hodnoty a spotřební daně považuje žalovaný rovněž za nedůvodnou, neboť způsob odstranění vad řízení u jednotlivých daní nebyl srovnatelný. K námitce, která se týkala opakovaných svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že dne 22.6.2009 správce daně zaslal předvolání ke svědecké výpovědi svědkům H. a Z. a současně o tom zpravil žalobce. Dne 7.7.2009 zaslal žalobce

omluvu a žádost o stanovení náhradního termínu z důvodu dovolené. Dne 8.7.2009 zaslali z téhož důvodu omluvu i oba svědci. Správce daně uvedené akceptoval a dne 10.7.2009 zaslal druhé předvolání oběma svědkům na den 31.7.2009 a uvědomil o tom také žalobce, který převzal oznámení dne 15.7.2009. Dne 22.7.2009 obdržel správce daně námitku podjatosti zaslanou údajným zástupcem žalobce Ing. P., který však nepřiložil k námitce plnou moc. O námitce bylo rozhodnuto dne 30.7.2009 a následně proběhla svědecká výpověď dne 31.7.2009 bez účasti žalobce. S cílem předejít možnému odlišnému názoru na skutečnost, zda byl či nebyl správce daně povinen písemně uvědomit o konání svědecké výpovědi i zástupce na základě plné moci, rozhodl se svědecké výpovědi zopakovat potřetí. Výslech obou svědků proběhl dne 3.9.2009 za účasti zástupce žalobce. Žalovaný tak tuto námitku považuje za neopodstatněnou. V reakci na zbývající žalobní námitky odkázal žalovaný na obsah napadených rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

Při přezkoumání napadených rozhodnutí vycházel krajský soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a v souladu s dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) byl vázán žalobními body obsaženými v žalobě.

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla provedena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 1999, 1. až 4. čtvrtletí 2000 a ledna až prosince 2001 a dále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1998, 1999, 2000 a 2001. Správce daně výzvami ze dnů 6.11.2002 a 18.12.2002 vyzval žalobce k prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních včetně záznamů dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti z 9.12.1999 a 1.11.2000. Žalobce doložil stavy nákupů, prodejů a zůstatků zkapalněného plynu a rozpis provozoven, na nichž docházelo k prodeji, dále doložil stavy stojanů zkapalněného plynu podle jednotlivých provozoven bez uvedení měrných jednotek, později doplnil, že se jednalo o litry. Nedoložil však záznamy podle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ani knihu tržeb, která byla správci daně předložena v rámci místního šetření dne 6.11.2000 na provozovně Mošnov, k níž později sdělil, že byla ztracena jeho zaměstnankyní L. Z. Dne 13.11.2003 doložil žalobce další podklady. Dne 23.1.2003 a 27.1.2003 přistoupil správce daně k výsledku svědků L. Z. a J. H. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 7.2.2003 č.j. 163/03/376930/6266 byl žalobce prostřednictvím své zmocněnkyne seznámen s obsahem svědeckých výpovědí. Zmocněnkyně uvedla, že nepožaduje opakování výsledků. Opětovně byl žalobce vyzván k předložení dosud chybějících dokladů dne 6.2.2003. V odpovědi na tuto výzvu ze dne 21.2.2003 uvedl, že veškeré stavy počítadel stojanů již předložil, evidence tržeb předložit nemůže, neboť je nemá k dispozici. Dle protokolu z ústního jednání ze dne 21.3.2003 byl žalobce seznámen se závěrem správce daně, že daňová povinnost mu bude stanovena podle pomůcek, přičemž správce daně podrobně uvedl, jaké zákonné povinnosti žalobce nesplnil. Ve vyjádření k tomuto protokolu ze dne 11.4.2003 žalobce uvedl, že předkládá počáteční a konečné stavy počítadel stojanů dle jednotlivých provozoven, i když nejsou tyto evidence kompletní a chybí např. evidence denních tržeb provozovny L. Ve stanovisku ze dne 25.4.2003 správce daně opakovaně uvedl žalobci důvody, na jejichž základě nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Následně správce daně vydal platební výměry, proti nimž podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto rozhodnutími žalovaného ze dne 3.3.2004. Tato rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 13.8.2008 č.j. 22Ca 311/2007-249 a věc byla vrácena žalovanému

k dalšímu řízení. V dalším řízení správce daně provedl opakované výsledky svědků za přítomnosti zástupce žalobce. Následně v úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 2.11.2009 č.j. 138192/09/325934704379 provedl správce daně nové výpočty daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období, vyloučil z nákupů i prodeje zboží doměřenou spotřební daň. S tímto záznamem byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání dne 4.11.2009. Zástupce žalobce v protokolu uvedl, že se k doplněnému odvolacímu řízení hodlá vyjádřit, což také učinil písemně podáním ze dne 24.12.2009, které žalovaný posoudil jako doplnění odvolání. Žalobce své námitky formuloval obdobně jako následně žalobní body v podané žalobě. O jeho námitkách bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími.

Podle ust. § 31 odst. 5 ZSDP 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.

V posuzované věci byla žalobci stanovena daňová povinnost za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 ZSDP. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti, k němuž může správce daně přistoupit pouze za splnění zákonem předvídaných podmínek. Těmito podmínkami jsou jednak nesplnění zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování jím uváděných skutečností, a jednak v důsledku tohoto porušení zákonných povinností daňovým subjektem nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Teprve, jsou-li obě tyto zákonné podmínky naplněny, je správce daně oprávněn (ale také povinen) stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 ZSDP, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně (rozsudek NSS ze dne 23.6.2005 sp.zn. 7 Afs 104/2004). V posuzované věci žalobce v žalobní námitce č. 8) zpochybnil nemožnost stanovit daň dokazováním. Svou pochybnost odůvodnil jednak využitím údajů z účetnictví žalobce jako pomůcek, z čehož dovodil, že účetnictví žalobce tedy nemohlo vykazovat natolik velké nedostatky, aby na jeho základě nebylo možno dokazovat, a dále judikátem NSS ze dne 30.1.2008 č.j. 2 Afs 24/2007, z něhož vyplývá, že ne každá chyba v účetnictví bude způsobovat požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo či nepřímo zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Krajský soud na základě obsahu správního spisu nemá zato, že účetnictví žalobce vykazovalo pouze dílčí chyby, jež nemohly ve svém důsledku vyvolat u správce daně intenzitu pochybností odpovídajících nemožnosti provést na jejich základě dokazování, neboť v případě žalobce byla shledána absence knihy tržeb za provozovnu Mošnov, jakýchkoliv záznamů dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti správcem daně ze dne 9.12.1999 a 1.11.2000, z nichž vyplývala povinnost žalobce vést stavy počítadel stojanů pro čerpání LPG jako pohonné hmoty za jednotlivé roky a provozovny, ale také za jednotlivé dny a provozovny, existovaly nepodložené a nevysvětlené rozdíly ve skladové evidenci a inventarizaci. Žalobcem zmiňovaný judikát NSS je proto pro posuzovanou věc nepoužitelný. Která zákonná ustanovení byla zjištěnými nedostatky porušena, vyjádřil žalovaný na str. 8 a 7-8 napadených rozhodnutí. Z těchto důvodů také nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním ve smyslu ust. § 31

odst. 1 až 4 ZSDP, když žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal přiznanou výši daně. Žalobní námitku č. 8) proto krajský soud důvodnou neshledal.

Jak v této žalobní námitce č. 8), tak v žalobní námitce č. 1) žalobce namítl nezákonný způsob stanovení daně na základě pomůcek, jestliže správce daně postupoval takovým způsobem, že příjmy žalobce stanovil na základě pomůcek, ale výdaje na podkladě údajů z jednoduchého účetnictví žalobce snížených o položky, které nebylo možno uznat z důvodů uvedených v úředním záznamu ze dne 22.4.2003. Žalobce v této souvislosti poukázal na judikát NSS ze dne 28.8.2003 č.j. 2 Afs 2/2003-69, v němž se uvádí, že není možno, aby část daně byla vypočtena za použití pomůcek a část dokazováním. Krajský soud je přesvědčen, že tento právní názor byl již překonán novějšími rozhodnutími správních soudů, z nichž lze poukázat např. na rozsudek NSS ze dne 12.5.2005 č.j. 2 Afs 190/2004, podle kterého při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 ZSDP vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole. Samotná nemožnost uložení daně dokazováním neznamená, že poznatky získané v dokazovací fázi nejsou využitelné jako pomůcky. Krajský soud na tomto místě považuje za vhodné zmínit také rozsudek NSS ze dne 27.7.2007 sp. zn. 5 Afs 129/2006, podle kterého jednalo-li se svým objemem o podstatnou část účetnictví stěžovatele, která byla zpochybněna a správcem daně neuznána, ztěžší lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. zachována. Ust. § 31 odst. 5 ZSDP nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplné a průkazné, použito jakožto jedné z možných pomůcek. Právě taková identická situace nastala u žalobce. Krajský soud tedy shledal také tuto žalobní námitku nedůvodnou.

Další žalobní námitka směřovala do přiměřenosti použitých pomůcek, když podle žalobce správcem daně vybrané srovnatelné subjekty, tj. společnosti VS OIL, spol. s r.o. a EKOL GAS PB s.r.o. nesplňovaly kritérium srovnatelnosti z důvodů, které žalobce uvedl již ve svém vyjádření k doplnění dokazování ze dne 24.12.2009, jež žalovaný posoudil jako doplnění odvolání. Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny (rozsudek NSS ze dne 28.6.2007 sp. zn. 2 Afs 184/2006). Z obsahu správního spisu, a to ze záznamu o postupu při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek ze dne 22.4.2003 bylo zjištěno, že za obdobné daňové subjekty správce daně označil společnosti EKOL GAS PB s.r.o. zabývající se prodejem LPG a společnost VS OIL spol. s r.o. zabývající se prodejem nafty a benzínu. V příloze tohoto záznamu jsou založeny výkazy zisků a ztrát obou těchto subjektů za rok 2000. *„Pokud mají pomůcky, které správce daně použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici.“* (srov. rozsudek NSS ze dne 28.12.2011 č.j. 7 Afs 35/2011-80). V posuzované věci z obsahu správních spisů nevyplývají žádné další konkrétní informace k vybraným subjektům, jejichž vykázané marže ve výkazu zisků a ztrát za rok 2000 byly pomůckou, na jejímž základě byla doměřena daň žalobci. Z obsahu správních spisů není přezkoumatelné, z jakých důvodů si správce daně tyto subjekty vybral. Jediné, co je zřejmé, je to, že se jednalo o subjekty působící ve stejném

oboru. Otázkou však zůstává, jaký počet provozoven měly tyto subjekty, jak dlouho působily na trhu, jaká byla jejich tržní pozice, zda byly srovnatelně veliké. Vzhledem k absenci těchto údajů je rozhodnutí správce daně, jímž vybral tyto subjekty jako nositele pomůcek, zcela netransparentní. Volba pomůcek je sice v kompetenci správce daně, to však neznamená, že může jít o libovůli. Správce daně vždy musí postupovat tak, aby byla z obsahu správního spisu seznatelná úvaha, proč jsou podle jeho názoru vybrané pomůcky adekvátní vůči posuzovanému daňovému subjektu a v případě, že těmito pomůckami jsou srovnatelné daňové subjekty, z jakých důvodů byly tyto subjekty vybrány a v čem je spatřována ona srovnatelnost s pozicí daňového subjektu, vůči němuž je daňové řízení vedeno. Jakkoliv odvolací orgán není oprávněn zasahovat do výběru pomůcek, je povinen při posuzování, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 ZSDP), posuzovat také přiměřenost použitých pomůcek. Zvláště pak za situace, kdy daňový subjekt v podaném odvolání přiměřenost použitých pomůcek zpochybnil. Žalovaný se v napadených rozhodnutích s touto odvolací námitkou sice vypořádal, avšak podle názoru krajského soudu zcela nedostatečným způsobem, když neuvedl žádná relevantní tvrzení podpořená důkazy, z nichž by byla zřejmá nezpochybnitelná přiměřenost výběru těchto pomůcek. Uvedenou žalobní námitku proto shledal krajský soud důvodnou, když napadená rozhodnutí z hlediska přiměřenosti použitých pomůcek považuje za nepřezkoumatelná.

Žalobní námitku č. 10), v níž je tvrzen nezákonný způsob doplnění dokazování výslechy svědků, když tyto opět proběhly za nepřítomnosti žalobce, resp. jeho zástupce, shledal krajský soud nedůvodnou, a to s ohledem na obsah protokolů o výsleších svědků ze dne 3.9.2009 č.j. 61250/09/376930806266 a č.j. 61293/09/376930806266 (svědci H. a Z.), z nichž jednoznačně vyplývá, že výslechy obou svědků proběhly za přítomnosti zástupce žalobce Ing. J. P. (plná moc ze dne 1.7.2009 je součástí správního spisu).

Žalobní námitku poukazující na rozhodnutí žalovaného, resp. správce daně vydaná vůči žalobci v jiných daních za shodná zdaňovací období, krajský soud rovněž neshledal důvodnou. Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i daně spotřební jsou odlišné a jakkoliv se jednalo o stejná zdaňovací období téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 ZDP), jakož i podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů). Pokud jde o stanovení spotřební daně, byla zde situace odlišná především v tom smyslu, že žalobce přiznání ke spotřební dani vůbec nepodával. Tato skutečnost je soudu známa z úřední činnosti (žaloba podaná žalobcem proti vyměření spotřebních daní vedená u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22Ca 317/2004). V obecné rovině lze konstatovat, že v daňovém řízení ohledně každé daně samostatně po zjištění skutkového stavu je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Skutečnost, že správce daně rozhodl v posuzované věci o dani z příjmů v neprospěch žalobce, zatímco ohledně dalších dvou daní v jeho prospěch, nemůže mít sama o sobě vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Dalšími žalobními námitkami vztahujícími se především ke způsobu výpočtu daňové povinnosti v rámci použitých pomůcek, se krajský soud již nezabýval, a to

s ohledem na závěry, které učinil o nepřezkoumatelnosti přiměřenosti zvolených pomůcek. Za této situace považuje za nadbytečné a neodůvodněné se těmito dalšími námitkami zabývat.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Takový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.). Současně krajský soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudních poplatků v celkové výši 4.000 Kč a dále v souvislosti s právním zastoupením, a to za dva úkony právní služby po 2.100 Kč a 2x režijní paušál v každé ze spojených věcí, tj. celkem 7.200 Kč (ust. § 6 odst. 1, § 7, § 9 odst. 1, § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3, a to s přihlédnutím k § 12 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění). Odměna právnímu zástupci žalobce byla zvýšena v souladu s ust. § 35 odst. 2 s.ř.s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je povinen zaplatit podle zvláštního právního předpisu, tj. na částku 8.640 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení tak činí 12.640 Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.) týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.). Podle ust. § 149 odst. 1 o.s.ř. za použití ust. § 64 s.ř.s. zavázal soud žalovaného zaplatit náhradu nákladů řízení k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 29. března 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu