



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci

žalobce: **HERMÉS spol. s r.o.**
sídlem Trocnovská 341, 378 10 České Velenice
zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou
sídlem Rooseveltova 37, 381 01 Český Krumlov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 4. 2018, č. j. 14843/18/5300-22442-605186

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

1. Žalobou doručitou dne 5. 6. 2018 Krajskému soudu Českých Budějovicích se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí ze dne 3. 4. 2018 č. j. 14843/18/5300-22442-605186, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena.
2. Napadenému rozhodnutí je vytýkáno, že nebyl dán důvod pro stanovení daně podle pomůcek, protože bylo možno tak učinit dokazováním. Žalobce v řízení navrhl provedení celé řady důkazů, ke kterým nebylo přihlédnuto a nebyl tudíž jednoznačně zjištěn skutkový stav, podle kterého lze daň stanovit za použití pomůcek. Zřejmou chybu v účtování žalobce bylo možné v průběhu daňové kontroly prokázat a to bylo žalobcem činěno. Poukazuje se na náklady, které žalobce vynaložil na vlastní investice. Tyto náklady nebyly zohledněny a použitý materiál byl označen za prodané zboží.
3. Poukazuje se na opomenuté důkazy a neobjektivní hodnocení důkazů. V té souvislosti se poukazuje na řízení o uložení pokuty za porušení předpisů o účetnictví. To dělo se ve správním řízení, žalobci byla uložena pokuta, aniž bylo ukončeno dokazování v řízení daňovém. To vedlo ke zrušení rozhodnutí o uložení pokuty jako předčasného. Daňový spis neobsahuje důkazy předložené ve správním řízení. Tyto důkazy nebyly předmětem hodnocení ve správě.
4. Výsledky svědků Ing. V. M., P. D., P. I., M. R., V. S., J. B. byly finančními orgány hodnoceny neobjektivně. To se dovozuje z kamarádského vztahu k jednateři žalobce.
5. Daň stanovená podle pomůcek nebyla vypočtena spolehlivě. Pro účely výpočtu marže byla předložena řada důkazů, které nebyly vzaty v úvahu. Došlo k porušení proporcionality tím, že procento doměřené marže bylo použito na straně výnosů, nikoli na straně výdajů. Dále nebylo provedeno porovnání žalobce se srovnatelnými daňovými subjekty.
6. Kontrolní zpráva nebyla projednána, žalobce neměl dostatek času obsah zprávy zaslané předem projednat se svým zástupcem. Žalobcem měl zájem projednat použité pomůcky, s nimiž nesouhlasí, což mu bylo odmítnuto. V řízení zůstaly opomenuty dva šanony listinných důkazů. Vyjadřuje se nesouhlas, že projednání kontrolní zprávy se omezuje na pouhý její podpis.
7. Správce daně neakceptoval plnou moc zástupce daňového subjektu, zpráva byla zaslána přímo žalobci, nikoli jeho zástupci. Zástupce žalobce reagoval blanketovým odvoláním odeslaným ze své datové schránky, výzva žalobce k odstranění vad odvolání z důvodu jeho nepodání oprávněnou osobou je nesprávné.
8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Poukazuje na právní úpravu o účtování o zásobách, povinnosti zajistit průkazné vedení evidence o zásobách, tak aby bylo možno v průběhu účetního období stav zásob a jejich ocenění sledovat. Přestože žalobce dodatečně předložil

doklady vztahující se k materiálu, který měl být použit k vlastní spotřebě, nepředložil ucelenou skladovou evidenci, kterou by bylo možno prokázat požadované údaje. Skladové karty žalobce nevedl, odkázal na obsah šanonů. Podrobnou inventarizaci by bylo nezbytné zrekonstruovat. To znamená, že průkazná skladová evidence zásob vedena nebyla. Rovněž nebyla provedena inventarizace skladových zásob podle zákona o účetnictví, jestliže žalobce tvrdil, že zahrnul i zboží použité pro vlastní potřebu. Použití materiálu pro tento účel nebylo možné pro neprůkazně provedené inventarizace skladových zásob zjistit. Byla-li by řádně vedena inventarizace zásob, musel žalobce zjistit, že se na skladě nachází podstatně méně zásob zboží, než vykazoval v účetnictví. Zboží bylo skutečně vyskládáno ze skladu. Z žalobcem předložených dokladů je zřejmé, že nebyla vedena evidence o zásobách způsobem prokazujícím stav zásob a jejich pořizovací cenu. Pochybnosti rovněž vznikly o tom, zda v účetních knihách jsou zaúčtovány veškeré účetní případy, které tam zaúčtovány být měly. Zboží, které ve skutečnosti bylo vydáno, bylo stále vykazováno jako zboží na skladě. Účetní pochybení zapříčinila, že byla porušena ustanovení zákona o účetnictví, čímž nebyl zajištěn věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Proto nelze účetnictví žalobce shledat jako správné, úplné a průkazné. Žalobce neprokázal, že zásoby zaúčtované přímo do spotřeby, byly skutečně spotřebovány pro vlastní provozní spotřebu, či zda toto zboží nebylo předmětem jeho dalšího prodeje. Pořízení předmětného materiálu nebylo zpochybněno, a proto byl učiněn závěr, že tento materiál byl žalobcem prodán v rámci jeho ekonomické činnosti. Tyto transakce nebyly zahrnuty do uskutečněných zdanitelných plnění. Za takové důkazní situace a neunesení důkazního břemene žalobcem byly podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny.

9. K námitce o opomenutí důkazů a jejich neobjektivního hodnocení se uvádí, že důkazní prostředky obsažené ve dvou šanonech byly řádně zhodnoceny, správná úvaha v žalobou napadeném rozhodnutí logicky navazuje na skutková zjištění, odvolací námitky nebyly žalovaným rozděleny do dvou oblastí, protože byly přezkoumatelným způsobem vypořádány v napadeném rozhodnutí. Okolnost, že důkazní prostředky byly hodnoceny odlišně od názoru žalobce, neznamená, že byly hodnoceny vadně.
10. Výsledky svědků nebyly hodnoceny neobjektivně, jestliže tyto svědecké výpovědi neprokázaly správnost, pravdivost a úplnost účetnictví žalobce a výši jím deklarovaných uskutečněných zdanitelných plnění. Žalovaný nesdílí názor žalobce, že vypočtená daň podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Bylo vycházeno z podkladů žalobce a jeho údajích o výši marže ve snaze přiblížit se co možná nejblíže realitě. Byl akceptován žalobcem uplatněný nezpochybněný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, v případě uskutečněných zdanitelných plnění bylo vycházeno z účetnictví žalobce, akceptována hodnota vykázaných nákladů na prodané zboží a zvýšena o vypočtenou hodnotu sporného materiálu. Výsledná hodnota byla snížena o hodnotu žalobcem nezpochybněných a deklarovaných osvobozených dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani. Argumentace proporcionalitou není v posuzované věci přílehlavá, protože správce daně akceptoval žalobcem uplatněný

a nezpochybněný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění i další plnění s nárokem na odpočet daně.

11. Kontrolní zpráva byla projednána, žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a výpočtem daně, žalobce se s kontrolním zjištěním seznámil a reagoval vyslovením nesouhlasu se závěry tam učiněnými. K návrhu žalobce správce daně řízení doplnil výsledkem svědků. Protože ke změně kontrolního zjištění nedošlo, nelze v rámci projednání zprávy navrhopat další doplnění. Postup správce daně je souladný se zákonem, žalobci i jeho zástupci byl vytvořen prostor pro předkládání důkazních prostředků. Kontrolní zpráva byla žalobci poskytnuta předem, aby se s jejím obsahem mohl obeznámit. Argumentace žalobce o možnosti zprávu při jejím projednání pouze projednat, není namístě. Okolnost, že žalobce zastává odlišný názor na závěry učiněné správcem daně, nemá vliv na zákonnost projednání zprávy.
12. Pochybení správce daně, který žalobce nevyzval k úpravě plné moci, nemá vliv na zákonnost napadených dodatečných platebních výměrů. Rozhodnutí sice byla doručena přímo žalobci, avšak je zřejmé, že dodatečné platební výměry se dostaly do dispozice zástupce žalobce, jestliže ten ze své datové schránky podal blanketní odvolání. Pro věc je podstatné, že žalobce nebyl jakkoli krácen na svém právu být zastoupen.
13. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
14. Žalobce byl podroben kontrole daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. Zahájení daňové kontroly je ve spise doloženo. Jednatel žalobce se vyjádřil k předmětu činnosti, uvedl, že zboží, stavební materiál, prodává s obchodní přírůžkou v rozmezí 3-30 %. Při dalším jednání uvedl, že obchodní přírůžka se pohybuje v rozpětí 1 – 50 %. Skladová evidence byla podle vyjádření jednatele vedena ručně.
15. Po přezkoumání předložených účetních dokladů byl žalobce vyzván k předložení inventurních soupisů a prokázání ocenění inventarizovaných položek, výši cen zboží, správnosti a úplnosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňových přiznáních. Výzva je odůvodněna pochybnostmi, které na podkladě předložených účetních dokladů vznikly o úplnosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních podle daňových přiznání.
16. Žalobce na výzvu opakovaně reagoval, seznamy zboží označil za neúplné, přičemž některé položky neumí zařadit a ocenit.
17. Správce daně provedl místní šetření ve skladech žalobce v Českých Budějovicích a v Českých Velenicích, při kterých vyhotovil soupisy zboží v těchto skladech, vyhodnotil reakce žalobce na výzvu a předložené doklady.

18. Následovala další výzva z prokázání nákladů na konkrétních účetních dokladech vztahujících se k opravám majetku žalobce.
19. Inventarizační soupisy předložené žalobcem byly pořízeny dodatečně při využití soupisu skladů a údajů podle počítače. Vedle vyjádření k výzvě byly předloženy další listinné důkazy.
20. Po seznámení s kontrolním zjištěním žalobce navrhl provedení dalších důkazů výsledky svědků P. D., P. K., M. R., J. B. V. S. a J. N. Dále předložil listinné důkazy a fotografie.
21. Správce daně opatřil letecké snímky Národního archivu leteckých měřických snímků pořízených v roce 2010 a 2013 zachycujících nemovitý majetek žalobce. Navržené svědecké výpovědi byly provedeny.
22. Po tomto doplnění řízení byl žalobce dne 31. 3. 2017 seznámen se stanoviskem správce daně k vyjádření daňového subjektu k výsledkům kontrolního zjištění, ze kterého vyplývá, že závěry správce daně zůstávají nezměněny.
23. Kontrolní zpráva byla na žádost zástupce žalobce tomuto zástupci zaslána. K projednání kontrolní zprávy došlo dne 5. 4. 2017, jednání bylo zahájeno v 9.00 hod. a ukončeno v 10.45 hod. V protokolu je průběh jednání zaznamenán.
24. V obsáhlé kontrolní zprávě jsou popsány jednotlivé důkazní prostředky, průběh řízení, hodnocení důkazů a uzavírá se, že účetnictví žalobce není hodnověrné, úplné a průkazné. Proto nelze daň stanovit jinak než podle pomůcek. Z kontrolní zprávy plyne, že těmito pomůckami byla daňová přiznání žalobce a jeho účetní podklady jakož i vyjádření, kontrolní zpráva obsahuje výpočet daně podle pomůcek, uvádí se, že takto daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.
25. Následovalo vydání dodatečných platebních výměrů za jednotlivá zdaňovací období, proti nimž žalobce podal blanketní odvolání prostřednictvím své zástupkyně, a toto odvolání bylo dále doplňováno.
26. Odvolání bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že v průběhu daňové kontroly vyvstaly pochybnosti o pravdivosti vykázané výše uskutečněných zdanitelných plnění a výnosů žalobce. K tomu vedla jednak skutečnost o deklarovaných zásobách zboží k poslednímu dni kalendářních let, kdy žalobce vykázal nižší tržby ve vztahu k sortimentu zboží, které lze dokoupit a může podléhat znehodnocení. V důsledku toho se jevila vykázaná hodnota zásob zboží nestandardně vysoká. To vedlo k ověření reálného stavu zásob při místním šetření a zjištění z místního šetření bylo porovnáno s vykazovanými hodnotami zásob zboží žalobce. Aktuální stav zboží byl mnohem nižší, přestože hodnota pořízeného zboží byla vyšší než hodnota zboží prodaného. Proto byl učiněn závěr, že deklarovaná hodnota zásob není hodnověrná. Další důvod zakládající pochybnosti správce daně se vztahoval ke spotřebovanému materiálu na

údržbu majetku. Přitom se hodnota dlouhodobého majetku v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nikterak nezměnila. Spotřebované zboží se shoduje se zbožím obchodovaným žalobcem v rámci jeho ekonomické činnosti. Pochybnosti správce daně obsažené ve dvou výzvách zůstaly neodstraněny, a proto správce daně unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu, jestliže účetnictví žalobce zhodnotil jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. Inventarizační soupisy neodpovídaly požadavkům zákona o účetnictví, nebyl veden řádný soupis skladových zásob. Tvrzení o spotřebě materiálu není pravdivé. To vyvrací letecké měřické snímky. Výpovědi svědků byly hodnoceny jako nevěrohodné v rozporu se skutečným zjištěným stavem. Nebyla vedena průkazná skladová evidence zásob, inventarizace skladových zásob neodpovídá požadavkům zákona o účetnictví, v účetních knihách nebyly zaúčtovány veškeré účetní případy. Účetní pochybení mají za následek, že žalobce nezajistil věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. V důsledku toho žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání použití sporného materiálu k jím deklarovanému účelu. Pořízení sporného materiálu nebylo rozporováno, a proto byl učiněn závěr o tom, že materiál byl prodán v rámci ekonomické činnosti žalobce a tyto transakce nebyly zahrnuty do uskutečněných zdanitelných plnění a nebyla uplatněna daň na výstupu. Žalobce při dokazování nesplnil svou zákonnou povinnost, a proto nebylo daň možné stavit dokazováním. Při stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z informací o žalobci a jím tvrzených skutečnostech, byl ponechán jím uplatněný a nezpochybněný nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění i dalších plnění s nárokem na odpočet daně. Následuje vypořádání sedmi odvolacích důvodů a uzavírá se, že byly naplněny zákonné podmínky § 98 pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž ta byla stanovena dostatečně spolehlivě.

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
28. Předmětem řízení bylo učiněno rozhodnutí o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty v kontrolovaných zdaňovacích obdobích podle pomůcek. Právě doměření daně podle pomůcek je mezi účastníky na sporu.
29. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek upravuje § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto předpisu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
30. Správce daně přezkoumal účetní doklady předložené žalobcem po zahájení daňové kontroly a bylo prokazatelně zjištěno, že minimálně inventarizace a skladová evidence nezobrazují věrně stav zásob. To ostatně žalobce přiznal sám, jestliže uvedl, že inventarizační soupisy se podařilo zrekonstruovat pouze dílčím způsobem pro problémy související s evidencí vedenou v počítači, vedení skladové evidence na kartách se dobře

nedařilo. Tyto závady představující rozpor s předpisy o účetnictví žalobce v průběhu daňové kontroly neodstranil. To je zapotřebí vztáhnout i k rozsahu materiálu, který podle tvrzení žalobce měl být využit pro jeho vlastní spotřebu na opravy a údržbu vlastního a pronajatého objektu. Pro tyto vady v účetnictví žalobce nelze při prokazování správnosti údaje žalobce o výši zdanitelných plnění z účetnictví žalobce vycházet. Pochybnosti o správnosti údajů obsažených v účetnictví správce daně opakovaně vyjádřil ve svých výzvách a zůstaly-li tyto vady neodstraněny, pak žalobce své důkazní břemeno prokázat správnost jím uvedených údajů v daňovém přiznání neprokázal.

31. Nestalo se tak ani po navržení dalších důkazních prostředků, ať již listinných důkazů nebo důkazů výsledkem svědků. V zájmu splnění povinnosti prokázat správnost údajů uvedených v daňovém přiznání nepostačuje pouhé navržení a provedení dalších důkazních prostředků, ale rozhodné je, zda takovými důkazními prostředky byly odstraněny závady shledané správcem daně v účetnictví, které způsobují nemožnost stanovit daň dokazováním. Právě to se v projednávané věci stalo, protože vady v účetnictví takto doplněným dokazováním na základě návrhu žalobce odstraněny nebyly.
32. Citace z napadeného rozhodnutí na straně 5 a 6 žaloby odpovídá daňovému spisu a hodnocení údajů o stavu zásob je logické. To je zapotřebí vztáhnout i k hodnocení důkazů o spotřebovaném materiálu na opravy a údržbu žalobcem vlastněného a pronajatého areálu. Tvrzení o těchto výdajích, které měl žalobce uskutečnit právě v kontrolovaných zdaňovacích obdobích, jsou spolehlivě vyvráceny důkazy opatřenými v průběhu daňové kontroly například leteckými snímky těchto objektů.
33. Soud nesdílí názor, že pochybení při vedení účetnictví představuje zřejmou chybu, protože žalobce účetnictví vedl zcela v rozporu s požadavky zákona o účetnictví a jeho prováděcích předpisů. Nejde proto o žádnou zřejmou chybu účetnictví, ale o způsob vedení účetnictví, které předpisům o účetnictví neodpovídá a není průkazné. Tyto vady nebylo možno odstranit důkazy, na které se v žalobě poukazuje.
34. Rozsah nemovitého majetku žalobce není nikterak sporný a fotodokumentací předloženou žalobcem bez datování nelze prokázat, že žalobcem tvrzené opravy a údržba proběhly právě v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Tato fotodokumentace ostatně odporuje správcem daně opatřeným leteckým snímkům, které zachytily stav těchto nemovitostí v roce 2010 a v roce 2014, přičemž stavební stav těchto nemovitostí se nikterak neliší. Fotodokumentací žalobce proto nelze prokázat, že žalobcem tvrzené výdaje na opravu a údržbu majetku byly vynaloženy právě v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Uvádí-li se v žalobě, že z těchto leteckých snímků nelze zjistit stav interiérů a právě toto sledoval žalobce projednat se správcem daně při příležitosti projednání kontrolní zprávy, tak je zapotřebí připomenout, že prostor pro doplnění dokazování v tomto ohledu v okamžiku projednání kontrolní zprávy již není. Ani listinné důkazy předložené žalobcem o užití

konkrétního lepidla nevyvrátily pochybnosti správce daně o využití tohoto materiálu pro účely opravy jeho majetku.

35. K důkazům ve formě fotografií dokumentujících původní stav budov v areálu žalobce v Českých Velenicích nezbyvá než zopakovat, že tyto fotografie nejsou datovány, jsou v rozporu s fotodokumentací pořízenou správcem daně a nemají oporu v účetnictví žalobce a tato žalobní tvrzení nejsou podložena ani jinými důkazy nabídnutými žalobcem. Tvrzení o stavu střechy neodpovídá právě tomu, co plyne z leteckých fotografií, které zachycují opravenou střechu již v roce 2009. Žalobcem uvedený stavebně technický stav rozestavěnosti na straně 6 žaloby zůstává u pouhých tvrzení bez opory ve spisové dokumentaci. Rovněž výsledkem zaměstnanců areálu nelze prokázat, kdy, v jakém rozsahu a v jaké ceně mohl být využit stavební materiál na opravy a údržbu objektů. Neúplně a nesprávně vedené účetnictví nelze výsledky svědků nahradit a nelze tak učinit znaleckými posudky o hodnotě areálů. Poznámává se, že na vliv hodnoty nemovitostí mají vliv i jiné okolnosti, než jsou žalobcem tvrzené opravy, například úprava koeficientů příslušnými vyhláškami o oceňování nemovitostí. Kromě toho znaleckým posudkem nelze prokázat, v jaké době byla žalobcem tvrzená oprava majetku provedena. Dalšími v žalobě nekonkretizovanými důkazy se soud pro obecnost tvrzení nezabýval.
36. Uvedené důkazy nebyly finančními orgány odmítnuty, ale byly zhodnoceny tak, že žalobcovo tvrzení o využití materiálu, který jím byl současně obchodován, na opravy a údržbu majetku neprokazují. Stalo se tak i se zřetelem ke zjištění stavebního stavu nemovitostí, kdy letecké snímky dokládají shodný stavební stav nemovitostí žalobce v roce 2010 a 2014. Již tyto důkazní prostředky vyvracejí tvrzení žalobce o rozsahu jím prováděných oprav v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Tím, že žalobce nerespektoval předpisy o účetnictví a není způsobilý řádně vedeným účetnictvím prokázat spotřebu materiálu na opravy nemovitého majetku, dostal se sám zaviněně do důkazní nouze.
37. Jak již soud uvedl, žalobcem nabídnuté důkazní prostředky nejsou způsobilé prokázat, že údaje žalobce o rozsahu jím realizovaných zdanitelných plnění odpovídají skutečnosti. Již vůbec nelze toto jeho tvrzení prokázat žalobcem předloženými účetními doklady. Žalobce tudíž nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností své zákonné povinnosti, a proto podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny. Právě rozsah zásob a inventarizace zboží, se kterým žalobce obchoduje, má význam pro daňové účely.
38. Ve vztahu k žalobnímu tvrzení o tom, že kontrola byla od samého počátku vedena za účelem zpochybnění celého účetnictví žalobce, soud poukazuje na to, co žalobce sám uvedl k tomu, jakým způsobem vedl skladovou evidenci a pořizoval inventurní soupisy. Nutno poznamenat, že tu nejsou jenom tyto vady účetnictví, ale též další rozpory mezi účetními doklady předloženými správcem daně. O tom ostatně svědčí obsah výzev vydaných správcem daně.

39. Úsudek žalovaného o neprokázání rozsahu výdajů na opravy a údržbu vlastního majetku má oporu ve spisové dokumentaci, protože žalobce nebyl schopen prokázat, že právě v kontrolovaných zdaňovacích obdobích opravoval svůj majetek, případně měl podle žalobního tvrzení pořídit nový. Důkazy, které žalobce předložil, žalobcovo tvrzení neprokázaly, a proto byly hodnoceny zcela správně, jestliže byl učiněn závěr o tom, že nabídnuté důkazy neprokazují rozsah materiálu využitého pro opravy, údržbu vlastního majetku, případně na pořízení majetku nového.
40. Rovněž úsudek žalovaného ze strany 29 napadeného rozhodnutí, jak je žalobcem citován, odpovídá obsahu spisové dokumentace, protože žalobce důkazní břemeno o jím spotřebovaném materiálu neunesl, protože nabídnuté důkazy tuto spotřebu v žalobcem tvrzené výši v kontrolovaných zdaňovacích obdobích neprokazují.
41. Z obsahu spisu je patrné, že pro správcem daně vytýkané vady účetnictví bylo zahájeno se žalobcem řízení o uložení pokuty. Z úřední činnosti je pak soudu známo, že taková pokuta byla žalobci uložena a rozhodnutí o tom bylo napadeno žalobou uplatněnou ve správním soudnictví. Řízení před soudem o této věci není skončeno.
42. Z kontrolní zprávy je zjevné, že důkazy nabízené žalobcem obsažené ve dvou šanonech měl správce daně k dispozici a z obsahu zprávy je patrné, že doklady byly hodnoceny na různých místech kontrolní zprávy. Pro věc je však podstatné, že těmito písemnostmi nebylo možno napravit vady účetnictví vedeného v rozporu se zákonem o účetnictví a jeho prováděcími předpisy. Dovolává-li se žalobce vyhotovených inventurních soupisů, pak ty v žádném případě nemohou zobrazovat realitu, jestliže sám žalobce uvedl, že inventurní soupisy pro účely daňové kontroly vyhotovil dodatečně a neměl k dispozici úplné podklady, jestliže vycházel z počítačového programu, který nebyl plně funkční. Nejde tu proto pouze o to, že by soupisy neměly jednotnou formu, avšak o skutečnost, že vůbec neodpovídaly zákonným požadavkům, a proto nebyly způsobilé prokázat údaje nezbytné pro přezkoumání správnosti žalobcova tvrzení o rozsahu výše jeho zdanitelných plnění. Nesprávnosti byly zjištěny též v příslušných knihách o prodeji zboží, skladová evidence nebyla řádně vedena, což ostatně potvrdil jednatel žalobce sám, když uvedl, že skladovou evidenci vedly ručně a činilo jim to problém. O vadně vedené skladové evidenci například svědčí i to, že materiál, který byl žalobcem prodán, byl stále veden skladem. Žalobce dalšími listinnými důkazy vady účetnictví nezhojil a nebyly tu jiné důkazní prostředky, jimiž by byl způsobilý prokázat rozsah jím uskutečněných zdanitelných plnění.
43. Žalobce po seznámení s kontrolním zjištěním navrhl řízení doplnit svědeckými výpověďmi, které správce daně provedl. Hodnocení těchto důkazů v tom smyslu, že jimi nebylo prokázáno, jaký materiál byl využit a kdy na opravu a údržbu vlastního majetku žalobce považuje soud za zcela správné. Nestalo se tak výlučně pro vztahy mezi svědky a jednatelem žalobce, ale právě vzhledem k vypovídací hodnotě těchto důkazů.

44. K žalobcově tvrzení o užití materiálu na pronajatou nemovitost v Českých Budějovicích byl vyslechnut Ing. V. M., který skutečně nebyl schopen časově zařadit opravy sepsané ve dvou seznamech. Nebyl schopen ani konkretizovat bližší údaje k takovým opravám. Takovou svědeckou výpověď nelze nahradit neexistujícími doklady o vynaložení materiálu na údržbu pronajatého objektu.
45. To je zapotřebí vztáhnout též ke svědecké výpovědi P. D., který výslovně uvedl, že dělal pro žalobce práci po bytech, nikoli na žalobcově provozovně.
46. Rovněž výpověď svědka P. K. správce daně nehodnotil jako nevěrohodný pro přátelský vztah s jednatelem žalobce, ale učinil úsudek o tom, že svědecká výpověď neprokazuje rozsah a hodnotu materiálu, který měl být využit na žalobcovu nemovitost. Svědek nekonkretizuje například, jaký materiál měl být využit a k žalobcem uvedenému zapojení podlahového topení, jak uvádí se na straně 9 žaloby, není v účetnictví žádný materiál na podlahové topení evidován. Právě takové rozpory jako je tvrzení svědka a účetními doklady prokazují, že účetnictví je vadné a daň dokazováním stanovit nelze.
47. Úsudek o tom, že svědecká výpověď M. R. zůstala nezhodnocena, není správný, protože tato výpověď byla hodnocena v tom smyslu, že neprokazuje rozsah spotřebovaného materiálu a kdy se tak stalo. Shodně byla zhodnocena výpověď V. S. Služby svědkem fakturované žalobci měly finanční orgány k dispozici, z těchto dokladů a svědecké výpovědi však není patrné, o jaké práce se mělo jednat, a tudíž jaký materiál byl na tyto práce využit a v jaké hodnotě.
48. Hodnocení svědecké výpovědi J. B. se neopírá výlučně o to, že svědek je bratrem jednatele žalobce, ale je tu též výpověď tohoto svědka, že nebyl schopen stanovit hodnotu jím zpracovaného materiálu na objektech žalobce a není v souladu s tím, co tvrdil žalobce sám a co vyplynulo z dalších důkazů opatřených správcem daně. To se vztahuje především ke stavbě nové haly, jejíž existence je leteckými snímky doložena již v roce 2010. Proto svědkem tvrzené práce se nemohly uskutečnit v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a i z toho důvodu nelze svědeckou výpověď J. B. využít jako důkaz prokazující žalobcem spotřebovaný materiál na stavbě a opravě jeho vlastních nemovitostí.
49. Svědecké výpovědi nejsou nikterak zkresleny, vedle vztahů k jednatelem žalobce je však zapotřebí přihlídnout k obsahu výpovědi jednotlivých svědků, které skutečně neprokazují, kdy, v jakém rozsahu a v jaké ceně, jaký materiál byl při opravě, údržbě, případně zřizování nové stavby spotřebován. Spotřeba materiálu žalobcem prodáváného pro vlastní údržbu a opravy nemovitostí proto svědky prokázána není a svědecké výpovědi nic nemění na tom, že tu nejsou žádné důkazní prostředky osvědčující, že žalobcovo tvrzení o výši jeho zdanitelných plnění jsou prokázána. Svědeckými výpověďmi nebyly nahrazeny chybějící údaje, které měly být obsaženy v účetnictví a takové svědecké výpovědi nebyly způsobilé být využity pro stanovení daně dokazováním.

50. Žalobcem označený rozsudek Nejvyššího správního soudu v odstavci druhém na straně 10 žaloby není případný, protože svědecké výpovědi nebyly v souzené věci nahlédnuty jako účelové pro rodinný či přátelský vztah, ale tyto svědecké výpovědi nic nepřinesly v zájmu podpory žalobcova tvrzení o rozsahu jím spotřebovaného materiálu na vlastní nemovitosti právě pro nedostatečnou konkretizaci materiálu, jeho množství a ceny, případně je tu rozpor s jinými správce daně opatřenými důkazy.
51. Soud proto uzavřel, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, a proto byl opodstatněný postup učinit tak podle pomůcek.
52. Námitku, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, žalobce dovozuje z výše marže, která mohla být v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobích využita. Při stanovení výše marže vycházel správce daně mimo jiné z vyjádření jednatele žalobce samého, který při prvním jednání uvedl, že marže se pohybovala v rozmezí 1 – 30 %, při dalším jednání uvedl, že marže činila 1-50 %. Kromě toho je tu zjištění, že kdyby marže byla žalobcem stanovena, tak jak tvrdí, pak by nemohla pokrýt ani náklady na zaměstnance, které představují vedle mezd též odvody na zdravotní a sociální pojištění. Již z toho důvodu nemůže žalobní tvrzení o výši marže uvedené na straně 10 žaloby obstát. Výši marže neprokazují ani listiny, na které žalobce odkazuje, postup stanovení výše marže v jednotlivých zdaňovacích obdobích je podrobně a srozumitelně popsán na straně 22 až 25 napadeného rozhodnutí a uvádí se veškeré skutečnosti, které při výpočtu marže byly vzaty v úvahu. Jde například o výši marže, kterou žalobce účtoval v letech 2005 až 2011 a je-li tu vyjádření žalobce samého o výši marže, pak jím tvrzená marže a vypočtená podle žalobcem vykázaných tržeb za prodané zboží v porovnání s náklady na pořízení tohoto zboží nemůže odpovídat realitě. Finančními orgány stanovená výše marže se pohybuje v rozmezí, které uvedl žalobce sám a již proto nelze dovozovat, že žalobce byl právě v souvislosti s výpočtem marže poškozen a daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.
53. K porušení zásady proporcionality s odkazem na konkrétní rozsudek Nejvyššího správního soudu nemohlo dojít, protože náklady na pořízení zboží nebyly nikterak zpochybněny, což se promítlo do toho, že nebyl zpochybněn ani žalobcův nárok na daňový odpočet u jím přijatých zdanitelných plnění. Již z toho důvodu nepřicházelo v úvahu použít procento dopočtené marže na žalobcem přijatá skutečně zdanitelná plnění.
54. Jaké pomůcky lze při stanovení daně náhradním způsobem využít, upravuje § 98 odst. 3 daňového řádu. Takovými pomůckami jsou důkazní prostředky, které nebyly správce daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.
55. To znamená, že při stanovení daně podle pomůcek nepřichází v úvahu výlučně porovnání žalobce se srovnatelnými daňovými subjekty, ale jsou tu ještě další pomůcky, ze kterých lze při stanovení daně podle pomůcek vycházet. Jestliže v projednávané věci bylo

vycházeno právě z údajů žalobce samého, například o výši přijatých zdanitelných plnění, jeho vysvětlení, pak lze finančním orgánům přisvědčit, že právě využitím údajů žalobce samého bylo možno stanovit daň co možná nejbližší realitě. Žalobní tvrzení o tom, že při stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z žalobcem předložených inventurních soupisů, není zcela odpovídající. Finanční orgány totiž vyšly z údaje žalobce samého o údaji o uplatněném nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Tento žalobcův nárok nebyl nikterak zpochybněn. Pro důvody uvedené v žalobě není proto opodstatněné žalobcovo tvrzení o tom, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

56. Žalobní bod o tom, že kontrolní zpráva nebyla projednána, nemá opodstatnění. Žalobce byl obeznámen s výsledkem kontrolního zjištění, k vyjádření k tomuto zjištění mu byla poskytnuta lhůta a na žádost žalobce byla tato lhůta prodloužena. Stanovisko správce daně k vyjádření žalobce ze dne 29. 3. 2017 bylo žalobci prostřednictvím jeho zástupce doručeno. Projednání kontrolní zprávy se uskutečnilo dne 5. 4. 2017, zahájeno bylo v 9.00 hod. a ukončeno v 10.45 hod. Ústního jednání byl přítomen zástupce žalobce. Ve zprávě se popisuje sled úkonů souvisejících s uzavřením daňové kontroly a uvádí se, že zpráva se předkládá zástupci žalobce k podpisu. Ten požádal o nahlédnutí do spisu a v protokolu se vypočítává seznam listin, které byly pro účely nahlížení předloženy. Z konkrétně označených listin byly pořízeny fotokopie. Zástupce žalobce postrádal dva šanony listin, požadavku zástupce žalobce bylo vyhověno a údaje o konkrétních písemnostech doplněny do kontrolních zpráv. Zástupce žalobce vyjádřil nesouhlas, že se nemůže vyjádřit k obsahu zprávy, se kterou zásadně nesouhlasí. Na to správce daně reagoval tím, že žalobce byl s kontrolním zjištěním seznámen, k němu se vyjádřil a toto podání bylo posouzeno a žalobce s ním seznámen. Zástupce žalobce byl při projednání zprávy obeznámen s údaji o kontrolovaných dokladech a evidencích, informacemi o písemnostech sepsaných a podaných v průběhu kontroly a k těmto údajům umožnil zástupci žalobce se vyjádřit. Neúplnost soupisu podaných písemností byla napravena. V protokolu se uvádí, že k dotazu zástupce, zda můžeme projednat výši doměřené daně podle použitých pomůcek, bylo správcem daně sděleno, že toto bylo obsahem původního kontrolního zjištění a nyní má daňový subjekt zprávu pouze podepsat.
57. Ze sledu jednotlivých úkonů a obsahu protokolu o projednání kontrolní zprávy je zjevné, že při projednání zprávy bylo postupováno souladně s ustanovením § 88 odst. 3 daňového řádu. Samotnému projednání zprávy předcházelo seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, na jeho vyjádření ke kontrolnímu zjištění bylo reagováno písemným sdělením o tom, že na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění nedojde. Při projednání kontrolní zprávy proto bylo vycházeno z učiněného kontrolního zjištění a v této fázi daňové kontroly nelze navrhopvat další doplnění. Protože nedošlo k žádné změně kontrolního zjištění, o čemž žalobce byl informován, nelze argumentovat nedostatkem času pro přípravu projednání kontrolní zprávy se zástupcem žalobce. Žalobní tvrzení o tom, že zástupce žalobce měl jediné právo zprávu podepsat, o čemž byl informován v úvodu daňové kontroly, neodpovídá obsahu protokolu o kontrole. Ten na

straně 2 a 3 obsahuje řadu poučení daňového subjektu, vyjádření zástupce žalobce k podpisu zprávy je zachyceno na straně 10 protokolu v souvislosti s požadavkem žalobce projednat výši doměřené daně podle pomůcek. K výši vypočtené daně bylo odkázáno na obsah kontrolního zjištění. Zástupcem postrádané listiny obsažené ve dvou šanonech byly doplněny do soupisu písemností předložených při kontrole, ani to však neznamená, že zpráva nebyla projednána.

58. Z protokolu o projednání kontrolní zprávy nevyplývá, že projednání se omezilo na pouhý podpis kontrolní zprávy, jestliže se uvádí, co při ústním jednání se událo, podává se výčet písemností předkládaných zástupci žalobce, umožňuje se pořídit kopie některých listin, zástupce žalobce měl možnost se vyjádřit a správce daně uvedl, s jakými podklady zástupce žalobce seznámil a dal zástupci žalobce možnost se vyjádřit. Z toho je patrné, že projednání kontrolní zprávy se neomezilo na pouhé její podepsání. Odůvodnění napadeného rozhodnutí, jak je z něj citováno ze strany 33, proto obsahu protokolu o projednání zprávy odpovídá. Skutečnost, že žalobce reagoval na výzvy a předkládal listinné důkazy, případně navrhl důkazy výslechem svědků, ještě neznamená, že žalobce touto svou součinností se správcem daně unesl své důkazní břemeno a prokázal správnost jím uvedených údajů o uskutečněných zdanitelných plnění v daňových přiznáních. Právě proto, že žalobce nebyl schopen v důkazním řízení své povinnosti dostát, mělo za následek doměření daně podle pomůcek. Nepostačuje pouze se správcem daně spolupracovat, ale je zapotřebí prokázat, že tvrzení učiněná daňovým subjektem odpovídají realitě. To se v souzené věci nestalo a nemůže na tom nic změnit žalobcův nesouhlas s výsledky daňové kontroly. Projednáním kontrolní zprávy, tak jak je doloženo protokolem, nebyl žalobce poškozen na svých procesních právech vyplývajících z daňového řádu.
59. Postup správce daně při doručování dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, kdy ty byly doručeny přímo žalobci a nikoli jeho zástupci, nemá vliv na zákonnost prvostupňových rozhodnutí. Pro věc je podstatné, že zástupce žalobce byl o těchto rozhodnutích prokazatelně informován, jestliže proti nim podal blanketní odvolání a ta doručil ze své datové schránky. Žalobce měl možnost obrany proti prvostupňovým rozhodnutím a činil tak prostřednictvím kvalifikované osoby, advokáta. Na právu být v řízení zastoupen proto nebyl žalobce nikterak zkrácen.
60. Vycházel-li správce daně při hodnocení obsahu plné moci z názoru, že jedná se o plnou moc k zastoupení pouze v rozsahu daňové kontroly, měla být vydána výzva k odstranění vad podání. Správce daně následně se žalobcem i jeho zástupcem postupoval neformálně tak, jako kdyby se jednalo o řádnou plnou moc a řádné zastoupení. Tento neformální postup sice zcela přesně neodpovídá daňovému řádu, ale pro věc je rozhodné, že takové formální pochybení zůstává bez dopadu do procesních práv žalobce. Ne každé procesní pochybení totiž má za následek takovou procesní vadu znamenající nezákonnost takového rázu, pro který je třeba napadené rozhodnutí zrušit a procesní vadu odstranit.

61. Jestliže žalobce i jeho zástupce byli prokazatelně seznámeni s obsahem prvostupňových rozhodnutí, zástupce žalobce je včas napadl blanketním odvoláním a to k výzvě správce daně obsáhle doplnil, odvolání byla řádně projednána napadeným rozhodnutím, ve kterém je mimo jiné reagováno též na 7 odvolacích námitek, pak způsobem doručování prvostupňových rozhodnutí nebyl žalobce nikterak krácen na svém právu být v daňovém řízení zastoupen.
62. Soud proto shrnuje, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, kontrolní zpráva byla projednána souladně s požadavky daňového řádu a formální pochybení při doručování prvostupňových dodatečných platebních výměrů zůstává bez dopadu do žalobcových procesních práv. Pro důvody uvedené v žalobě není proto napadené rozhodnutí vadné.
63. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.
64. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

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

České Budějovice 10. října 2018

JUDr. Věra Balejová v.r.
předsedkyně senátu