



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci žalobce **M. T.**, bytem ve R. v P., V. 403, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. září 2015, č.j. 29381/15/5200-10422-711138

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010.

V podané žalobě žalobce konstatoval nezákonný postup správce daně v řízení o daňové kontrole, vady řízení a nesprávně hodnocený skutkový stav věci a z něho chybně vyvozené právní závěry. Odkázal přitom na ust. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a upozornil, že k přechodu na stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek je třeba, aby byly splněny současně obě podmínky dané tímto ustanovením. Je tak stanovena preference dokazování, což je logické, neboť dokazování má větší vypovídací

hodnotu. V případě žalobce však měl správce daně v daňovém řízení výhrady jen k několika konkrétním dokladům, a to převážně ohledně výše základu daně nebo sazby daně z přidané hodnoty. Dále měl výhrady k tomu, že některé doklady chyběly, i když na nich uvedené částky byly uhrazeny a správce daně si nevyžádal tyto doklady u jejich vystavitelů. Jednalo se tedy dle názoru žalobce z jeho strany pouze o dílčí pochybení, která neměla vliv na možnost stanovení daňové povinnosti dokazováním.

Žalobce dále uvedl, že ani v rámci daňové kontroly ani v doplňovaném odvolacím řízení jej správce daně zákonným způsobem nekontaktoval a nevyslovil požadavek na předložení evidence dle § 7b odst. 1 písm. b), popřípadě na doložení postupu dle § 7b odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Naopak sám potvrdil, že použil nezpochybněné doklady, evidence, záznamy a i zápisy o zjištění skutečného stavu zásob zboží a materiálů. Žalobce považoval za nepřipustné, aby žalovaný potvrdil správný postup správce daně v případě, kdy po žalobci nebyly žádné podklady vyžadovány. Připomenul přitom, že pokud správce daně vydal dne 18. 12. 2014 výzvu, nelze než konstatovat, že tento jeho postup ignoruje ust. § 115 daňového řádu.

Žalobce tak zdůraznil, že nelze tvrdit, že nesplnil zákonné povinnosti, neboť tuto skutečnost správce daně ani neověřil. Navíc odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž i v takovém případě se správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním. Teprve v případě, když zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně dle pomůcek (rozsudek sp.zn. 1 Afs 63/2009). Žalobce měl za to, že uvedený závěr Nejvyššího správního soudu vlastně správce daně plně potvrzuje, neboť při stanovení daně podle pomůcek ve skutečnosti podle žádných pomůcek nepostupoval. Vycházel pouze z dokladů daňová evidence žalobce, jeho tvrzení, evidencí atd. Při tomto postupu se však dopustil mnoha zcela nepochopitelných chyb a nelogických postupů, které ve svém důsledku způsobují zmatečný proces. Dle názoru žalobce správce daně i žalovaný porušili ust. § 8 a § 92 daňového řádu. Tuto skutečnost navíc potvrzuje i listina č.j. 28467/14/5000 – 14102 – 711138 ze dne 24. 10. 2014, ve které žalovaný hodnotil spisový materiál a poukazoval na nedostatky správce daně a žádal o doplnění daňového spisu.

Za velký nedostatek daňového řízení označil žalobce matematický postup správce daně při výpočtu hodnoty uskutečněných zdanitelných plnění za montáže, uvedený v úředním záznamu č.j. 1301507742/13/2713 – 05401 – 607627 ze dne 21. 10. 2013 a následně i úředním záznamu č.j. 406316/14/2713 – 05401 – 607627 ze dne 25. 3. 2014. Z těchto dokladů správce daně zjišťoval hodnotu vyfakturovaných zakázek ve výši 815 480 Kč. Z dokladů vypočetl náklady na dopravu, práci a subdodávky ve výši 325 852 Kč. Zbytek je dle správce daně materiál – tedy 489 628 Kč. Z těchto údajů pak správce daně určuje podíl ceny materiálu na zakázkách ve výši 60 %. Hodnotu samotných subdodávek určuje správce daně na částku 278 027 Kč. Následně pro stanovení celkových uskutečněných zdanitelných plnění stanovuje rovnici: $Y - 278\,027 = (489\,628) \cdot 100$, z níž žalobce dovodil, že pravá strana vlastně určuje celkové zdanitelné plnění za montáže, neboť vyjadřuje její hodnotu pomocí spotřebovaného materiálu a jeho 60 % podílu, takže i pravou stranu rovnice může dle takto stanovené úvahy správce daně označit jako Y. Žalobce konstatoval, že

rovnici by tak šlo jinak zapsat jako: $Y - 278027 = Y$, takže výsledkem by byl zápis: $0 = - 278\,027$. Z této úvahy žalobce dovodil, že správce daně nepostupoval správně, když výsledek jeho výpočtu je matematicky nepřipustný a logicky nepochopitelný.

S odkazem na ust. § 8 daňového řádu pak žalobce uvedl, že pokud při hodnocení jednotlivých jevů nastane logický rozpor, musí se takový rozpor odstranit novým hodnocením. Je přitom zcela v pravomoci správce daně, aby posoudil závažnost jednotlivých důkazních prostředků, a může je i vyloučit ze svého rozhodování. Pro logické vyvozování a určování pravdivostních hodnot jevů jsou přesně stanovena pravidla. Jedná se o použití implikace nebo ekvivalence a její prokazování. Žalobce tedy nechápe, proč mu správce daně vypočítá uskutečněná zdanitelná plnění za montáže téměř o 300 000 Kč vyšší, aniž by prokázal nějaké nepřiznané příjmy. Žalobce v odvolání upozornil na nelogický postup při výpočtu tržeb z elektroinstalačních prací, když správce daně v podstatě k fakturaci připočítal hodnotu všech subdodávek. Tento postup se nezměnil ani po částečné autoremeduře, pouze byla změněna částka subdodávek, o které byla navýšena fakturace roku 2010. Daný postup považoval žalobce za nepřipustný, neboť správce daně nikdy neprokázal, že by žalobce příjmy krátil. Správce daně nezpochybnil žádným způsobem nakoupené služby – subdodávky za práci.

Dále žalobce uvedl, že použitý výpočet obchodní přírážky je tvořen z 22 položek zboží. V tomto seznamu je jak elektroinstalační materiál, a tak i zboží osobní potřeby. Pokud se vezme z tohoto seznamu pouze elektroinstalační materiál, tedy 11 položek a spočítá se obchodní přírážka, dostane se hodnota 18 %. To žalobce považoval za logické, protože počítat obchodní přírážku pro potřeby určení spotřeby materiálu na elektro montážních zakázkách i ze zboží osobní potřeby je opravdu nesmysl. Dále uvedl, že 9 % rozdíl je však opravdu velký a může ve svém důsledku způsobit statistické chyby v tržbách. Pokud správce daně uvádí, že použil při výpočtu obchodní přírážky vážený aritmetický průměr, pak tuto úvahu považuje žalobce za další omyl. Dle něho správce daně použil prostý průměr 22 položek. Počet položek je opravdu malý a není zohledněna jejich „váha“ v souboru nakoupených věcí. Žalobce tak považoval za nepochybné, že ani výpočet obchodní přírážky ve výši 27 % neodpovídá skutečnosti. Je to jen další důkaz toho, že správce daně si velmi zjednodušil práci a i tu odvedl velmi špatně.

V závěru žalobce konstatoval, že správce daně by měl postupovat tak, aby v průběhu daňového řízení nevznikaly zbytečné náklady. Po celou dobu odvolacího řízení však byl kompletní spis žalobce uložen na Odvolacím finančním ředitelství v Brně, i když by ho měl vést v souladu s § 64 a § 65 daňového řádu příslušný správce daně. Žalobce tak neměl možnost do spisu nahlížet u svého místně příslušného správce daně a vznikaly mu tak neúměrné náklady a časové ztráty. V podstatě byl tedy nepřímo nucen k tomu, aby do spisu nenahlížel.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na ust. § 98 daňového řádu, dle něhož mohou být použity pomůcky až v případě, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním pro nesplnění některých ze zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování. Vyměřuje-li správce daně daň podle pomůcek, vydá o takto stanovené dani vždy rozhodnutí, které musí obsahovat odůvodnění a nad rámec ostatních náležitostí musí výrok tohoto rozhodnutí obsahovat i způsob stanovení daně. Obsahem odůvodnění musí být rovněž úvaha správce daně

vztahující se ke zvoleným pomůckám. Vyměřením základu daně a daně podle pomůcek je též limitován rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení, neboť podle § 114 odst. 4 daňového řádu odvolací orgán v tomto případě zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že žalobce měl dostatečný prostor, aby svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání prokázal, a pokud tak neučinil, jde tato skutečnost k jeho tíži. Přezkumné odvolací řízení napravilo a doplnilo nedostatky předchozího řízení a zohlednilo ve prospěch žalobce přiměřenost použitých pomůcek. V odvolacím řízení nebyla shledána nezákonnosti zvoleného postupu dle § 98 daňového řádu. Žalovaný podotkl, že pokud by žalobce vedl úplnou daňovou evidenci, která by poskytovala věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled majetku a závazků, nedostal by se do této situace.

K námitce týkající se nezákonného postupu správce daně při vydání výzvy dne 18. 12. 2014 a k odkazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 1 Afs 63/2009 žalovaný uvedl, že žalobce byl již ve výzvě ze dne 1. 7. 2013 správcem daně upozorněn na možnost prokázat požadované skutečnosti daňovou evidencí, listinnými důkazy, daňovými doklady, záznamy, pomocnými evidencemi a jinými listinami nebo jakýmkoliv jiným průkazným způsobem. Vzhledem k tomu, že žalobce byl povinen vést daňovou evidenci ve smyslu ust. § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, je z podstaty věci logické, že má-li unést důkazní břemeno, předloží primárně takto vedenou evidenci. Žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení shledal nedostatky v této výzvě ze dne 1. 7. 2013, a proto správci daně uložil, aby provedl nápravu. Výzvou ze dne 18. 12. 2014 byl tedy žalobce znovu vyzván k předložení daňové evidence ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů a dále k prokázání, že splnil povinnost dle § 7b odst. 4 této právní úpravy. S odkazem na ust. § 92 odst. 4 a § 115 odst. 1 daňového řádu považoval žalovaný daný postup za zcela zákonný, neboť dle jeho názoru odvolací řízení slouží k tomu, aby případné nesrovnalosti či vady předcházejícího řízení napravilo. Daňové řízení v prvním stupni a odvolací řízení přitom tvoří dohromady jeden celek. Nedostatky, kterých se dopustil správce daně v prvním stupni, proto mohly být napraveny v rámci odvolacího řízení. Zástupce žalobce reagoval na výzvu dne 3. 2. 2015 a namítal, že předmětná výzva byla správcem daně vydána neoprávněně, v rozporu se zákonem, neboť ve spise žalobce nebyla k datu 22. 1. 2015 žádná písemnost, která by mohla opravňovat správce daně k možnému postupu podle ust. § 115 daňového řádu. Žalobce se tak necítil být povinen prokazovat skutečnosti na základě nezákonného úkonu správce daně. Žalovaný dále uvedl, že zástupce žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej, aby se k nim vyjádřil (písemnost doručena dne 21. 4. 2015). Žalobce v reakci na tuto výzvu dne 18. 5. 2015 navrhl jako důkazní prostředky evidenci dle ust. § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, propočet stanovení obchodní příirážky dle skutečného váženého aritmetického průměru a dále výsledch všech dodavatelů. V reakci na tuto odpověď vydal žalovaný výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 5. 2015, ta však zůstala ze strany žalobce bez odezvy. Žalovaný z toho dovodil, že žalobce byl opakovaně vyzván k předložení daňové evidence zákonným způsobem, přičemž poslední výzva k prokázání skutečností byla vydána v reakci na návrhy zástupce žalobce, avšak zůstala bez odezvy. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 80/2013 – 58 ze dne 13. 11. 2014, z něhož dovodil, že správci daně není předepsáno, co má v jednotlivých případech užít jako pomůcku, existuje tak určitá míra správní úvahy správce daně. Žalovaný

připomenul, že jako podklad pro stanovení daně pomůckou v posuzovaném případě sloužily úřední záznamy ze dne 21. 10. 2013 a ze dne 25. 3. 2014. Změnu právního názoru ohledně stanovení výše příjmu a s nimi souvisejících výdajů učinil žalovaný, který jej slovně, včetně aritmetického propočtu, vyjádřil ve svém rozhodnutí na straně 7 až 8 a zmínil, že v rámci doplnění spisového materiálu vytkl žalovaný správci daně nedostatečnost ve správní úvaze, kdy poukázal na rozpor mezi konstatováním ve výzvě, že žalobce nepostupoval v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmů, s konstatováním v obou úředních záznamech, že jako pomůcku pro stanovení daňové povinnosti použil nezpochybněné doklady, evidence, záznamy a listiny. Uvedenou nápravu pak správce daně učinil ve svém stanovisku ze dne 23. 3. 2015, kdy konstatoval, že jako pomůcku použil takové důkazní prostředky, které nezpochybnil, tedy vydané faktury, přijaté faktury za materiál a subdodávky a inventurní soupisy zásob k prvnímu a k poslednímu dni zdaňovacího období. Těmito inventurními soupisy žalobce prokázal, jaký byl skutečný stav zásob na skladě, což správce daně nezpochybnil. Žalobce však nepředložil správci daně skladovou evidenci nakoupeného a prodaného zboží a materiálu, neprovedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním ani nevyčíslil případné rozdíly, čímž porušil ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů. Na základě těchto skutečností tak správce daně zpochybnil stavy zásob k prvnímu a poslednímu dni zdaňovacího období roku 2010 vykázané v daňovém přiznání, neboť nemohl ověřit, jakým způsobem žalobce k těmto údajům dospěl. Tímto postupem došlo k nápravě pochybení správce daně stran vyjádření své správní úvahy ohledně použití některých pomůcek a zvoleného postupu. Správce daně pro stanovení daně použil v případě žalobce i důkazní prostředky, které nezpochybnil, což je v souladu s ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Žalovaný rovněž připomenul, že námitku ohledně obchodní přírážky uplatnil zástupce žalobce již v písemnosti ze dne 18. 5. 2015. Ačkoliv žalovaný dal žalobci prostor k předložení důkazních prostředků v souvislosti s touto námitkou, a to výzvou ze dne 22. 5. 2015, zůstala tato výzva bez odezvy. Žalovaný uzavřel, že žalobce svou námitku ohledně výběru pomůcek nepodložil žádnými důkazy o tom, že by výsledná daň stanovená podle pomůcek nebyla přiměřená nebo že by nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že postupoval v souladu se zákonnou konstrukcí pomůcek, podle níž údaje zjištěné a nezpochybněné, či alespoň částečně vypovídající o činnosti žalobce, se doplní tak, aby výsledná konstrukce pomůcek odpovídala co nejvíce realitě.

K námitce ohledně samotného výpočtu daně za použití pomůcek a stanovení obchodní přírážky žalovaný uvedl, že dle názoru Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 6. 11. 2014, sp.zn. 9 Afs 85/2013) má daňový subjekt právo brojit proti stanovené dani pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky. Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Žalovaný připomenul, že postup správce daně, který zvýšil příjmy za elektromontážní práce a hodnotu subdodávek, u kterých nebylo zjištěno, na jaké zakázce byly uskutečněny, se žalovanému jevil jako nelogický, a proto provedl nový přesnější výpočet, včetně toho, že přihlédl ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro žalobce. Uvedený výpočet byl slovně i matematicky zcela přezkoumatelným způsobem vyjádřen na straně 8 žalobou napadeného rozhodnutí. Při stanovení daňové povinnosti byly respektovány veškeré zásady a pravidla pro stanovení daně, přičemž postup výpočtu byl zcela transparentní. Žalovaný vycházel ze způsobu výpočtu obecného základu daně dle §

5 zákona o daních z příjmů. Postupoval v souladu se zákonnou konstrukcí pomůcek, podle níž údaje zjištěné a nezpochybněné či alespoň částečně vypovídající o činnosti žalobce, se doplní tak, aby výsledná konstrukce pomůcek odpovídala co nejvíce realitě. Vzhledem k tomu, že otázka náhradního způsobu stanovení daně souvisí s rozložením důkazního břemene v daňovém řízení, žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008-86-97, dle něhož správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tedy aby setrval na svých původních tvrzeních a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. K tomu žalovaný připomenul, že pokud by žalobce plnil své zákonné povinnosti, nemuselo by docházet k náhradnímu způsobu stanovení daně. Dle ust. § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmu byl žalobce povinen vést daňovou evidenci. Odst. 2 uvedeného ustanovení je dále uvedeno, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví. Daňová evidence tak musí obsahovat i údaje o zásobách. Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo ji vede, i oprávněné třetí osobě, věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu. Je-li tedy daňová evidence vedena v souladu s právními předpisy, neměla by poskytovat zkreslený obraz. Správce daně je pak povinen ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokazovat jen skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V posuzovaném případě byl žalobce opakovaně vyzván k prokázání skutečností tvrzených v daňovém přiznání a k odstranění pochybností správce daně žalobce nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost. Správci daně nepředložil požadovanou evidenci, kterou je povinen vést a která by prokázala, kolik zboží bylo prodáno na prodejně a kolik bylo jako materiál spotřebováno na jednotlivých zakázkách. Nebylo prokázáno, že žalobce ke konci zdaňovacího období roku 2010 postupoval dle ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Žalobce v rámci daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, které by tvrzení stran údajů uvedených v daňovém přiznání prokázaly a ani takové důkazní prostředky nenavrhl.

K žalobní námitce týkající se uložení kompletního daňového spisu u odvolacího správního orgánu a s tím souvisejícím vznikem zbytečných nákladů žalobci při potřebě nahlížení do spisového materiálu žalovaný odkázal na ust. § 113 odst. 3 daňového řádu. Připomenul, že uvedený postup nebrání žalobci, aby případně zvolil korespondenční formu nahlížení do spisu, čímž by bylo dosaženo i hospodárnosti řízení. O tuto možnost však žalobce během odvolacího řízení nepožádal. Žalovaný rovněž podotkl, že zástupce žalobce požádal dne 28. 4. 2015 o stanovení termínu k nahlížení do spisu u odvolacího správního orgánu, o tomto nahlížení byl dne 4. 5.

2015 sepsán se zástupcem žalobce protokol. Žalobce tedy nebyl krácen na svých právech.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce v zákonné lhůtě podal daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Z okolností projednávané věci vyplynulo, že provozoval v kontrolovaném období prodejnou elektromateriálu a zároveň prováděl elektromontážní práce. Po zahájení daňové kontroly dne 25. 6. 2013 předal žalobce správci daně evidenci příjmů a výdajů, knihu odeslaných a došlých faktur, zásoby k 1. 1. 2010 a 31. 12. 2010 v nákupních cenách. Dále do protokolu uvedl, že neprováděl porovnání evidenčního stavu se skutečným stavem zásob, nezjišťoval žádné rozdíly, nemá evidenci cen a na vystavených fakturách neuvádí poddodávky. Správci daně na základě těchto sdělení vznikly pochybnosti o tom, zda příjmy z podnikatelské činnosti vykázal žalobce ve správné a úplné výši, tak jak mu ukládá ust. § 5 odst. 1, § 7 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů. Správce daně navíc kontrolou předložené evidence za předmětné zdaňovací období zjistil nesrovnalosti mezi vykázanou výší zdanitelných příjmů z prodeje zboží a služeb v návaznosti na výši obchodní přírážky, a proto dne 1. 7. 2013 vydal výzvu k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Tuto výzvu žalobce osobně převzal dne 4. 7. 2013. Dále je z daňového řízení zřejmé, že v rámci doplněného odvolacího řízení shledal žalovaný v této výzvě nedostatky, a proto správci daně uložil tyto nedostatky napravit. Stalo se tak písemností ze dne 24. 10. 2014. Na výzvu správce daně reagoval žalobce dne 19. 7. 2013 a následně dne 2. 8. 2013 ve svém vyjádření doložil celkovou hodnotu realizovaných elektromontážních zakázek přehledem realizovaných zakázek s odkazem na faktury obsahující příslušný účel fakturace. Dále předložil dokumenty týkající se fakturace elektromontážních prací (kopie dodacích listů zákazníků, cenové nabídky společně s projektovou dokumentací a plány rekonstruovaných prostor) a dále přehled realizovaných akcí. K tomu uvedl, že „poměr hodnoty práce k ceně materiálu odvisí od mnoha okolností zakázky a může se v jednotlivých případech podstatně odlišovat. Záleží tedy na složení zakázek a použití průměru je značně zkreslující.“ Správce daně na základě předložených důkazů dospěl k závěru, že žalobce nesplnil jeho požadavky uvedené ve výzvě ze dne 1. 7. 2013. Konstatoval, že stanoví daň dle pomůcek ve smyslu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu. S tímto závěrem seznámil žalobce dne 2. 9. 2013 v protokolu o ústním jednání. Správce daně vyhodnotil písemnosti předložené na výzvu s konstatováním, že jimi žalobce nedoložil skutečnost, jaký konkrétní materiál, v jakém množství a za jakou cenu byl na jednotlivých zakázkách spotřebován, a proto předložené listiny vyhodnotil jako neprůkazné. Nemohl z nich zjistit, jaké pořízené zboží bylo prodáno na prodejně za jakou konkrétní cenu a tedy s jakou obchodní přírážkou a které nakoupené zboží bylo spotřebováno jako materiál, na jaké konkrétní zakázce, za jakou konkrétní cenu a v jakém množství. Žalobce tedy neprokázal, že uplatněné výdaje sloužily výhradně na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a že příjmy z podnikání byly přiznány ve správné a úplné výši podle § 5 odst. 1 a § 23 této právní

úpravy. Žalobce nevedl průkaznou evidenci cen v souladu s ust. § 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, neboť vlastně nevedl žádnou evidenci cen, tedy neprokázal, jaké prodejní ceny byly uplatňovány při prodeji zboží. Bez této evidence nemohl správce daně bez jakýchkoliv pochybností stanovit prodejní ceny jednotlivých druhů zboží. Dále správce daně konstatoval, že žalobce nevedl průkaznou evidenci nakoupeného a prodaného zboží podle § 7b zákona o daních z příjmů, neprovedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním a následně o případné rozdíly neupravil základ daně dle ust. § 7b odst. 4 uvedené právní úpravy. Správce daně dospěl k závěru, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, neboť nemohl bez jakýchkoliv pochyb určit, které konkrétní zboží bylo prodáno, kdy, za jakou cenu, tedy s jakou obchodní přírážkou, anebo bylo zpracováno, kdy, za jakou cenu, v jakém množství a při které zakázce. K těmto zjištěním se žalobce nevyjádřil ani nenavrhoval jejich doplnění. Správce daně proto následně přistoupil k projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole.

Z daňového řízení je dále zřejmé, že v rámci odvolacího řízení bylo žalovaným správcem daně uloženo doplnění spisového materiálu shora vzpomínanou písemností ze dne 24. 10. 2014. Správce daně byl tak zavázán, aby žalobce nově vyzval k prokázání skutečností a k precizaci odůvodnění správní úvahy stran použitých některých pomůcek a zvoleného postupu. S touto písemností byl následně žalobce seznámen dne 25. 10. 2014. Správce daně tedy žalobce znovu vyzval, a to výzvou ze dne 18. 12. 2014, doručenou mu 22. 12. 2014, k předložení daňové evidence vedené ve smyslu ust. § 7b zákona o daních z příjmů a dále k prokázání, že postupoval v souladu s ust. § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (průkazné údaje o majetku a vztazích) a v souvislosti s tím aby prokázal, zda splnil povinnost dle ust. § 7b odst. 4 této právní úpravy (porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence). K tomuto požadavku vedla žalovaného i skutečnost, že žalobce vykázal v daňovém přiznání jiné stavy zásob než v předložených soupisech, nepředložil evidenci zásob, správce daně tudíž kontrolními propočty dospěl k vyšším částkám příjmů, než jaké byly vykázány v daňovém přiznání. Dále je patrné, že v reakci na návrhy důkazních prostředků provedené zástupcem žalobce vydal žalovaný výzvu k prokázání skutečností ze dne 22. 5. 2015, ta však zůstala bez reakce.

Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce nepředložil na výzvu správce daně, ani na výzvy v rámci doplněného dokazování v odvolacím řízení úplnou a průkaznou daňovou evidenci, zároveň nedoložil, že splnil povinnost dle ustanovení § 7b odst. 1 písm. b) a dle ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů – tedy skutečnosti, které je povinen evidovat, a ocitl se tak v důkazní nouzi.

Krajský soud při posouzení žalobních námitek vycházel předně z ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, dle něhož „*Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použití pomůcek.*“ Žalovaný tedy postupoval zákonně, když v odvolacím řízení nejprve zkoumal, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití pomůcek. Ty vymezuje kumulativně ust. § 98 odst. 1 daňového řádu a patří mezi ně prvně okolnost, že daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a následně i skutečnost, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním.

Hodnocením průběhu daňového řízení dospěl krajský soud ve shodě s názorem žalovaného k závěru, že obě podmínky pro tento náhradní způsob stanovení daňové povinnosti byly v projednávané věci splněny. Z daňového řízení totiž vyplynulo, že po zahájení daňové kontroly předal žalobce správci daně evidenci příjmů a výdajů, knihu odeslaných a došlých faktur, zásoby k 1. 1. 2010 a 31. 12. 2010 v nákupních cenách. Správce daně zjistil nesrovnalosti mezi vykázanou výší zdanitelných příjmů z prodeje zboží a služeb v návaznosti na výši obchodní přírážky, a proto žalobce vyzval k prokázání skutečností a předložení důkazních prostředků dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Následně byl žalobce vyzván v rámci doplněného odvolacího řízení a na základě této výzvy doložil celkovou hodnotu realizovaných elektromontážních zakázek s přehledem realizovaných zakázek s odkazem na faktury obsahující příslušný účel fakturace a dále dokumenty týkající se fakturace elektromontážních prací (kopie dodacích listů zákazníků, cenové nabídky společně s projektovou dokumentací a plány rekonstruovaných prostor) a přehled realizovaných akcí. Dále do protokolu uvedl, že neprováděl porovnání evidenčního stavu se skutečným stavem zásob, nezjišťoval žádné rozdíly, nemá evidenci cen a na vystavených fakturách neuvádí poddodávky.

Hodnocením postupu žalobce v daňovém řízení dospěl krajský soud k závěru, že žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost, když nepředložil evidenci, jejíž vedení mu ukládá ust. § 7b odst. 1 písm. b) a § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Dle tohoto ustanovení je totiž daňový subjekt povinen vést evidenci příjmů a výdajů a rovněž i evidenci svého majetku a závazků, přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků má provést daňový subjekt k poslednímu dni zdaňovacího období, a o těchto skutečnostech provede zápis. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že žalobce nesplnil svoji zákonnou povinnost při dokazování, neboť nepředložil v rámci daňové kontroly takovou evidenci, jejíž vedení je mu předepsáno zákonem. Dále krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že za těchto okolností nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť příjmy a výdaje uvedené v daňovém přiznání lze považovat za prokázané pouze tehdy, když jejich výše konstatovaná v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci vedené tak, jak ukládá ust. § 7b zákona o daních z příjmů. Jak již bylo shora konstatováno, žalobce nepředložil ani na výzvy správce daně i žalovaného takové důkazní prostředky, které by jeho tvrzení prokázaly. V jeho případě, kdy průkazným způsobem nevedl daňovou evidenci, měl žalobce předložit takové důkazní prostředky, které by takovou evidenci dostatečným způsobem nahrazovaly nebo alespoň takové důkazy navrhnout. To však, jak již bylo shora konstatováno, neučinil. Je tedy zřejmé, že správce daně nemohl objektivně posoudit, zda veškeré údaje v daňovém přiznání uvedené odpovídají skutečnosti, takže objektivně nemohl být schopen stanovit daňovou povinnost dokazováním.

I další postup žalovaného, který dále zkoumal přiměřenost použitých pomůcek, shledal krajský soud zákonným. Ust. § 98 odst. 4 daňového řádu totiž správci daně ukládá, aby v případě použití pomůcek byla daň stanovena dostatečně spolehlivě a žalovanému je pak v odvolacím řízení uloženo zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. Tyto pojmy, tedy „přiměřenost“ a „spolehlivost“, nejsou v daňovém řádu blíže specifikovány, žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí provedl jejich podrobnější výklad, když konstatoval, že *„Lze s ohledem na kontext soudit, že se jedná o takovou výši daní, která bude představovat kvalifikovaný odhad výše daně na základě známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, obecných*

poměrech na určitém trhu či určité lokalitě, tedy mělo by se jednat o takovou daň, která se, pokud možno, bude co nejvíce blížit realitě. Na druhou stranu je však nutno si uvědomit, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená za použití pomůcek byla stejně přesná jako daň stanovená dokazováním.“ Tomuto názoru krajský soud přisvědčil. Na straně 6 až 8 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný provedl podrobný rozbor jednotlivých účetních údajů, které se staly podkladem pro výpočet daňové povinnosti žalobce, a ten následně vyústil v konkrétní výpočet. Krajský soud s tímto postupem zachyceným v napadeném rozhodnutí souhlasí a v plném rozsahu na závěry žalovaného zde zachycené odkazuje. Žalovaný naprosto logicky konstatoval, že žalobce nepředložil žádnou evidenci nakoupeného a prodaného zboží a spotřebovaného materiálu (evidence zásob), takže nebylo možné ověřit, které zboží bylo prodáno na prodejně a které bylo jako materiál spotřebováno na jednotlivých zakázkách a za jaké ceny. Správce daně tedy z předložených zápisů o zjištění skutečného stavu zásob zboží a z dokladů o nákupu zboží stanovil počáteční stav zásob zboží, konečný stav zásob zboží a nákupy zboží. Z těchto údajů stanovil hodnotu zboží, které bylo žalobcem prodáno na prodejně a které bylo jako materiál spotřebováno na zakázkách. Takto zjištěnou celkovou spotřebu zboží pak rozdělil na spotřebu zboží na prodejně a spotřebu zboží při zakázkách. Při zjišťování těchto údajů vycházel z vystavených faktur za elektromontážní práce, které dále rozdělil na ty faktury, ve kterých byl rozepsán materiál a práce, a faktury, kde toto rozepsání absentovalo. Na základě těchto údajů pak provedl výpočet spotřeby zboží při zakázkách a spotřeby zboží na prodejně. Při výpočtu spotřeby zboží na zakázkách zjistil průměrnou materiálovou náročnost ve výši 60 % a následně stanovil celkovou spotřebu zboží při zakázkách. Dále vycházel z předpokladu, že žalobce v případě zakázek dodával materiál v ceně prodejní, takže bylo nutné pro zjištění pořizovací hodnoty vypočtenou hodnotu spotřebovaného zboží očistit o průměrnou obchodní přírážku výši 27 %. Tu správce daně stanovil jako poměr celkové hodnoty prodejních cen k celkové hodnotě nákupních cen reprezentativního vzorku zboží. Spotřebu zboží na prodejně pak stanovil správce daně tak, že od celkové spotřeby zboží odečetl spotřebu zboží při zakázkách.

Dále krajský soud zjistil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se se způsobem výpočtu celkové spotřeby zboží, spotřeby zboží při zakázkách a spotřeby zboží na prodejně ztotožnil. Odlišný názor však měl na stanovení výše příjmů dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů a s nimi souvisejících výdajů. Žalovaný totiž při své úvaze vycházel z nutnosti logicky a přezkoumatelně odůvodnit postup při stanovení pomůcek. I tomuto závěru krajský soud přisvědčil. Ztotožnil se tedy s názorem vysloveným v odvolacím řízení, dle něhož výši příjmu je nutno stanovit jako součet příjmů za elektromontážní práce a příjmů za prodej zboží na prodejně. Při stanovení výše příjmů za elektromontážní práce vycházel žalovaný z vystavených faktur a stanovil je ve výši 815 480 Kč a příjmy za prodej zboží na prodejně stanovil tak, že výše vypočtenou spotřebu zboží na prodejně zatížil průměrnou obchodní přírážkou 27 %, takže příjmy za prodej zboží na prodejně pak byly stanoveny ve výši 1 482 258 Kč. Při stanovení výše výdajů vycházel z údajů uvedených na nezpochybněných dokladech, které snížil o částky představující duplicitní doklady, neprokázané platby, nedaňové výdaje a dobropisy a zvýšil je o uplatněné výdaje za nákup materiálu a služeb. Součástí nezpochybněných dokladů byly rovněž doklady týkající se přijatých subdodávek. O takto vyčíslené výdaje stanovené správcem daně pak žalovaný v rámci odvolacího řízení snížil hodnotu subdodávek (údaje zjištěné při místních šetřeních) odpis subdodávky, u kterých získal údaje o tom, kde byly tyto

subdodávky uskutečněny. Tyto subdodávky tak byly nově stanoveny ve výši 124 892 Kč. Žalovaným tak byly stanoveny výdaje ve výši 1 662 096 Kč. Z odvolacího řízení rovněž vyplynulo, že žalovaný při stanovení daňové povinnosti přihlédl při výpočtu daně podle pomůcek i ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt.

Na základě uvedeného dospěl krajský soud k nepochybnému závěru, že postup žalovaného při výpočtu daně na základě pomůcek byl zákonný. Nelze se ztotožnit s žalobní námitkou, že správce daně měl při daňové kontrole výhrady pouze k několika konkrétním dokladům, z průběhu celého řízení je totiž zřejmé, že žalobce nevedl daňovou evidenci tak, jak mu ukládá ust. § 7b zákona o daních z příjmů a tato skutečnost důvodně vedla správce daně ke vzniku pochybností o správném výpočtu daně na základě podaného daňového přiznání. Dalšímu postupu, kdy žalobce vyzval k prokázání skutečností a k předložení důkazních prostředků, a to výzvou ze dne 1. 7. 2013, v níž odkázal na ust. § 5 odst. 1, § 7 odst. 1 a § 23 zákona o daních z příjmů a v jejím odůvodnění velice podrobně konkretizoval svůj postup předpokládaného výpočtu daňové povinnosti, který vyústil v konkretizaci pochybností a požadavek předložení potřebných důkazních prostředků, nelze nic vytknout. Žalovaný přesto v odvolacím řízení považoval za potřebné, aby výzva vyjadřující pochybnosti správce daně byla ještě vyprecizována, a proto správce daně žalobce znovu vyzval k datu 18. 12. 2014 k předložení daňové evidence ve smyslu ust. § 7b zákona o daních z příjmů a k prokázání, že splnil povinnost dle § 7b odst. 4 dané právní úpravy. I tento postup prvoinstančního i druhoinstančního správního orgánu je možno považovat za zákonný, v souladu s ust. § 92 odst. 4 a § 115 odst. 1 daňového řádu.

Jak již bylo shora konstatováno, pochybení žalobce při řádném vedení daňové evidence, tak jak ji vyžaduje ust. § 7b zákona o daních z příjmů, nelze v žádném případě považovat za méně závažné či dílčí. Naopak, nedostatečný způsob vedení daňové evidence byl v projednávané věci natolik zásadní, že znemožňoval obvyklý výpočet daňové povinnosti na základě dokazování. Jak již bylo konstatováno shora, správce daně vypočetl daňovou povinnost na základě pomůcek, a krajský soud se s tímto výpočtem ztotožnil. Na závadu tomuto postupu nemohla být ani skutečnost, že převážnou část pomůcek činily i údaje a doklady předložené žalobcem a vyňaté z jeho evidence. Správce daně s nimi pracoval, po splnění zákonných podmínek k přechodu na stanovení daně náhradním způsobem, již jako s pomůckami. Tento postup je zcela v souladu s ust. § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu. Lze tak mít za nepochybné, že daň z příjmů byla žalobci stanovena dostatečně spolehlivě.

Krajský soud tak má ve vazbě na shora uvedené za to, že při vyměření daňové povinnosti byla splněna i daňovým řádem požadovaná podmínka přiměřenosti použitých podmínek. Z tohoto úhlu pohledu hodnotil postup správce daně i žalovaný v odvolacím řízení. Jak vyplývá z ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, při rozhodování o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně a přehledně nastínil myšlenkovou úvahu při výpočtu daňové povinnosti, přičemž jednotlivé kroky a úvahy podložil výpočty. Krajský soud jeho postup krok za krokem hodnotil (viz. výše), považuje jej za správný a zákonný, neboť z něho vyplývá, že správce daně i žalovaný dostáli požadavku přiměřenosti použitých podmínek a lze tak mít za to, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Žalovaný přitom postup

při stanovení daně dle pomůcek náležitě odůvodnil. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom patrná snaha žalovaného o docílení co možná největší objektivity ve vyměřovacím řízení, které ovšem nemůže být postaveno naroveň vyměřovacímu řízení, jež má základ v řízení důkazním. Z těchto důvodů není důvodné ani v odvolacím řízení před žalovaným ani v přezkumném řízení před soudem dostát požadavkům žalobce na zohlednění matematického postupu, který si dle své logiky sám určí. Posouzení takto nastolených konkrétních námitek by totiž bylo důvodné pouze v řízení o vyměření daně na základě dokazování. V daném případě je posuzována pouze podmínka přiměřenosti použitých pomůcek a té žalovaný, jak vyplývá ze shora uvedeného, dostál.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani další žalobní námitce týkající se uložení kompletního daňového spisu u odvolacího správního orgánu (tedy žalovaného) a s tím souvisejícím vznikem zbytečných nákladů žalobce při potřebě nahlížet do spisu ve smyslu ust. § 113 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného obsaženému v jeho písemném vyjádření k žalobě, dle něhož povinností správce daně bylo ve smyslu § 113 odst. 3 daňového řádu postoupit příslušný daňový spis i s odvoláním bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu. Krajský soud připomíná, že touto problematikou se zabýval i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku sp.zn. 2 Ans 6/2007, z kterého vyplývá, že v případě potřeby nahlížení daňového subjektu do spisu, který již není uložen u místně příslušného správce daně, může tento subjekt požádat odvolací orgán o zaslání příslušných podkladů poštou. O nahlédnutí do spisu tímto korespondenčním způsobem však žalobce v odvolacím řízení nepožádal.

Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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.

Hradec Králové 25. červenec 2017

JUDr. Magdalena Ježková v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
L. P.