



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Martiny Radkové, Ph.D., ve věci žalobce **J. V.**, bytem n. M. 364/1, Š., zastoupeného Mgr. Františkem Drlíkem, advokátem se sídlem nám. Míru 9, Šumperk, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 7. 2014, č. j. 17864/14/5000-14102-707678 a č. j. 17863/14/5000-14102-707678, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Žaloby se zamítají.

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

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobami doručenými soudu dne 15. 8. 2014 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2014, č. j. 17864/14/5000-14102-707678 a č. j. 17863/14/5000-14102-707678, jimiž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 10. 2013, č. j. 1526153/13/3109-24801-807130 a 1526623/13/3109-24801-807130, jimiž byla žalobci doměřena podle pomůcek [§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“)] daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 544.440 Kč a penále, a dále za zdaňovací období roku 2011 ve výši 377.310 Kč a penále a 2011. Usnesením ze dne 15. 6. 2016, č. j. 65 Af 27/2014-40 spojil krajský soud žaloby ke společnému projednání.

Žalobce v posuzovaných daňových obdobích provozoval hostinskou činnost v 5 provozovnách pizzerií, které měl v nájmu, přičemž hlavním předmětem jeho podnikatelské činnosti byla výroba a rozvoz pizzy. Důvodem doměření daně žalobci podle pomůcek byl závěr správce daně učiněný po provedené daňové kontrole, že žalobcem předložená daňová evidence je neprůkazná a ani z jiných důkazních prostředků nebylo možné stanovit daň dokazováním, zejména proto, že žalobce neevidoval spotřebu surovin spjatou s výrobou pizzy ani dosažené tržby.

B. Žalobní body

Žalobce v žalobě namítal, že:

- 1) jeho účetnictví zachycuje veškeré příjmy i výdaje a k pochybnostem správce daně podal v rámci daňového řízení konkrétní vysvětlení a původní nedostatky daňové evidence, způsobené nekvalitní prací původní účetní, v průběhu řízení doplnil. Jeho účetnictví tak bylo v předmětném období až na dílčí nedostatky vedeno průkazným způsobem a intenzita porušení zákona v návaznosti na vedení účetnictví žalobce nedosáhla takové úrovně, aby nebylo možné stanovit daň dokazováním a bylo odůvodněno doměření daně podle pomůcek;
- 2) ruční vedení evidence tržeb, tj. vedení evidence nikoli dle dokladů o prodeji zboží, neodporuje zákonným požadavkům na formu, ani obsah evidence. Žalobce zapisoval denní tržby do peněžního deníku tak, aby sumarizovaly celkový denní příjem. Účtovat o každém dokladu zvlášť by bylo provozně neúnosné;
- 3) finanční orgány ignorovaly jeho vysvětlení a předkládané důkazy v návaznosti na pohyb surovin a množství konečných produktů. V protokolech o ústním jednání nebylo podle žalobce uvedeno vše, co prohlásil, a protokoly tak toliko podporují závěry správce daně;
- 4) obsáhlou zprávu o daňové kontrole žalovaný s žalobcem projednával nepostačující čas, neadekvátní složitosti věci;
- 5) rozhodnutí žalovaného i platební výměry nemohou být posuzovány jako přezkoumatelné, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole ani žalovaný

v žalobou napadeném rozhodnutí neuvedli jednoznačně, z jakých důvodů nejsou důkazní prostředky předložené žalobcem způsobilé doložit věrohodnost a průkaznost účetnictví žalobce;

- 6) daň nebyla podle pomůcek stanovena spolehlivě, neboť správce daně
- a. nepřihlédl k zásadní skutečnosti doložené žalobcem - znehodnocené mouce;
 - b. nesplnil zákonné podmínky pro použití pomůcky spočívající ve spotřebě mouky tím způsobem, kterým postupoval, neboť použil-li výrazně vyšší spotřebu mouky, než která vyplývá z účetnictví žalobce. Správce daně tak musel nejprve ve zprávě o daňové kontrole podrobně zdůvodnit, proč je podle jeho názoru spotřeba vyplývající z účetnictví žalobce nevěrohodná. Toto správce daně nevysvětlil a naopak argumentaci žalobce ohledně techniky nákupu mouky a jejího množství nebral v potaz, resp. nepřipustně zjednodušil. Stranou zůstala vysvětlení a důkazy žalobce svědčící o likvidaci mouky;
 - c. nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, konkrétně nezohlednil skutečné podmínky podnikání žalobce,
 - d. použil nikoli např. jen údaje týkající se srovnatelného subjektu či jiného zdaňovacího období žalobce, ale právě přímo poznatky týkající se zdaňování žalobce a zdaňovacích období, pro něž měla být daň stanovena, tj. nepřipustně skombinoval užití pomůcek s důkazními prostředky,
 - e. využil pomůcky k závěrům, které by při stanovení daně dokazováním neobstály, ačkoli by měly zásadní vliv na konečnou výši daně, tj. pod pomůcky správce daně zahrnul i neověřené poznatky, které by z hlediska jejich věrohodnosti a opory v provedených důkazech nebylo možné daňového řádu přezkoumat;
- 7) zpráva o daňové kontrole postrádá údaje o tom, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň za použití pomůcek. Správce daně se byl povinen ve zprávě o daňové kontrole zabývat nejenom skutečnostmi, které podle jeho názoru odůvodňují stanovení daně na základě pomůcek, nýbrž v ní musí uvést a zhodnotit také další důkazní prostředky, na jejichž základě má dojít ke zvýšení základu daně o přesně stanovenou částku. Nepostačí, když tyto důkazní prostředky a jejich posouzení jsou obsaženy v pomůcce, na základě níž správce daně vypočetl celkovou daňovou povinnost.

C. Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě zdůraznil, že napadená rozhodnutí mají oporu ve spise a je zcela zřejmé, co bylo jejich podkladem. Žalobce nedostál své zákonné povinnosti v podobě vedení průkazné a úplné daňové evidence a nebylo tak možné prokazatelně stanovit pohyb zboží a surovin (od pořízení zboží po konečný prodej či spotřebu). Předložené inventury následně žalobce sám zpochybnil, nevedl evidenci zásob, evidenci slev (ačkoli uvedl, že je poskytoval), nevedl evidenci spotřeby zaměstnanců (kteří měli dle tvrzení

žalobce jídlo zdarma), neprokázal evidenci mouky. Žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání správného vedení daňové evidence, která by byla způsobilá prokázat, zda veškeré nakoupené zboží a suroviny prodal, spotřeboval, či zůstaly skladem, popř. zda a v jakém rozsahu došlo k jejich znehodnocení. Základ daně a daň tudíž nebylo možné stanovit dokazováním a přechod na stanovení daně podle pomůcek byl v rozhodnutí dostatečně zdůvodněn. Žalobce dle žalovaného odmítá zásadní souvislosti, které mu však byly v rozhodnutí srozumitelně sděleny. Napadená rozhodnutí nelze považovat za nepřezkoumatelná ve smyslu nesrozumitelnosti ani nedostatku důvodů, jak tyto pojmy bývají vykládány. Namítané nedostatky v protokolaci jsou dle žalovaného nekonkrétní, přičemž z obsahu žádného z protokolů nevyplyvá, že by žalobce navrhoval doplnění protokolu, ačkoli byl o tomto právu řádně poučen. Naopak žalobce obsah protokolu vždy stvrdil svým podpisem.

D. Replika žalobce

Podáním doručeným soudu dne 20. 11. 2014 žalobce doplnil žalobu o další žalobní body. Namítl, že:

- 8) správce daně v úředním záznamu č. j. 1522197/13/3109-05401-802584 uvedl, že nenalezl srovnatelný subjekt se stejným množstvím provozoven ve stejných městech, jako provozoval daňový subjekt, přitom současně uvedl, že k příjmům zjištěným dle pomůcek přiřadil výdaje na základě poměru mezi příjmy a výdaji dle srovnatelného subjektu, který provozoval pizzerii za stejných podmínek, ve srovnatelně velkém městě, v nájmu, s obdobným množstvím zaměstnanců na jednu provozovnu a byl plátcem DPH. Žalobce měl provozovny v různě velkých městech, což bylo správci daně známo, přičemž ten vzal jako pomůcku jednu provozovnu údajně srovnatelného daňového subjektu. Navíc žalobce nepodnikal v obou zdaňovacích obdobích po celý rok současně ve všech pěti provozovnách, což správce daně věděl, avšak nijak nezohlednil;
- 9) hodnocení rozhodných skutečností správcem daně je zcela nelogické a vnitřně rozporné, když správce daně na straně jedné uvedl, že žalobce ke svému tvrzení o převodu tří provozoven nedoložil žádné důkazní prostředky, a přitom na straně druhé uvedl, že mu nelze uznat výdaje, které byly spotřebovány na provozovnách, ze kterých mu již neplynuly žádné příjmy. Z dalších zjištění a poznatků, jako např. z přihlášky a odhlášky zaměstnanců, ze zahájení a ukončení odběrů elektrické energie, ze zahájení a ukončení nájmu, mohl a měl správce daně přitom poznat a dovodit, že v některých provozovnách podniká již jiný subjekt (Ambiente JVS s.r.o.);
- 10) správce daně dále při stanovení daně podle pomůcek nezohlednil, že nově otevřené provozovny v roce 2010 nemohly mít v prvních dvou až třech měsících plný výkon, ale zákonitě zde existuje náběhová křivka tržeb, než se produkt provozovny v daném městě ujme, což v průměru trvá 2 až 3 měsíce, přičemž správce daně si byl vědom skutečnosti, že žalobce v provozovně Uničov nepodnikal ihned po uzavření nájemního vztahu, neboť v této souvislosti

v protokolu ze dne 2. 8. 2013 označil za nesprávné zahrnutí technického zhodnocení nebytových prostor v předmětné provozovně do výdajů;

- 11) správce daně v úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek uvedl pouze procentní výši výdajů z vykázaných příjmů u srovnatelného daňového subjektu, žalovaný však v napadeném rozhodnutí již kromě procentního podílu výdajů na příjmech u údajně srovnatelného daňového subjektu uvedl také hodnoty příjmů a výdajů údajně srovnatelného daňového subjektu. Správce daně tak nepostupoval zákonným způsobem, když žalobci nesdělil úplné skutečnosti, ze kterých vycházel při stanovení daně podle pomůcek a tyto mu byly sděleny až dodatečně v rámci rozhodnutí žalovaného. Žalobce se tudíž k těmto údajům nemohl vyjádřit, čímž byl krácen na svých právech;
- 12) správce daně stanovil žalobci předpokládanou výši příjmů ve výši dvojnásobku, resp. dvou a půl násobku proti srovnatelnému daňovému subjektu, aniž se tímto vysokým rozdílem zabýval a aniž by zdůvodnil nárůst tržeb v roce 2011 proti roku 2010 vzhledem k ukončení činnosti tří provozoven žalobcem v průběhu roku 2011;
- 13) ze seznamu odběrů mouky, který je součástí daňového spisu žalobce, nelze dovodit, že žalobce nakupovanou mouku průběžně spotřebovával na jednotlivých provozovnách, jak předpokládají správce daně a žalovaný, neboť nákupy prováděné v jednotlivých měsících nevykazují žádnou rovnoměrnost nebo návaznost na nově otevírané provozovny a náběhovou křivku produkce pizzy. Uvedená nerovnoměrnost nákupu je naopak v rozporu s tvrzením správce daně a podporuje tvrzení žalobce, že mouku nakupoval do zásoby až v takové míře, že došlo k jejímu znehodnocení a potom k následnému prodeji. Přitom žalobce informoval při jednom z jednání před správcem daně, že předpokládal výraznou expanzi svého podnikání, kdy chtěl v každém roce otevřít minimálně 5 až 7 nových poboček, o čemž však není v žádném protokole zmínka;
- 14) žalobce doložil prodej mouky fakturou a příjem z tohoto prodeje zahrnul do daňových přiznání. Správce daně tento důkaz žalobci nevyvrátil, jen se omezil na konstatování, že jde o nelogický postup žalovaného a tak tento důkaz neosvědčil. Vyslovuje-li však správce daně právní domněnku, je povinen tuto v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) DŘ prokázat, což neučinil.

E. Relevantní právní úprava

Podle § 98 odst. 1 d. ř. 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

Podle odst. 2 téhož ustanovení stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Podle odst. 3 téhož ustanovení pomůckami jsou zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

F. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů žalobce považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Líčení skutkových okolností nemůže být pouze typovou charakteristikou „obvyklých“ nezákonností, ale individualizovaným, od jiných skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen popsat, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58).

Každý žalobní bod je pak způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován. Míra preciznosti žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 3/2008 – 78).

Část v žalobě (resp. jejím doplnění ze dne 8. 9. 2014, neboť původní žaloba byla podána jako blanketní) uvedených námitek je však vyjádřením prostého nesouhlasu s napadeným rozhodnutím, aniž by žalobce konkretizoval, jakých nezákonných úvah, hodnocení či závěrů se měly správní orgány vůči němu v rozhodnutí dopustit. Nesouhlas účastníka se skutkovými závěry a s právním hodnocením věci správním orgánem nelze zaměňovat za nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

Uvedené se týká zejména žalobních bodů 1) a 7). Správce daně ve výzvě ze dne 5. 10. 2012 velmi podrobně rozvedl, z jakého důvodu nelze ověřit základ daně a daňovou povinnost uvedenou žalobcem v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za roky 2010 a 2011 a v čem spočívají nedostatky daňové evidence, vedené žalobcem za roky 2010 a 2011 a předložené správci daně postupně ve třech verzích. Následně správce daně v protokolu ze dne 2. 8. 2013, o seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, podrobně a systematicky, bod po bodu, popsal, ke kterým skutečnostem, vytýkaným žalobci v předmětné výzvě, se žalobce vyjádřil, které nedostatky odstranil a ke kterým se naopak vůbec nevyjádřil a nepředložil

žádné důkazní prostředky, ačkoli sám uznal, že daňovou evidenci nevedl v souladu s § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Tytéž skutečnosti pak správce daně zopakoval i ve zprávě o daňové kontrole, v níž uvedl, že po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění žalobce předložil toliko nový důkaz v podobě faktury o prodeji 29.974 Kg mouky v roce 2013, s nímž se však správce daně vypořádal v protokolu ze dne 30. 9. 2013, a tudíž i nadále přetrvávají pochybnosti správce daně vyjádřené v protokolu ze dne 2. 8. 2013, tj. platí závěr, že žalobce nepředložil ani na výzvu komplexní důkazy a údaje, ze kterých by bylo možné určit skutečný pohyb zboží a správně stanovit výši dosažených tržeb (tj. určit výši zdanitelných příjmů). Stěžlí lze proto za dostatečně konkrétní považovat žalobní bod, v němž žalobce konstatuje toliko svůj nesouhlas s konečným závěrem správce daně o neprůkaznosti jím doložených důkazů, aniž by uvedl, které teze správce daně, nejpodrobněji popsané právě v protokolu ze dne 2. 8. 2013, jsou nepravdivé, resp. obsahem žalobcem doložených listin vyvrácené.

Za nedůvodný dále krajský soud označuje žalobní bod 5). Rozhodnutí žalovaného vytykanou nepřezkoumatelností netrpí, neboť žalovaný shrnul a explicitně uvedl podstatná zjištění správce daně, která dle jeho závěru svědčí o nevěrohodnosti a neprůkaznosti daňových evidencí předložených žalobcem, včetně jeho následných vyjádření, vysvětlení a listin. Výslovně žalovaný na str. 3 rozhodnutí uvedl: *„Je zcela nepochybné a ze spisového materiálu zřejmé, že správce daně zákonnou cestou dospěl ke stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, poněvadž daňový subjekt neuvedl správnou, úplnou a průkaznou daňovou evidenci, neboť z jím předložených evidencí (v průběhu kontroly předloženy 3 verze daňové evidence) nebylo možné zjistit pohyb (spotřebu) nakoupených surovin, jinými slovy daňový subjekt neprokázal kde, kdy a jakým způsobem byly nakoupené a vyrobené zásoby (pizzy, bagety a saláty) spotřebovány. Dále daňový subjekt neprovedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem zásob evidovaným dle ust. § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Ke kontrole sice předložil fyzické inventury k 31. 12. 2009, 31. 12. 2010 a 31. 12. 2011, ale jejich správnost sám později ve svém podání ze dne 31. 5. 2013 k protokolu o ústním jednání č. j. 975269/13/3109-05401-802584 zpochybnil a uvedl, že jsou v nesprávné výši. Nebyla předložena žádná evidence slev, ačkoli měly být dle tvrzení daňového subjektu (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 127574/12/398931802584) poskytovány. Daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že do ručně vedené evidence tržeb v hotovosti byly zaznamenávány i platby přes platební terminál (platebními kartami) a platby provedené zákazníky stravovacími kupony (stravenkami). Daňový subjekt nevedl evidenci zásob, ani jiný vhodný způsob evidence v návaznosti na nákup surovin (především základní surovinu mouku), jejich zpracování a prodej výrobků. Nebyla vedena žádná evidence o osobní spotřebě a spotřebě zaměstnanců, kteří měli dle tvrzení daňového subjektu (protokol o ústním jednání č. j. 127574/12/398931802584) všechno jídlo zdarma. V neposlední době daňový subjekt neprokázal svá tvrzení ohledně likvidace mouky v návaznosti na nesprávnou výši stavu zásob mouky k 31. 12. 2010 a 31. 12. 2011.“* Tímto shrnutím i dalším hodnocením uvedeným v napadených rozhodnutích žalovaný jednoznačně odůvodnil, že chybějících údajů a nesrovnalostí v evidencích žalobce bylo tolik a byly natolik zásadní, že spolehlivý obraz o hospodaření žalobce tyto evidence neskýtaly. Z důvodu celkové nevěrohodnosti daňové evidence žalobce byla intenzita pochybností správce daně i žalovaného oprávněně v takovém rozsahu, že bylo

možné hovořit o „zatemnění“ obrazu o hospodaření žalobce (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

Ve vztahu k námitce dostatečnosti ruční evidence tržeb krajský soud uvádí, že správce daně ani žalovaný nevytýkali žalobci formální stránku jím vedené evidence tržeb, tj. že šlo o ručně vedenou hotovostní evidenci tržeb v sešitech, nýbrž její stránku obsahovou, konkrétně skutečnost, že žalobce neprokázal, že by v těchto sešitech byly evidovány i platby kartami a stravenkami. Žalovaný uvedl, že žalobci předložil dvě rozdílné sestavy zahrnující zdanitelné příjmy, u nichž však nebylo možné ověřit správnou výši tržeb ve vazbě na předložené ručně vedené evidence hotovostních tržeb. S tímto závěrem žalobce nijak konkrétně nepolemizuje. Krajskému soudu rovněž není zřejmé, jak neúnosně by žalobce zatížilo pořízení kvalitní pokladní pásky, jež by umožnila po rozhodné období archivovat záznamy z pokladen, ani co bránilo žalobci v evidencích hotovostních tržeb srozumitelně odlišit platby přes platební terminály a platby stravovacími kupony od hotovostních plateb. Žalobní bod 2) je tudíž lichý.

V žalobním bodu 3) žalobce nekonkretizuje, která jeho vysvětlení a předkládané důkazy byly správcem daně a žalovaným ignorovány, tj. nezohledněny a nevypořádány. Soud se proto nemůže touto námitkou podrobněji zabývat a nezbyvá mu než konstatovat, že vytýkané pochybení neshledal. Obdobně nekonkrétní je i výtku vadné (selektivní) protokolace. Krajskému soudu není zřejmé, který z více se ve spise nacházejících protokolů má uvedenou vadou trpět, či zda měl správce daně takto postupovat ve všech případech. Námitku je proto nutné jako nekonkrétní odmítnout. Toliko pro úplnost krajský soud uvádí, že z obsahu spisu se nepodává, že by žalobce v průběhu daňové kontroly vyjádřil svůj nesouhlas s protokolací, navrhoval postupem dle § 62 d. ř. její doplnění, odmítal protokoly z jednání podepsat pro jejich neúplnost, či ve svých podáních uváděl vůči obsahu protokolů z jednání věcné výhrady.

Jak bylo již výše uvedeno, byl žalobce s kontrolními zjištěními souhrnně seznámen dne 2. 8. 2013. V protokolu č. j. 1345688/13/3109-05401-802584 je průběh seznámení žalobce s kontrolními zjištěními zachycen. Žalobce sám požádal o poskytnutí lhůty k vyjádření do 9. 8. 2013, čemuž správce daně vyhověl a lhůtu mu poskytl rozhodnutím ze dne 2. 8. 2013 do 12. 8. 2013. Dne 9. 8. 2013 byla správci daně doručena faktura č. 112007 o prodeji mouky, jinak se žalobce ke kontrolním zjištěním nevyjádřil. Dne 30. 9. 2013 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole. Z protokolu č. j. 1312106/13/3109-05401-803571 vyplývá, že správce daně seznámil žalobce se svým hodnocením nově předložené faktury a absencí jejího vlivu na přijaté závěry. Protokol žalobce bez výhrad podepsal. Obsah uvedeného protokolu a průběh projednávání kontrolních zjištění tedy vyvrací žalobní bod 4), neboť z těchto listin nevyplývá, že by žalobce kdy namítal, že se nachází v časové tísní, jež mu brání plně realizovat jeho procesní práva. Od seznámení žalobce s kontrolními zjištěními dne 2. 8. 2013 do projednání zprávy o daňové kontrole dne 30. 9. 2013 uběhla lhůta bezmála 2 měsíců, v jejímž průběhu se žalobce mohl s kontrolními zjištěními seznámit, a následně požádat správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole o objasnění skutečností, které mu v závěrech správce daně nebyly jasné či srozumitelné.

Žalobní bod 6) se týkal pomůcek samotných a jejich spolehlivosti. Krajský soud předně nerozumí poznámce žalobce, že správce daně při použití pomůcek nepřihlédl ke znehodnocené mouce, neboť není zřejmé, o jakou znehodnocenou mouku se mělo jednat a jakým způsobem měl správce daně znehodnocenou mouku při použití pomůcek zohlednit. Z úředního záznamu ze dne 7. 10. 2013, č. j. 1522197/13/3109-05401-802584, v němž je popsán postup stanovení daně za použití pomůcek, vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek správce daně ve prospěch žalobce zohlednil tzv. přirozené úbytky mouky, tj. spotřebu mouky na podsypání těsta při zpracování či jiné přirozené úbytky ve výši 0,5 % hmotnosti mouky určené pro výrobu, a to dle odborné publikace Svazu obchodu a cestovního ruchu ČR č. 2/2003. Minimálně tímto způsobem správce daně znehodnocenou mouku zohlednil. Má-li však žalobce na mysli mouku, kterou dle vlastního tvrzení zlikvidoval, pak krajský soud odkazuje na str. 5 žalobou napadených rozhodnutí, kde žalovaný popsal průběh a vývoj žalobcových tvrzení o provádění likvidací prošlé mouky, která v průběhu daňové kontroly uváděl a která zcela oprávněně vedla správce daně k závěru, že žalobce žádnou likvidaci znehodnocené mouky neprokázal (není tedy pravdou, jak žalobce v žalobě namítá, že by jeho tvrzení o likvidaci mouky zůstala stranou). Nevěrohodnost žalobcových tvrzení o likvidaci 29.974 kg mouky v roce 2013, jakožto mouky nakupované v průběhu let 2010 a 2011, se správce daně podrobně zabýval na str. 5 zprávy o daňové kontrole a žalobce tomuto hodnocení nic nevytýká.

Nevěrohodnost údajů o žalobcem tvrzeném množství spotřebované mouky byla správcem daně dostatečně ve zprávě o daňové kontrole popsána. Učinil-li totiž správce daně závěr, že z žalobcem předložených evidencí nelze určit, kolik surovin (tj. i mouky) bylo žalobcem spotřebováno, když tento neprováděl řádnou inventarizaci a řádně neevidoval příjmy z prodeje ani spotřebu pizzy zaměstnanci, přičemž současně odůvodnil závěr, že žalobce neprokázal průběžnou likvidaci prošlé mouky, je zřejmé, že tvrzení žalobce o množství spotřebované mouky není věrohodné, když údaje žalobce o nákupech mouky neodpovídají údajům o množství mouky spotřebované. Správci daně tak nezbylo než učinit vlastní výpočet pomocí údajů v úředním záznamu uvedených (údaje o dodavatele mouky, žalobcem používaná receptura, žalobcův ceník pizzy atd.), přičemž vždy vycházel z hodnot pro žalobce nejpriznivějších. Údaje od srovnatelného subjektu použil správce daně toliko k určení procentního poměru výdajů na daňových příjmech.

Použití poznatků z dokazování nelze považovat za nepřípustnou kombinaci způsobu stanovení daně dokazováním a pomůckami, neboť dle § 98 odst. 3 písm. a) d. ř. mají být jako pomůcka primárně užity právě důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny.

Poslední výtky žalobce, že správce daně použil jako pomůcku i neověřené údaje, které by při dokazování neobstály, a že správce daně nezohlednil skutečné podmínky podnikání žalobce, jsou rovněž zcela povšechné a nepodává se z nich, které „neověřené“ údaje má žalobce na mysli, ani které „skutečné“ podmínky podnikání žalobce správce nezohlednil. Krajskému soudu přitom nepřísluší žalobní body žalobce dotvářet či domýšlet.

Žalobní body uvedené v podání doručeném soudu dne 20. 11. 2014 (soudem číslovány jako body 8) až 14) uplatnil žalobce opožděně. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba podaná proti rozhodnutí správního orgánu kromě obecných náležitostí podání obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo i rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). V posuzované věci uplynula lhůta k podání žaloby dne 8. 9. 2014.

Judikatura správních soudů vykládající uvedená ustanovení rozlišuje mezi doplněním řádně uplatněných žalobních bodů, které je možné i po lhůtě pro podání žaloby, a uplatněním nových žalobních bodů. K opožděně uplatněným žalobním bodům soud nepřihlédne, ledaže by se námitky týkaly skutečností, k nimž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Smyslem a účelem vymezení žalobních bodů je především stanovení rámce soudního přezkumu. Skutková tvrzení obsažená v žalobě nemohou být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, nýbrž musí představovat jasně individualizovaný, od jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelný popis. Konkretizace faktů dostatečně určitými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu pro vytyčení mezí, v nichž se soud může a má v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného, aby mohl v souladu se zásadou rovnosti účastníků řízení náležitě využít možnosti procesní obrany a v řízení odpovídajícím způsobem argumentovat. Ohledně právní argumentace se žalobce nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Žalobce musí uvést, jaké aspekty dějů či okolností uvedené v rámci skutkových tvrzení považuje za základ jím tvrzené nezákonnosti (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58).

V nyní posuzované věci však žalobce ve dvouměsíční lhůtě stanovené v § 72 odst. 1 s. ř. s. podal žalobu, v níž většinu žalobních bodů formuloval velmi obecně, což mu ostatně soud výše vytknul. Oproti tomu námitky směřující zejména vůči přiměřenosti pomůcek, jakož i námitky vůči nelogičnosti některých výslovně zmíněných úvah správce daně, uvedené v podání doručeném soudu dne 20. 11. 2014, jsou zcela konkrétní výtkami. Tyto námitky však krajský soud nehodnotí jako pouhé doplnění původních žalobních bodů, nýbrž jako žalobní body zcela nové, a tudíž z pohledu § 71 odst. 2 s. ř. s. opožděně uplatněné.

G. Závěr

Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. žaloby jako nedůvodné zamítl.

H. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující obvyklou úřední činnost.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 27. června 2016

Za správnost vyhotovení.
Ing. Petra Rýparová

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu