



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Věry Balejové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **HORA HOLDING, s.r.o.**, IČO: 63911191, se sídlem České Budějovice, Skuherského 53, zastoupeného JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem České Budějovice, B. Němcové 583/33, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 13556/14/5000-14202-701175,

t a k t o :

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah žaloby

(1) Rozhodnutím ze dne 9. 6. 2014, č. j. 13556/14/5000-14202-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání

žalobce a tím potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1451436/13/2201-24806-305539, kterým správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 98 odst. 1 daňového řádu z moci úřední a podle pomůcek žalobci dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 2 737 680 Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu žalobci dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1 185 795 Kč a současně byla žalobci podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 547 536 Kč, a 5% z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 59 289 Kč.

(2) Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce dne 8. 8. 2014 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

(3) Žalobce v žalobě namítá, že rozhodnutí obou stupňů nelze považovat za rozhodnutí spravedlivá a zákonná. Správce daně zamezil žalobci v účinné obraně, neboť nevyhověl jeho žádosti o prodloužení lhůty k doplnění odvolání do 30. 9. 2013. Správce daně lhůtu k doplnění odvolání stanovil do sedmi dnů ode dne doručení rozhodnutí v této věci. To bylo žalobci doručeno dne 30. 8. 2013. Žalobce žádal o prodloužení lhůty s poukazem na skutečnost, že se v dané věci jedná o velmi závažná kontrolní zjištění hrozící enormním až likvidačním finančním dopadem pro žalobce. Daňová kontrola trvala téměř tři roky a posouzení a přezkoumání jednotlivých skutečností, okolností a důkazů je velice náročné. Žalobce navíc ke dni 19. 7. 2013 změnil svého zástupce, a proto bylo vhodné, aby lhůta k doplnění odvolání byla stanovena tak, aby se nový zástupce měl možnost seznámit se všemi podklady. Změnu zástupce žalovaný ve své úvaze k této námitce vůbec nevzal v potaz. Lhůta k doplnění odvolání byla podle žalobce zjevně nepřiměřená. Správce daně a žalovaný porušili § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu, neboť nevyšli žalobci vstříc a neužili takové prostředky, které žalobce co nejméně zatěžují.

(4) Žalobce trvá na tom, že v průběhu daňové kontroly prokázal, že jím vykázané výnosy odpovídají skutečnosti a že do těchto výnosů zahrnul veškeré výnosy ze své podnikatelské činnosti i oprávněné náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce výše uvedené prokázal svými mnohými podáními a poskytoval správci daně potřebnou součinnost. Žalobce odkazuje na své jednotlivé odpovědi k výzvám správce daně a na protokoly o jednání. Žalobce je toho názoru, že všechny jím označené důkazy, předložené správci daně, osvědčují skutečnosti uvedené v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Správce daně se podle žalobce s předloženými důkazy a vysvětleními nevypořádal tak, jak by se od orgánu veřejné správy očekávalo. Žalobce tvrdí, že se správce daně ke všem předloženým důkazům nevyjádřil, což je očividné již jen samotným srovnáním dokumentů a podkladů, které byly žalobcem odeslány správci daně (viz popis v žalobě), s dokumenty, o nichž se správce daně ve zprávě o daňové kontrole zmiňuje. Pokud se správce daně k některým důkazům vyjadřuje, pak nikoliv tak jak by se v dané věci od odborníka očekávalo.

(5) Kupříkladu na str. 27 daňové kontroly se správce daně zabývá sestavou pohledávek, která byla žalobcem chybně označena jako sestava platná ke dni 31. 12. 2007. Žalobce později sám své pochybení uznal a konstatoval, že sestava je platná ke dni jejího předložení správci daně, tj. ke dni 6. 1. 2011. Správce daně bez bližšího odůvodnění označil toto tvrzení žalobce za účelové, aniž by vyloučil, že by jeho úvaha mohla být projevem

svévole. Žalobce se podivuje, že správce daně vytýká žalobci, že neunesl důkazní břemeno, avšak když žalobce prokáže, že stav pohledávek byl zachycen ke dni 6. 1. 2011, pak to správce daně lakonicky považuje za účelové tvrzení, což však nijak sám nepodložil. Tyto závěry správce daně označil žalobce za vykonstruované.

(6) Daňové orgány v rámci daňové kontroly shledaly, že úbytek pohledávek ve výši 166 674 163 Kč nebyl žalobcem vysvětlen a že k němu došlo v roce 2007. Žalobce však namítá, že sestava pohledávek, kterou mylně označil ke dni 31. 12. 2007, byla platná ke dni 6. 1. 2011, což znamená, že úbytek pohledávek v rozsahu 166 674 163 Kč nenastal v průběhu roku 2007, nýbrž za období až do 6. 1. 2011.

(7) K nesprávnému závěru dospěl správce daně i ohledně uzavírání smluv se společností NEFIO, a. s. Na str. 32 správce daně žalobci vytýká, že neprokázal, že smlouvy nebyly uzavírány účelově a že tedy neunesl břemeno důkazní. Žalobce předložil platné smlouvy se společností NEFIO, a. s., které splňují zákonné náležitosti. Pokud je správce daně považoval za účelově uzavřené, přešlo důkazní břemeno na něj, aby prokázal, že tomu tak je. Podle žalobce je to správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno a neúměrně a protizákonně jím zatížil žalobce. Žalovaný tak podle žalobce pochybil, když nepřisvědčil žalobci, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a rovněž pochybil tím, když vyhodnotil, že se správce daně zabýval všemi důkazy a písemnostmi, které žalobce předložil.

(8) Žalobce setrvává na svém tvrzení, že jeho účetnictví bylo vedeno renomovanou účetní společností. Případné chyby v účetnictví ještě nezakládají důvod pro tvrzení, že celé účetnictví je neprůkazné. Správce daně nepřihlédl k tomu, co bylo v rámci daňové kontroly prokázáno, a setrval na své vágní formulaci, že tvrzení žalobce jsou účelová a že nebyly vyvráceny jeho pochybnosti. Způsob, jakým správce daně hodnotil provedené důkazy včetně tvrzení žalobce, považuje žalobce za účelový a protizákonný.

(9) Správce daně užil jako pomůcku znalecký posudek ze dne 27. 9. 2007, vypracovaný znaleckým ústavem Bohemian Appraisal, a. s. v souvislosti s oceněním žalobce v rámci stanovení hodnoty podniku pro účely exekuce. Podle žalobce je tento znalecký posudek pro účely stanovení výnosů irelevantní, přestože správce daně vychází z jakéhosi úbytku pohledávek a z 10% vymahatelnosti dluhů. Žalobce opakovaně tvrdí, že nelze vycházet z úbytku pohledávek 166 674 163 Kč, neboť to není úbytek, který by korespondoval účetnímu roku 2007. Uváděný úbytek nastal v průběhu několika let, a to až do 6. 1. 2011. Skutečný úbytek pohledávek za rok 2007 byl značně nižší.

(10) Užitý znalecký posudek je podle žalobce nesprávný a neúplný. Při vypracování znaleckého posudku nebyly předány všechny podklady, na jejichž základě by bylo možno žalobce řádně posoudit. Znalecký posudek by účelový. Řada podkladů byla podepsána a předána na základě nátlaku Mgr. Z., jehož zájmem bylo žalobce poškodit. Tato tvrzení podložil žalobce několika důkazy, se kterými se správce daně ani žalovaný vůbec nevypořádali.

(11) Správce daně je nejprve povinen stanovit daň dokazováním. Přechod na pomůcky je možný, teprve nesplní-li daňový subjekt při dokazování některou ze svých zákonných povinností. Žalobce se správcem daně úzce spolupracoval, předkládal požadované doklady, účetnictví a další důkazy. Naopak správce daně žalobce neúměrně zatěžoval, což dokládá i fakt, že daňová kontrola trvala téměř tři roky. Žalobce si neochvějně stojí za tím, že správci daně předložil dostatečné množství důkazů, které osvědčují, že vykázané výnosy odpovídají

realitě. Žalobce se neocítl v důkazní nouzi, neboť správci daně poskytl nepřehledné množství podkladů, prokazujících jeho tvrzení. Žalobce zcela dostal své povinnosti důkazní, když ke každé výzvě správce daně předložil tvrzení a potřebné důkazy. Pokud správce daně některý předložený doklad nepovažoval za dostatečně průkazný, bez dalšího jej označil za účelový, aniž by svůj závěr řádně zdůvodnil. Správce daně je však povinen své závěry řádně zdůvodnit a vyvarovat se libovůle při hodnocení důkazů. Speklativní závěry správce daně nemají podle žalobce oporu ve skutečnosti ani ve spisu.

(12) Žalobce tvrdí, že v rámci daňové kontroly prokázal téměř všechny skutečnosti, které zahrnul do daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, a tedy nebyl dán důvod k dodatečnému stanovení daně podle pomůcek a zrušení daňové ztráty. Správce daně porušil § 8 daňového řádu, neboť nepřihlédl ke všem skutečnostem, které vyšly najevo v daňovém řízení, hodnotil důkazy účelově a ne každý jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Správce daně celou řadu tvrzení a důkazů předložených žalobcem označil za účelová, v důsledku čehož k nim nepřihlédl, a vše uzavřel s tím, že nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně ohledně správného a úplného vedení účetnictví ze strany žalobce. Podle žalobce nebyly dány důvody pro stanovení daně podle pomůcek.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného správního orgánu

(13) Žalovaný zdůraznil, že na základě smlouvy o postoupení pohledávek ze dne 13. 8. 2004 nabyl žalobce od Československé obchodní banky, a. s. soubor pohledávek o jmenovité hodnotě 267 165 891 Kč za pořizovací cenu 6 000 000 Kč (tj. 2,2% jmenovité hodnoty pohledávek). Žalovaný konstatoval, že přes všechny výzvy žalobce nepředložil úplnou analytickou evidenci pohledávek smluvně postoupených na základě uvedené smlouvy ani úplnou analytickou evidenci o směnkách, jejich pohybu a úhradách. Žalobce tudíž neprokázal, že jeho účetnictví je vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, že jím vykázané výnosy byly vyčísleny ve správné výši a rovněž neprokázal celkovou výši pohledávek ke konci zdaňovacího období k 31. 12. 2007. Z analytické evidence ke dni 31. 12. 2007 vyplynulo, že žalobce v roce 2007 snížil hodnotu pohledávek ve jmenovité hodnotě o částku 166 674 163 Kč. Z uvedeného je podle žalovaného zřejmé, že žalobce přijal v roce 2007 úhrady této významné části pohledávek, nicméně z účetnictví za rok 2007 nevyplývá, jaká byla výše těchto úhrad a jak se tyto úhrady projeví ve vykázaném výsledku hospodaření.

(14) Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, neboť všechny žalobní námitky považoval za nedůvodné, což ve svém vyjádření k žalobě podrobně vysvětlil.

III. Obsah správního spisu

(15) Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:

(16) Protokolem č. j. 265191/10/077930/6433 ze dne 12. 11. 2010 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Na ústním jednání dne 6. 1. 2011 (protokol č. 1612/11/077930/306433) předložil žalobce mimo jiné analytickou evidenci pohledávek, které mu byly postoupeny na základě smlouvy ze dne 13. 8. 2004 od společnosti ČSOB, a. s. a které se týkají kontrolovaného období roku 2007. Zástupkyně žalobce uvedla, že se podle informace jednatele žalobce jedná o stav pohledávek k 31. 12. 2007. Dne 6. 3. 2013 v protokolu č. j. 377878/13/2201-05403-306433 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Dne 5. 4. 2013 se žalobce

ke kontrolnímu zjištění vyjádřil. V tomto vyjádření žalobce mimo jiné uvedl, že sestava pohledávek postoupených od ČSOB, a. s. byla nedopatřením předána nikoliv ve stavu k 31. 12. 2007, nýbrž ve stavu k datu předání správci daně; to má být zřejmé z toho, že jsou v sestavě uvedena jednací čísla soudních sporů, ze kterých je zjevné, že soudní spory započaly až po roce 2007. Dne 17. 6. 2013 (protokol č. j. 1353425/13/2201-05403-306433) byl žalobce seznámen se stanoviskem správce daně a byla podepsána a předána zpráva o daňové kontrole (č. j. 1350206/13/2201-05403-306433). Podle úředního záznamu ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1419529/13/2201-05403-306433, stanoví správce daně základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 za použití pomůcek. Ve spise je založen znalecký posudek č. 1033-292/2007 znaleckého ústavu v oboru ekonomika Bohemian Appraisal, a. s. ve věci stanovení hodnoty podniku žalobce pro účely exekučního řízení. Dne 3. 7. 2013 vydal správce daně pod č. j. 1451436/13/2201-24806-305539, dodatečný platební výměr za zdaňovací období roku 2007, v němž dodatečně doměřil žalobci daň a zrušil daňovou ztrátu tak, jak je uvedeno výše.

(17) K odvolání žalobce vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání zamítl. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul výsledky dosavadního řízení a následně podrobně vypořádal veškeré odvolací námítky žalobce.

IV. Právní hodnocení soudu

(18) Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

(19) Žaloba není důvodná.

(20) Z hlediska procesního práva žalobce namítal, že mu nebyla umožněna dostatečná obrana, neboť mu nebyla poskytnuta přiměřená lhůta k doplnění odvolání, a to i s přihlédnutím k tomu, že došlo ke změně jeho zástupce. Tuto námitku vyhodnotil krajský soud jako nedůvodnou. Krajský soud z daňového spisu zjistil, že dne 29. 5. 2013 vypověděla žalobci jeho dosavadní zástupkyně plnou moc. Zpráva o daňové kontrole byla projednána přímo se žalobcem dne 17. 6. 2013. Žalobce podal prostřednictvím nového zástupce dne 2. 8. 2013 odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. K němu byla přiložena plná moc nového zástupce ze dne 19. 7. 2013. Toto odvolání bylo správcem daně hodnoceno jako nedostatečné, a proto byl žalobce výzvou ze dne 9. 8. 2013, č. j. 1561424/13/2201-24806-305539, vyzván k odstranění vad odvolání ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy. Dne 23. 8. 2013 požádal zástupce žalobce o prodloužení lhůty k doplnění odvolání do 30. 9. 2013, a to z důvodu změny zastoupení a časové náročnosti pro seznámení se všemi podklady. Správce daně rozhodnutím ze dne 28. 8. 2013, č. j. 1638423/13/2201-24806-305539, lhůtu k odstranění vad odvolání prodloužil o sedm dnů ode dne doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty. To bylo žalobci doručeno dne 30. 8. 2013. Dne 6. 9. 2013 podal žalobce správci daně doplnění odvolání. Jak je patrné, správce daně částečně vyhověl žádosti žalobce o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání, když ji prodloužil o sedm dní (reálně do 6. 9. 2013), namísto žalobcem požadovaného prodloužení do 30. 9. 2013. Podle žalobce bylo prodloužení lhůty přesto nepřiměřené. S tím se krajský soud neztotožňuje. Krajský soud je toho názoru, že žalobce sám byl dostatečně seznámen s obsahem a výsledky kontrolního zjištění i s obsahem zprávy o daňové kontrole. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen dne

4. 7. 2013, tzn. že řádná třicetidenní lhůta k podání odvolání žalobci uplynula v pondělí 5. 8. 2013. V této lhůtě podal nový zástupce žalobce blanketní odvolání. Výsledkem stanovení správcovské lhůty k odstranění vad odvolání k žádosti o prodloužení této lhůty a rozhodnutí o nové lhůtě bylo prodloužení lhůty o více než další měsíc, neboť správcem daně prodloužená lhůta k doplnění odvolání, resp., k odstranění jeho vad uplynula v pátek 6. 9. 2013. Toho dne žalobce prostřednictvím nového zástupce předložil správci daně doplnění odvolání. Taková lhůta se krajskému soudu jeví jako dostatečná, aby nový zástupce, který převzal zastoupení dne 19. 7. 2013, byl schopen seznámit se s podklady ve věci a mohl podat odůvodněné odvolání se všemi náležitostmi. Krajský soud je tak přesvědčen, že ke zkrácení žalobce na jeho právu uplatnit účinnou obranu nedošlo. Krajský soud v této souvislosti poukazuje na § 111 odst. 2 daňového řádu, podle kterého se v odvolacím řízení neuplatňuje zásada koncentrace řízení. Odvolatel může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky dosud neuplatněné, může rovněž navrhopat nebo předkládat nové důkazní prostředky. V odvolacím řízení se uplatňuje zásada úplné apelace, připouštějící skutkové i právní novoty. Z dané právní úpravy tedy vyplývá, že žalobce mohl jakékoliv námitky či důkazy, které nestihl uplatnit v doplnění odvolání vznést i kdykoliv v průběhu odvolacího řízení až do vydání rozhodnutí o odvolání.

(21) Žalobce dále v žalobě namítá, že při dodatečném stanovení daně nebyly splněny podmínky pro přechod z dokazování na pomůcky. Žalobce opakovaně tvrdí, že je přesvědčen, že předložil dostatek důkazních materiálů prokazujících, že jím vykázané výnosy odpovídají skutečnosti a že dostal své povinnosti důkazní.

(22) Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že 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. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

(23) Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, publikovaného pod č. 1302/2007 Sb. NSS (všechna citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), se podává, že „stanovení daně podle pomůcek (...) je náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení (...), která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně.“

(24) Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že jsou kumulativně splněny podmínky, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň jiným způsobem, tedy za použití pomůcek. V takovém případě je správce daně při vyměření daně povinen stanovit jak základ daně, tak i daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Je-li daň stanovena za použití pomůcek, zkoumá odvolací orgán jednak, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a jednak, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90). Co se

pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, se pak podává, že „*odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle § 50 odst. 5 zák. o správě daní a poplatků (§ 114 odst. 4 daňového řádu – pozn. KS) oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat.*“

(25) Daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. 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 pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba v účetnictví má takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

(26) Pokud žalobce staví svou obranu na tom, že se správcem daně po celou dobu daňové kontroly spolupracoval a reagoval na výzvy k prokázání skutečností a předkládal řadu písemných důkazů, pak samotná taková aktivita žalobce nestačí k tomu, aby bylo možno konstatovat, že se mu podařilo unést důkazní břemeno a prokázat, že jeho účetnictví je věrohodné, průkazné, správné a úplné. Samotné množství dokladů předložených žalobcem ještě nic nevypovídá o jejich důkazní síle a vypovídací hodnotě. Správce daně i žalovaný zhodnotili, že žalobcem předkládané důkazy nebyly s to prokázat jeho tvrzení, obsažená v daňovém přiznání.

(27) Žalobce v žalobě konkrétně rozporoval závěr správce daně o účelovosti tvrzení žalobce, že sestava předložených pohledávek nebyla ve stavu k 31. 12. 2007, nýbrž k 6. 1. 2011. Podle žalobce správce daně svůj závěr o účelovosti tvrzení vůbec neodůvodnil. S tím nelze souhlasit, neboť na str. 27 zprávy o daňové kontrole se správce daně dostatečným způsobem vypořádal s tím, proč tvrzení žalobce o stavu přehledu pohledávek k datu 6. 1. 2011 považuje za účelové. Správce daně uvedl, že odkaz žalobce na to, že předložená evidence pohledávek obsahuje i čísla jednací soudních sporů po roce 2007, je nepřipadný, neboť má za to, že pohledávky existovaly i k 31. 12. 2007 a že žalobce jejich existenci uznává, když nepředložil jinou evidenci pohledávek ani přes opakované výzvy správce daně. Úvaha správce daně tak byla odůvodněna. Žalobce pak ve svém žalobním tvrzení neuvedl ničeho, co by mělo krajský soud přesvědčit o tom, že analytický přehled, který žalobce předložil, se skutečně vázal k datu 6. 1. 2011 a nikoliv k datu 31. 12. 2007. Správce daně při stanovení daně za použití pomůcek osvědčil předloženou „Analytickou evidenci“ jako důkazní prostředek, prokazující konečný stav pohledávek ve jmenovité hodnotě k datu 31. 12. 2007 [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Tvrzení žalobce o tom, že stav pohledávek byl v této evidenci uveden k datu pozdějšímu, správce daně odmítl jako účelové a

tuto úvahu patřičně odůvodnil, jak již bylo konstatováno. Krajský soud neshledává žádný důvod, proč by se měl odchýlit od hodnocení této otázky, jak ji provedly daňové orgány.

(28) Žalobce též namítal, že pokud měl správce daně za to, že smlouvy mezi žalobcem a společností NEFIO, a. s. byly uzavřeny účelově, pak to bylo na něm, aby prokázal, že tomu tak je. Podle žalobce na něj nepřešlo břemeno důkazní a nelze tvrdit, že neprokázal, že smlouvy nebyly uzavírány účelově. Tuto námitku zhodnotil krajský soud jako nedůvodnou, neboť ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 4. 1. 2012, č. j. 858/12/077930/306433, správce daně vyjádřil své pochybnosti ve vztahu k těmto smlouvám a vyzval žalobce, aby prokázal, že žalobci vznikly dvě pohledávky za společností NEFIO, a. s. vždy ve výši 5 800 000 Kč na základě smluv o převodu směnec ze dne 13. 5. 2005 a 17. 5. 2005 a že tyto pohledávky byly žalobci zaplacený. Dále měl žalobce prokázat převod konkrétních směnec včetně směnečných sum a způsob převodu směnec do vlastnictví společnosti NEFIO, a. s. Své pochybnosti o těchto smlouvách a převodu směnec vyjádřil správce daně na str. 24 a 25 citované výzvy. Správce daně poukázal na osobní propojení společností, když jednatelem žalobce byl Ing. M. H., který byl zároveň předsedou dozorčí rady společnosti NEFIO, a. s. Správce daně uvedl, že žalobce nepředložil přílohu ke smlouvě ze dne 17. 5. 2005. Dále správce daně konstatoval, že z předloženého účetnictví vyplynulo, že žalobce účtoval pouze o jedné pohledávce za společností NEFIO, a. s. ve výši 5 800 000 Kč. Správce daně měl pochybnosti, zda nabyta účinnosti smlouva o převodu směnec ze dne 13. 5. 2005, která je přiložena k účetnictví a která je vázána na zaplacení dohodnuté ceny ve výši 5 800 000 Kč, přestože dle smlouvy byly směnky předány společnosti NEFIO, a. s. při podpisu smlouvy. Dále správce daně popsal svá zjištění ohledně vyrovnání pohledávky ve výši 5 800 000 Kč od společnosti NEFIO, a. s., z níž 800 000 Kč uhradila tato společnost v roce 2007 a zbývající část pohledávky byla postoupena Ing. D. K. za kupní cenu 5 000 000 Kč. O této částce žalobce opět neúčtoval ve svém účetnictví, přestože pohledávky za společností NEFIO, a. s. a za Ing. K. vykázal ke dni 31. 12. 2007 ve výši 0 Kč jako pohledávky uhrazené a vyrovnané. Z těchto skutečností měl správce daně pochybnosti o tom, zda žalobce účtuje o všech účetních případech a o všech výnosech. Podle krajského soudu se jedná o dostatečně vyjádřené pochybnosti správce daně o popsanych smlouvách a účetních případech, což mělo za následek plynulý přechod důkazního břemene na žalobce. Daná námitka žalobce je proto nedůvodná.

(29) Ostatní argumentace žalobce v žalobě se nese v poměrně obecné rovině, a sice opírá se o obecná tvrzení, že nebyl v důkazní nouzi a že předložil dostatek důkazních prostředků, které podle něj správce daně nesprávně vyhodnotil, anebo je nevypořádal vůbec. Takovou obecně vznesenou argumentaci může krajský soud opět uchopit toliko obecně.

(30) Správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví žalobce. Žalobci se nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o stavu postoupených pohledávek v účetnictví, které představovaly podstatný objem obchodních transakcí. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole zhodnotil, že nepředložením úplné analytické evidence pohledávek smluvně postoupených od ČSOB, a. s. a navazující úplné evidence směnec, vedené v souladu se zákonem o účetnictví, žalobce neprokázal, že celkové výnosy ve výši 1 675 000 Kč, vyčíslené ve Výkazu zisků a ztrát k 31. 12. 2007, jsou podle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykázány ve správné výši. Absencí řádně vedené analytické evidence pohledávek nebylo možno výnosy z realizace pohledávek za dlužníky a výnosy z realizace směnec jiným průkazným způsobem prověřit. Vzhledem k povaze činnosti žalobce se přitom jedná o jedinečnou evidenci, která obsahuje údaje o podstatné podnikatelské

činnosti žalobce, a proto jde o dokument zásadní důkazní hodnoty, který nelze v podstatě nahradit jinak. Správci daně se podařilo zpochybnit i další části účetnictví žalobce (např. výnosy z nájemného). Za této situace pak byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky při stanovení daně, neboť bylo prokázáno, že žalobce nesplnil zákonnou povinnost vést řádně své účetnictví. Nedostatek průkazných důkazů neumožnil stanovit daň dokazováním. Správce daně měl oprávněné a vyjádřené pochybnosti o tom, zda žalobce účtoval v účetnictví o veškerých svých výnosech z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Správce daně tak oprávněně konstatoval, že nedoložením průkazných dokladů ohledně obchodních transakcí s vlivem na stav a pohyb pohledávek v účetnictví žalobce došlo k zatemnění obrazu o hospodaření žalobce, a to jak přímo nedostatkem spolehlivých informací o konkrétních účetních případech představujících podstatnou část účetnictví žalobce, tak i nepřímo celkovou nevěrohodností účetnictví a nemožností spolehlivého ověření reálnosti celkových obrátů žalobce. Celkový objem účetních případů, týkajících se pohledávek postoupených od ČSOB, a. s., o nichž žalobce prokazatelně neúčtoval, představuje zpochybnění podstatné části účetnictví. Při obecnosti žalobcovy argumentace se krajský soud se závěry daňových orgánů zcela ztotožnil.

(31) V daném případě se nejednalo o pouhé chyby v účetnictví, které by samy o sobě nemohly mít vliv na správnost účetní evidence žalobce. Jak bylo prokázáno, chyby a nesprávnosti v účetnictví byly natolik rozsáhlé, že účetnictví činily nepoužitelným pro řádné stanovení daňové povinnosti žalobce dokazováním. Žalobce totiž nevedl analytickou evidenci pohledávek postoupených od ČSOB, a. s. s přeceněním nominální hodnoty jednotlivých pohledávek v závislosti na pořizovací ceně, která má poskytovat přehled o tom, v jakém období a v jaké ceně byly pohledávky dlužníky uhrazeny, jaké pohledávky a v jakém období byly pohledávky třetími osobami vymoženy, příp. kdy a v jaké výši byly dále postoupeny. Žalobce neúčtoval ani o převzatých směnkách v souladu s účetními předpisy. Žalobce k výzvám správce daně předložil „Analytickou evidenci“ k 31. 12. 2007, ze které správce daně dovodil, že v roce 2007 došlo k úbytku pohledávek v pořizovací ceně cca 3 743 161 Kč, které odpovídá nominální hodnota cca 166 674 163 Kč. Tato evidence však neobsahovala veškeré údaje v souladu se zákonem o účetnictví, takže z pohledu správce daně nebyla úplná a nemohla prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván. Žalobce o veškerých svých výnosech v účetnictví neúčtoval a nepředložil takové důkazy, aby vyjádřené pochybnosti správce daně rozptýlil a prokázal skutečnosti, ke kterým byl správcem daně vyzván. Při nemožnosti stanovit daň dokazováním, byl správce daně povinen daň stanovit za použití pomůcek. Přitom jako pomůcku použil znalecký posudek č. 1033-292/2007 znaleckého ústavu v oboru ekonomika Bohemian Appraisal, a. s. ve věci stanovení hodnoty podniku žalobce pro účely exekučního řízení. Žalobce tento znalecký posudek nyní zpochybňuje pro jeho nesprávnost a neúplnost a tvrdí, že znaleckému ústavu nebyly předány všechny podklady a že řada dokladů byla předána znaleckému ústavu na nátlak Mgr. Z., aby došlo k poškození žalobce.

(32) Krajský soud považuje za řádně odůvodněnou úvahu, proč došlo k užití znaleckého posudku jako pomůcky pro stanovení daně. Vzhledem ke specifickému předmětu činnosti žalobce neměl správce daně k dispozici žádné jiné srovnatelné údaje a podklady, aby mohl daňovou povinností za použití pomůcek spolehlivě stanovit. Využil proto předložený znalecký posudek, který se týkal kontrolovaného zdaňovacího období roku 2007 a byl vypracován pro účely exekučního řízení ve věci stanovení hodnoty podniku žalobce. Nelze ovšem souhlasit s tvrzením žalovaného v napadeném rozhodnutí, že znalecký posudek byl zpracován přímo žalobcem. Ze znaleckého posudku vyplývá, že byl zpracován nezávislou osobou na objednávku exekutorského úřadu. To však nic nemění na závěru o použitelnosti

znaleckého posudku jako pomůcky. Znalec vycházel v roce 2007 ze stavu účetnictví, které mu bylo předloženo, a sám podotknul, že žalobce nevedl řádnou účetní evidenci, a proto bylo nutno vycházet z neúplných podkladů dodaných správcem podniku Ing. F. S. Přes neúplnost poskytnutých údajů a neúplnost účetnictví byla stanovena výtěžnost směnek na 10% a pohledávek na 50%. Tyto údaje správce daně použil v rámci výpočtu daně podle pomůcek. Údaj o výtěžnosti pohledávek v roce 2007 je přitom podle krajského soudu podstatný a relevantní údaj, ze kterého byl správce daně oprávněn vycházet. Správce daně ovšem jako rozhodný údaj použil nižší míru výtěžnosti pohledávek, a sice 10%. Vycházel tedy z toho, že bylo vymoženno 10% z nominální hodnoty realizovaných pohledávek (a nikoliv 50%, jak vyplývá ze znaleckého posudku). Správce daně tak přihlédl i k okolnosti, že které vyplývají výhody pro daňový subjekt, neboť zohlednil to, že výtěžnost pohledávek s postupujícím časem klesá. Na základě těchto závěrů správce daně stanovil, že celkové výnosy z realizace pohledávek v roce 2007, činí 16 667 416 Kč. To je 10% ze správcem daně zjištěného úbytku pohledávek v roce 2007 v hodnotě 166 674 163 Kč. Přijatý závěr správce daně se krajskému soudu jeví jako logický a dostatečně podložený.

(33) Námitka žalobce, že znalecký posudek je irelevantní, neboť je neúplný a nesprávný, neobstojí. To, že bylo nutno při zpracování znaleckého posudku vycházet z neúplného účetnictví, je pouze a jen chybou žalobce, který nevedl bezvadné účetní záznamy. Z ničeho pak nevyplývá, že by byl znalecký posudek účelově zpracován tak, aby poškodil žalobce. Žalobce v žalobě blížeji nevysvětluje intervenci Mgr. Z. při zpracování znaleckého posudku. Nic takového žalobce neuvedl ani ve svém odvolání, a tudíž nelze žalovanému vyčítat, že takovou námitku nevypořádal.

(34) Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobce, že se správce daně nevypořádal s předloženými důkazy tak, jak by se od odborníka a od orgánu veřejné správy očekávalo. Ze zprávy o daňové kontrole se podává, že správce daně se vypořádal s rozsáhlou dokumentací, kterou žalobce předložil, a to souhrnně. Při objemu písemností, které žalobce předložil a které se týkaly mimo jiné soudních sporů o vymáhání jednotlivých pohledávek, které byly na žalobce převedeny od ČSOB, a. s., nebylo ani žádoucí, aby se správce daně zabýval jednotlivě každou předloženou listinou. Pokud správce daně vyhodnotil a odůvodnil, že daný soubor předložených listin i nadále neprokazuje, kdy a v jaké výši byly jednotlivé pohledávky za dlužníky vymoženy, tj. kdy a v jaké výši byly žalobci uhrazeny, je takové vypořádání se s předloženými důkazy podle názoru krajského soudu dostatečné. Žalobce ostatně ani v žalobě jmenovitě neuvádí, se kterými důkazními materiály se správce daně neměl podle jeho názoru dostatečně odborně vypořádat. Žalobce odkazoval na celé soubory listin, které předkládal k jednotlivým výzvám správce daně. Pokud měl žalobce nějaké konkrétní výhrady k závěrům správce daně, měl je v žalobě jednoznačně vymezit. Jak již bylo uvedeno shora, k obecné námitce náleží toliko obecné přezkoumání ze strany krajského soudu.

(35) Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že by správce daně lakonicky důkazy žalobce hodnotil jako účelové. Pokud správce daně některý důkaz takto hodnotil, pak ve zprávě o daňové kontrole uvedl, z jakého důvodu tak činí. K tomu srov. argumentaci shora. Ani postupy správce daně v rámci daňové kontroly nemohl krajský soud hodnotit jako účelové. Správce daně zformuloval své pochybnosti a vyzval žalobce k tomu, aby je vyvrátil. Předložené důkazy správce daně zhodnotil z toho pohledu, zda prokazují skutečnosti, o nichž mu vznikly pochybnosti. Pokud uzavřel, že nikoliv, pak to opřel o vyjádřenou úvahu a nelze říci, že by důkazy hodnotil účelově a dopouštěl se libovůle. K námitce porušení § 8 daňového řádu, krajský soud opět konstatuje, že je vznesena obecně. Krajský soud je z obsahu daňového

spisu a ze zprávy o daňové kontrole přesvědčen, že správce daně přihlížel v řízení ke všemu, co vyšlo najevo, a při stanovení daně za použití pomůcek přihlédl i k okolnostem, ze kterých vyplývají pro žalobce výhody, jak bylo již uvedeno shora.

V. Závěr a náklady řízení

(36) Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

(37) O náhradě nákladů tohoto řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 23. června 2015

JUDr. Marie T r n k o v á v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka