



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **G. D.**, bytem v K., Š. 21/1, zastoupené Hanou Němcovou, daňovou poradkyní s bydlištěm v O., U K. 915/5, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 20. 11. 2012, č. j. 7997/12-1102-800630, ve věci daní z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným

dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.)), kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Krnově (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 7. 2012, č. j. 71025/12/359920800223, jímž správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ve výši 580.605 Kč, daňová ztráta ve výši - 49.741 Kč, a penále v celkové výši 116.618 Kč.

Žalobkyně namítá:

- 1) nezákonné zahájení daňové kontroly: dne 3. 8. 2011 byla zahájena protokolem o ústním jednání daňová kontrola za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010:
 - a) místo jednání je označeno jako Krnov, Opavská 29, aniž by bylo upřesněno, že se jedná o kancelář účetní žalobkyně;
 - b) přítomní pracovníci se neprokázali služebními průkazy, ani se neidentifikovali v protokolu jejich čísla. Žalobkyně je tak nemohla do dnešního dne spolehlivě ztotožnit s jejich na protokolu uváděnými jmény, čímž je ztíženo její procesní postavení a výkon práv;
 - c) dle protokolu toho dne nebyly žádné kontrolní úkony učiněny, jak je seznatelné ze spisu, správce daně nepřevzal dle protokolu žádnou dokumentaci nebo podklady. Žalobkyně však předložila k nahlédnutí doklady, podklady a písemnosti potřebné k provedení kontroly, žalobkyně zdůrazňuje, že správce tyto písemnosti v protokolu nespecifikoval. Po sepsání protokolu žalobkyně opustila místnost s vědomím, že je konec. Dle sdělení účetní p. Ž. však správce daně setrval v kanceláři další 4 hodiny (v protokolu je uvedeno, že kontrola probíhala 9:00-9:30h), kdy ve spolupráci s ní procházel dokumenty žalobkyně, zároveň si z tohoto jednání odnesl dokumentaci bez souhlasu žalobkyně a o tomto převzetí nebyl sepsán protokol ani jiný úřední záznam. Paní Ž. navíc neměla zplnomocnění k zastupování žalobkyně a v protokolu není uvedeno, že byla přítomna jako třetí osoba, což je v rozporu s ustanovením § 80 daňového řádu;
 - d) závěr žalovaného o této situaci (že žalobkyně souhlasila s tím, aby si správce daně dokumenty za přítomnosti účetní prohlédl, že nemusel mít zplnomocnění žalobkyně vůči účetní) nemá oporu v protokolu, žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že si správce daně neodnesl žádné dokumenty, neboť jí je vrátil dne 26. 3. 2012 za přítomnosti paní B. Doklady vrátil bez potvrzení, i když žalobkyně trvala na potvrzení nebo zápisu do protokolu - toto jednání správce daně je v rozporu s ustanovením § 82 odst. 4 daňového řádu;
- 2) nezákonný průběh kontroly:
 - a) při výslechu svědka M. Š. správce daně nezaprotokoloval veškeré pokládané dotazy a odpovědi, pouze dvě otázky a následné odpovědi;
 - b) žalobkyně nabídla správci daně také uzávěrky z let 2005-2008, ze kterých vyplývají údaje uvedené v tabulce C2, toto však správce daně bez udání důvodů odmítl a ani to nezaznamenal do protokolu;
 - c) p. V., zaměstnankyně správce daně, se v průběhu řízení chovala nezdvořile, což žalobkyně namítala už v odvolání. Takové jednání je v rozporu s ustanovením § 6 odst. 4 daňového řádu;
 - d) výslech p. Ž. dne 14. 6. 2012 byl veden účelově, správce daně se pouze zeptal, kdo dal p. Ž. podklady pro zúčtování, nezjišťoval, zda p. Ž. kontrolovala danou částku, resp. proč chtěla danou částku po žalobkyni a nespočetla si to sama

z podkladů v daňové evidenci, kterou vedla od počátku r. 2009. Správce daně v rozhodnutí uvedl, že p. Ž. potvrdila správnost údajů týkající se zásob zboží ve výši 4.086.053 Kč a současně vyvrátila tvrzení žalobkyně o umělém vytvoření zásadní chyby ohledně vykázaných zásob zboží. Správce daně nevzal v úvahu celou výpověď, vybral si pouze to, co se mu hodilo. Pracoval s částkou 4.086.053 Kč, jež uvedla p. Ž., ale ta uvedla, že částku přebrala od žalobkyně a nikterak dále ji nezkoumala. Takový postup správce daně je v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu;

- e) správce daně se nijak nevypořádal s námitkou žalobkyně v rámci projednání zprávy o daňové kontrole, která uvedla, že se závěry správce daně uvedenými ve zprávách o daňové kontrole nesouhlasí, s tím, že správce daně neprokázal správnost toho, co tvrdí. Tím, že tak neučinil, bránil žalobkyni v užitečném výkonu procesních práv.
- 3) porušení zásady materiální pravdy: žalobkyně nesouhlasí se závěry uvedenými v rozhodnutí, tvrdí-li správce daně, že v jemu předložených inventurních soupisech je uvedena hodnota zboží na skladě v pořizovacích cenách tohoto zboží, ačkoli byl opakovaně žalobkyní ujišťován, že se jedná o ceny prodejní. Bylo povinností správce daně prokázat, že se skutečně jedná pořizovací ceny, tj. došlo k přesunu důkazního břemene ze žalobkyně na správce daně a ten měl v souladu s § 92 odst. 5 daňového řádu prokázat nevěrohodnost buď tvrzení žalobkyně, že se jedná o zboží v prodejních cenách, nebo nevěrohodnost celých inventurních soupisů. To však neprokázal, pouze konstatoval, že se jedná o pořizovací ceny a skutečný stav zásob k datu přerušení podnikatelské činnosti žalobkyně. Správce daně tak neunesl důkazní břemeno, které na něj přešlo. Mohl-li mít správce daně jakékoli pochybnosti o tom, že předložené ceny nepředstavují ceny pořizovací, měl tyto řešit primárně dokazováním. Toto neprovedl a nezjistil tak co nejuplněji skutečný stav, jak mu ukládá ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu. Správce daně nesprávně vyzýval žalobkyni k prokázání něčeho, co netvrdila (resp. co omylem uvedla ve formální části daňového přiznání), ačkoli bylo prokázáno, že údaj byl kalkulován omylem.
- 4) pořizovací cena a cena prodejní: správce daně neprokázal pořizovací cenu zásob, z nichž vycházel při doměření daně. Žalobkyně omylem do protokolu sdělila, že se jedná o pořizovací ceny, tento omyl se snažila napravit ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 30. 5. 2012, toto však správce daně nijak nerefletoval. Inventurní soupisy, dle kterých byl zachycen stav zásob v předmětných přiznáních k dani, nejen že byly zachyceny v prodejních cenách, ale také v nich bylo uvedeno větší množství zboží, než se skutečně fyzicky na zásobách nacházelo. Žalobkyně měla zásoby jen v minimální výši. Inventurní soupisy odrážely stav zboží na skladě, který neodpovídal skutečnosti, a žalobkyně omylem neporovnávala dané soupisy se skutečným stavem skladových zásob. Toto správce daně nevzal v úvahu. Žalobkyně opakovaně tvrdila, že docházelo k přeceňování zboží – zásob v prodejních cenách, což potvrdila i výpověď p. Ž., ale správce daně to nezohlednil. Přecenění bylo provedeno u zboží, které bylo na skladě historicky, skutečné zásoby však byly výrazně nižší. Rovněž v dokladech obsažených v uzávěrce žalobkyně za rok 2008 v přehledu o majetku a závazcích k 31. 12. 2008 je u stavu zásob v částce 4.151.453 Kč uvedena poznámka: “přecenění zásob na původní prodejní ceny“. Tímto nedopatřením došlo již v minulosti k podstatnému zkreslení - nadhodnocení stavu zásob, jejichž pořizovací hodnota nebyla v žádném případě vyšší než 4 mil Kč. Žalobkyně trvá

na tom, že částka 4.086.053 netvoří pořizovací cenu zásob, ale jedná se o cenu prodejní a tato nebyla správcem daně ani žalovaným žádným způsobem ověřena. I z inventurních soupisů a z velkoobchodního ceníku je patrné, že zboží je uváděno v jeho prodejních cenách. Jelikož ceny uvedené ve velkoobchodním ceníku žalobkyně jsou totožné, příp. dokonce nižší, jako v soupisech u jednotliv. zboží, lze dospět k závěru, že chybně sestavené inventurní soupisy obsahují zboží oceněné v jeho prodejních cenách. Toto měl správce daně porovnat, ale neudělal to. Paní Ž. ve své výpovědi nepotvrdila, že částka 4.086.053 představuje stav zásob k 31. 12. 2009 v pořizovacích cenách těchto zásob a nevyvrátila tvrzení žalobkyně, že se jedná o ceny prodejní. Svědkyně pouze sdělila, že nevedla evidenci zásob, tuto si vedla žalobkyně, nebyly jí předloženy inventurní soupisy, jen výše uvedený koncový stav, ten nekontrolovala. Jednalo se o zboží nakoupené převážně v roce 2005 a dříve, v pořizovacích cenách uvedla žalobkyně hodnotu k 31. 12. 2005 ve výši 167.725 Kč. Žalobkyně předložila správci daně tabulku s rozbohem nákupu a prodeje a daňového základu a následně nabídla správci daně uzávěrky let 2005-2008 peněžní deníky jako základní dokumenty daňové evidence, z nichž vyplývá, že žalobkyně nemohla mít k 31. 12. 2009 na skladě zásoby v hodnotě vyšší než 4 mil Kč, když pouhý součet nakoupeného zboží od roku 2005 a stavu zásob k 31. 12. 2005 by činil pouze cca 2,6 mil. Tyto důkazy však správce daně bez odůvodnění odmítl, takový postup je porušením ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu;

- 5) likvidace zásob: žalobkyně ji provedla prostřednictvím p. Č. a P. vhozením do sběrných kontejnerů rozmístěných po Praze, sepsala protokol a domnívala se, že povinnost dle § 24 odst. 2 písm. zg ZDP splnila. Je jí vytýkáno, že likvidaci neprokázala. Správce daně měl zkoumat účel vhození zásob do kontejneru, tedy že zboží bylo do kontejneru vhozeno s cílem ho zlikvidovat. Správce daně pochybil, když neosvědčil jako důkaz výpověď pana Č. (ten měl být u likvidace) a upřednostnil formální stav věci před jeho skutečným obsahem. Správce daně nezohlednil skutečnost, že žalobkyní likvidované zboží nebylo ve stavu způsobilém dalšího nošení, a toto se ani nesnažili zjistit (např. zjištěním obecné míry likvidace oděvů přijatých projektem POTEX) a zohledněním této míry při stanovování základu daně;
- 6) žalovaný řádně nevypořádal odvolací námitky, a to: žalobkyní namítaný nesprávný postup při dokazování, nesprávné posouzení věci a chování pracovníků správce daně.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby jako nedůvodné, a odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání žalobkyně, neboť se jedná o shodné námitky uplatněné žalobkyní již v odvolacím řízení, s nimiž se žalovaný řádně vypořádal.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobkyně podala daňové přiznání za rok 2009 se zásobami v hodnotě 4.151.453 Kč na začátku zdaňovacího období a v hodnotě 4.086.053 Kč na konci zdaňovacího období, základ daně činil 304.101 Kč, celková daň z příjmů fyzických osob tak činila 45.615 Kč. V daňovém přiznání za rok 2010 žalobkyně uvedla hodnotu zásob 0 Kč.

Dne 3. 8. 2011 v 9:00 hodin zahájil správce daně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010 a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku

2009 a 2010. Jako místo jednání je označen Krnov, Opavská 29. V protokolu je uvedeno, že žalobkyně předkládá doklady, podklady a písemnosti potřebné k provedení uvedené daňové kontroly. Dále žalobkyně uvádí, že v letech 2009 a 2010 se zabývala činností nákup a prodej sportovního oblečení. Na dotaz správce daně, kde bude kontrola probíhat, žalobkyně uvedla, že zde v kanceláři na Opavské ul. č. 29 v Krnově. Dále je v protokolu u potvrzení o dokladech a listinách převzatých pracovníkem správce daně uvedeno, že „nejsou“. Kontrola skončila dle protokolu v 9:30 hodin, žalobkyně protokol podepsala.

Dne 4. 10. 2011 proběhlo další ústní jednání, při němž žalobkyně na dotaz správce daně, jak to, že uvedla v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2009 v jeho části D, že stav zásob ke konci zdaňovacího období je 4.086.053 Kč, přitom dle jí předložené inventury ke dni 31. 12. 2009 činí stav zásob 2.465.776 Kč, uvedla, že se jedná o rozdíl z přecenění zásob, když v roce 2009 byly veškeré zásoby zboží přeceněny na nižší hodnotu, takže na předložených inventurních soupisech jsou již zásoby uvedeny v těchto nižších cenách. V daňovém přiznání za rok 2009 jsou uvedeny zásoby zboží v pořizovacích cenách, tj. nákupních. Na konci roku 2010 již žádné zásoby nebyly. Protokol o likvidaci zásob, který žalobkyně předložila, obsahuje k likvidovanému zboží: viz *inventura 2010, jedná se o staré sportovní oblečení značky Sega (legíny, tepláky, trička, šortky, plavky, mikiny). Celková váha likvidovaného zboží jsou 2 tuny. K důvodu likvidace je uvedeno, že se jedná o staré modely, oblečení již dávno není moderní, funkční, ztratilo barvu, takže velká část oblečení je nefunkční. I přes pokus snížit cenu, se žalobkyni nedařilo zboží prodat, nikdo o zboží neprojevil zájem. Způsob likvidace: pytle se zbožím byly odvezeny do sběrných míst na obnošené šatstvo. Datum a čas likvidace: v průběhu jednoho dne 1. 12. 2010. Místo: město Praha – odběrná místa. Zodpovědné osoby za likvidaci: V. Č., J. P.*

Dne 11. 1. 2012 vyzval správce daně žalobkyni, nechť předloží doklady, protokoly a jiné písemnosti, kterými lze prokázat faktickou likvidaci zásob zboží v celkové výši 4.086.053 Kč (zásoby přeceněny dle předložených evidencí skladu zásob ke dni 31. 12. 2009 na částku ve výši 2.465.776,68 Kč, k 30. 6. 2010 na částku ve výši 1.479.250,01 Kč a k 31. 10. 2010 na částku ve výši 957.250,43 Kč), a to zejména přejímací protokoly či jiné doklady potvrzující odevzdání a převzetí zásob k likvidaci, důkazní prostředky prokazující způsob likvidace, místo a čas jejího provedení, způsob naložení se zlikvidovanými předměty a pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

Žalobkyně doložila místopřísežné prohlášení V. Č. a J. P. o tom, že zásoby textilu, které převzali od žalobkyně, odvezli do kontejnerů POTEX po celé Praze, k prohlášení přiložili seznam míst, kde byly pytle umístěny. Dále uvedli, že vzhledem k tomu, že se jedná o anonymní sběr, neobdrželi žádné potvrzení o převzetí ani o případné další cestě tohoto textilu.

Dne 26. 3. 2012 proběhlo ústní jednání, protokol žalobkyně podepsala bez výhrad.

Dne 2. 4. 2012 proběhlo další ústní jednání, při němž byl na žádost žalobkyně vyslechnut její přítel M. Š., který byl správcem daně dotazován na bankovní účet, který užívá společně s žalobkyní. Protokol je podepsán svědkem a žalobkyní bez připomínek. Dne 16. 4. 2012 byl na žádost žalobkyně proveden správcem daně výslech V. Č., který uvedl, že zásoby byly uloženy v jeho garáži, při uskladnění se žádná přejímka nekonala, žalobkyně zboží přivezla v uzavřených pytlích. Svědek uvedl, že není schopen posoudit hodnotu zboží ani množství. U vyskladnění nebyla žalobkyně přítomna, svědek s P. naházeli asi 50 pytlů na nákladní auto, to naplnili třikrát. Zboží bylo vyskladněno v prosinci 2010, naskladněno v roce 2005, zboží

nepřibýlo ani neubýlo, se zbožím nebylo manipulováno od doby naskladnění. Žádné doklady k provedení likvidace nemá. Odvoz hradila žalobkyně. Ve spise je faktura za dopravní služby ze dne 30. 11. 2010 od J. P. na cenu 8.569 Kč.

Dne 15. 5. 2012 se konalo další ústní jednání, jehož předmětem bylo seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly. Žalobkyně předložila soupis přeceněného stavu zásob zboží k 31. 12. 2009 a k 30. 10. 2010.

Dne 14. 6. 2012 byla vyslechnuta D. Ž., aby vysvětlila způsob vedení evidence zásob zboží a jeho ocenění, když žalobkyně namítla, že svědkyně zásoby zahrnula do zásob v původních cenách, tzn. v hodnotě, za kterou by se v době výroby daly tyto zásoby prodat, takto vznikla zásadní chyba v účetnictví. Svědkyně k tomuto při svém výsledku uvedla, že účetnictví fakticky vedla již od počátku roku 2009, od července 2009 byla účetní žalobkyně. Počáteční stavy roku 2009 převzala z koncových stavů uvedených v daňovém přiznání za rok 2008, inventurní soupisy zásob zboží k 31. 12. 2008 jí předloženy nebyly. Žalobkyni zpracovávala daňové přiznání za rok 2009, k zásobám za tento rok jí žalobkyně zaslala elektronicky inventurní soupisy stavu zásob zboží v uvedené částce 4.086.053 Kč, a to v té podobě, v jaké je svědkyně předala ke kontrole za rok 2009, 2010. Samotnou evidenci zásob zboží svědkyně nevede, vede si je žalobkyně. V roce 2010 se provedlo přecenění zboží na žádost žalobkyně, k následnému přecenění docházelo z důvodu nerealizovaného prodeje zboží ani po přecenění.

Dne 16. 7. 2012 byla se žalobkyní projednána zpráva o daňové kontrole se závěrem, že žalobkyně neprokázala, že skutečně došlo k prokazatelné likvidaci zásob zboží v hodnotě 4.086.053 Kč. Neunesla důkazní břemeno samotné likvidace zásob zboží. Žalobkyně uvedla, že se závěry kontroly nesouhlasí.

Dne 17. 7. 2012 správce daně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, kterým doměřil daň ve výši 580.605 Kč, daňovou ztrátu ve výši -49.741 Kč a penále v celkové výši 116.618 Kč. Proti tomuto výměru se žalobkyně dne 17. 8. 2012 odvolala.

Dne 20. 11. 2012 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

Podle ustanovení § 92 odst. 1 daňového řádu dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle odstavce 3 tohoto ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle odst. 5 písm. c) tohoto ustanovení správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle ustanovení § 7b odst. 3 věty první a druhé zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), pro ocenění majetku a závazků v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29, pohledávky se oceňují podle § 5. Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí u majetku nabytého děděním nebo darem.

Podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b) bod 2. ZDP, výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a hodnotu závazků, které by při úhradě byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv; přitom nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrne pouze v poměrné výši připadající ze sjednané doby na příslušné zdaňovací období do ukončení podnikatelské činnosti nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo do ukončení pronájmu. Do základu daně se zahrne při dalším prodeji nespotřebovaných zásob již zahrnutých do základu daně pouze rozdíl, o který převyšuje cena, za kterou byly nespotřebované zásoby prodány, cenu nespotřebovaných zásob zahrnutých do základu daně. Obdobně se postupuje u poplatníků, kteří měli příjmy z pronájmu (§ 9) a kteří nevedou účetnictví, ale výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatňují nebo uplatňovali v prokázané výši.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP, výdaji (náklady) podle odstavce 1 jsou také výdaje (náklady) vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob materiálu, zboží, nedokončené výroby, polotovarů a hotových výrobků; u léků, léčiv či potravinářských výrobků pouze, pokud je nelze dle zvláštních právních předpisů uvádět dále do oběhu. K prokázání likvidace je poplatník povinen vypracovat protokol, kde uvede důvody likvidace, způsob, čas a místo provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvede pracovníky zodpovědné za provedení likvidace.

K žalobní námitce č. 1a) žalobkyně, krajský soud uvádí, že zákon nestanoví, povinnost správci daně nakolik přesný má být popis místa, kde se kontrola provádí, pouze stanoví, že se má daňová kontrola provádět u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější (§ 85 odst. 2 daňového řádu). Označení místa adresou Krnov, Opavská 29 je dostatečně určité a navíc je z protokolu o jednání zřejmé, že žalobkyně byla kontrole přítomna, soudu tak není zřejmé, jak tímto mohla být poškozena na svých právech (viz § 65 odst. 1 s.ř.s.).

Stejný závěr učinil soud rovněž o námitce č. 1b) žalobkyně, tedy že žalobkyně neuvádí, jak bylo jí tvrzenou skutečností, že nemohla do dnešního dne spolehlivě ztotožnit pracovníky správce daně, ztíženo její procesní postavení a výkon práv.

K námitce č. 1c) žalobkyně soud uvádí, že tato je rovněž nedůvodná. Není pravdou, že dne 3. 8. 2012 nebyly činy žádné úkony, když v protokolu o ústním jednání je uvedeno, že žalobkyně předkládá doklady potřebné k provedení daňové kontroly, povinnost jejich přesné specifikace není zákonem stanovena. Skutečnost tvrzenou žalobkyní, že si správce daně odnesl dokumentaci bez souhlasu žalobkyně, správce daně odmítá, žalobkyně ji neprokázala. To, že paní Ž. neměla zplnomocnění k zastupování žalobkyně, není v rozporu se zákonem, neboť dle protokolu s p. Ž. správce daně nejednal, dle protokolu jednal se žalobkyní, paní Ž. byla nanejvýše přítomna při jednání a následném seznamování se správce daně s podklady. Pokud tato byla přítomna celému jednání a není uvedena v protokolu, mohla by tato skutečnost být eventuelním formálním pochybením. Žalobkyně však opět neuvádí, jaký má tato skutečnost vliv na rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného.

K námitce č. 1d) žalobkyně krajský soud takto uvádí, že jak vyplývá ze správního spisu, žalobkyně protokol ze dne 26. 3. 2012 podepsala bez výhrad, její námitka tak zůstává pouze v rovině tvrzení.

K námitce č. 2a) žalobkyně, krajský soud opět uvádí, že jak vyplývá ze správního spisu, žalobkyně i svědek protokol ze dne 2. 4. 2012 podepsali bez výhrad, její námitka tak zůstává pouze v rovině tvrzení.

K námitce č. 2b) žalobkyně soud uvádí, že tato skutečnost ze správního spisu nevyplývá. Žalobkyni nic nebránilo v tom, předložit a požádat o provedení těchto důkazů písemně. Pokud namítá, že tato skutečnost nebyla zaznamenána do protokolu, musí soud k tomuto opět uvést pouze tolik, že je povinností žalobkyně ohlídat si protokolaci právě z důvodů možné pozdější obrany.

K námitce č. 2c) žalobkyně soud poukazuje na poučení, jež je obsahem protokolu ze dne 3. 8. 2011 včetně podpisu žalobkyně, že poučení porozuměla, a sice že osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně (§ 261 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyně tedy byla poučena o tom, že v případě nevhodného chování úředních osob je prostředkem ochrany stížnost ke správci daně. Soud není oprávněn se touto její námitkou v tomto soudním řízení zabývat.

K námitce č. 2d) žalobkyně soud opět takto uvádí, že jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 14. 6. 2012, který je obsahem správního spisu, žalobkyně byla výslechu svědkyně přítomna, bylo jí umožněno klást svědkyni dotazy, což také učinila, protokol byl žalobkyní bez výhrad podepsán. Její žalobní námitky proti vedení výslechu tak opět zůstávají pouze v rovině neprokázaných tvrzení.

K námitce č. 2e) žalobkyně soud uvádí, že je právem žalobkyně vyjádřit svůj nesouhlas se závěry správce daně, avšak pouhý nesouhlas nelze považovat za řádnou konkrétní námitku, ke které by se mohl správce daně kvalifikovaně vyjádřit, proto je tato žalobní námitka shledána nedůvodnou.

Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobkyně vyjádřeným v žalobní námitce č. 3), neboť není pravdou, že došlo k přechodu důkazního břemene ze žalobkyně na správce daně. Je to právě daňový subjekt, tedy žalobkyně, kdo je povinen předložit všechny důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3

písm. c) daňového řádu] a kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Na správce daně přechází důkazní břemeno až tehdy, pokud má pochybnosti o správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Byla to žalobkyně, kdo tvrdil chyby ve své daňové evidenci, daňovém přiznání či inventurních soupisech. Pouhé zpochybnění inventurních soupisů ze strany žalobkyně nezpůsobuje přenesení důkazního břemene ze žalobkyně na správce daně. Pokud tedy žalobkyně tvrdila chyby ve svých inventurních soupisech, bylo na ní, aby je prokázala, což však neučinila. Žalobce žádnou pochybnost o její daňové evidenci neměl, ostatně žádné pochybnosti jí nesdělil (viz ustanovení § 89 daňového řádu), neměl tedy proč postupovat dle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokazovat skutečnosti vyvracející správnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

K námitce č. 4) žalobkyně soud předně uvádí, že jak vyplývá z ustanovení § 7b odst. 3 ZDP, zboží v daňové evidenci se vede v pořizovacích cenách, správce daně tedy nebyl povinen tuto skutečnost prokazovat, navíc žalobkyně nejprve sama uvedla, že se jedná o pořizovací ceny. Následné tvrzení žalobkyně o tom, že v inventurních soupisech byl zachycen stav v prodejních cenách a že v nich bylo uvedeno více zboží, než se fyzicky na zásobách nacházelo, že již v minulosti docházelo ke zkreslování zásob, soud považuje za účelové tvrzení žalované. V případě žalobkyně byla pravomocně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 na základě tvrzení žalobkyně, která v daňovém přiznání za rok 2009 uvedla, že má na konci zdaňovacího období zásoby v hodnotě 4.086.053 Kč. Následně v roce 2010 se žalobkyně snaží vytvořit ceny nižší stejně jako nižší stav zásob tím, že zpochybňuje vlastní daňové přiznání a vlastní daňovou evidenci, avšak, jak je uvedeno výše, jinou skutkovou verzi neprokázala, a proto správce daně vycházel při stanovení daně za rok 2010 z pravomocného vyměření daně na podkladě daňového přiznání za rok 2009 a tedy i z údaje, že žalobkyně měla na konci zdaňovacího období zásoby v hodnotě 4.086.053 Kč.

K přeceňování zboží soud uzavírá, že jak vyplývá z ustanovení § 7b ZDP u daně z příjmů fyzických osob není umožněno přeceňování zásob, neboť zboží v daňové evidenci se vede v pořizovacích cenách, proto nebyla žalobkyně oprávněna snižovat hodnotu zboží na skladě, která byla dle přiznání k dani z příjmu za rok 2009 ve výši 4.086.053 Kč.

Tvrzení žalobkyně o tom, že se jednalo o zboží zakoupené v roce 2005 a dříve v pořizovacích cenách celkem za 167.725 Kč a následné tvrzení dokládané tabulkou o změnách stavu zásob, naopak svědčí o tom, že není zřejmé, jaké zboží žalobkyně zlikvidovala.

Krajský soud v této souvislosti shrnuje, že žalobkyně směřuje spoustu svých námitek do daňového období roku 2005 až 2009, za něž již byla daň pravomocně vyměřena, a to vždy zcela v souladu s tvrzeními žalobkyně uvedenými v jejich daňových přiznáních.

K námitce č. 5) žalobkyně soud uvádí, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně neprokázala likvidaci zboží. Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP jsou pro zjištění základu daně odečitatelnými výdaji i výdaje vzniklé v důsledku prokazatelně provedené likvidace zásob zboží. Provedení likvidace se prokazuje protokolem vypracovaným poplatníkem daně, který musí mít výše uvedeným ustanovením předepsané náležitosti, a sice: způsob, čas a místo

provedení likvidace, specifikaci předmětů likvidace a způsob naložení se zlikvidovanými předměty, a dále uvedení pracovníků zodpovědných za provedení likvidace. Protokol, který předložila žalobkyně, však neobsahuje řádnou specifikaci předmětů likvidace, a nesplňuje tak požadavky ustanovení § 24 odst. 2 písm. zg) ZDP. Žalobkyně ke specifikaci předmětů likvidace toliko uvedla, že se jedná o staré sportovní oblečení značky Sega (legíny, tepláky, trička, šortky, plavky, mikiny), o celkové váze 2 tun. Takové vymezení předmětu likvidace je nedostatečné. Pro splnění požadavku stanoveného zákonem je nutné, aby bylo protokolem prokázáno, jaké oblečení bylo skutečně zlikvidováno, tj. jaké jednotlivé kusy zásob byly zlikvidovány, což však obecné vymezení pouze značkou oblečení, neurčitým výčtem druhů oblečení a hmotností není. Soudu je zřejmé, že ani od technických služeb či jiného obdobného subjektu není možné vyžadovat přesný popis likvidovaného zboží, ale právě proto měla žalobkyně provést při vyskladnění zboží před jeho odvozem do kontejnerů likvidační inventuru a vytvořený inventurní soupis měl být součástí protokolu o likvidaci, aby bylo nepochybné, co bylo zlikvidováno. Toto však žalobkyně neučinila, a proto nelze protokol, který správci daně předložila, považovat za dostatečný k prokázání likvidace zboží.

K žalobnímu bodu č. 6) soud uvádí, že takto formulovaná námitka je příliš obecná, neboť žalovaný se těmito odvolacími námitkami zabýval, soudu není zřejmé, v čem žalobkyně spatřuje „neřádné vypořádání“.

Pro nedůvodnost žalobních bodů byla tedy žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, dle něhož náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.

P o u č e 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 13. května 2015

Za správnost vyhotovení:
Bc. Marcela Pudichová

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu