



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobkyně **M.L.**, bytem H.S. 95, okres J.H., zast. JUDr. Jiřím Machem, advokátem v Jindřichově Hradci, Masarykovo nám. 1/II, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014 č.j. 2606/14/5000-14102-702767, ze dne 12. 2. 2014 č.j. 2607/14/5000-14102-702767 a ze dne 12. 2. 2014 č.j. 2610/14/5000-14102-702767, **t a k t o :**

Žaloba se z a m í t á .

Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení n e p ř i z n á v á .

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou doručenou dne 11. 4. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2014 shora uvedených jednacích čísel, jímž žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č.j. 433143/13/2205-24801-306790 ze dne 14. 3. 2013 tak, že žalobkyni doměřil za zdaňovací období roku 2009 podle pomůcek ztrátu ve výši 166.915 Kč, doměřil daň ve výši 51.210 Kč a doměřil i daňový bonus ve výši 10.680 Kč a současně byla uložena povinnost zaplatit penále ve výši 10.242 Kč a zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daňové ztráty ve výši 8.345 Kč. Dále žalovaný rozhodnutím ze dne 12.2.2014 změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č.j. 433721/13/2205-24801-306790 ze dne 18.3.2013 tak, že žalobkyni doměřil za zdaňovací období roku 2010 podle pomůcek

ztrátu ve výši 235.845 Kč, doměřil daňový bonus 7.170 Kč a současně uložil penále z doměřené daně ve výši 1.434 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 2.358 Kč. Dále žalovaný rozhodnutím ze dne 12.2.2014 změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj č.j. 433353/13/2205-24801-306790 ze dne 14.3.2013 tak, že žalobkyni doměřil za zdaňovací období roku 2011 podle pomůcek ztrátu ve výši 276.895 Kč, doměřil daň ve výši 49.476 Kč, doměřil daňový bonus ve výši 11.604 Kč a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12.216 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 2.768 Kč.

Žalobkyně má pochybnosti o tom, zda samotný fakt, že v rozporu s ustanovením § 7b zákona o daních z příjmů nevedla evidenci zásob, opravňovala správce daně k upuštění od stanovení daně dokazováním a k jejímu stanovení podle pomůcek. Pomůcky použité správcem daně jsou nepřiměřené a nevedly k tomu, aby daň byla správně zjištěna a stanovena. Žalovaný v rozporu s § 114 daňového řádu pochybení správce daně nenapravil. Žalobkyně připustila, že daňové kontrole nevěnovala takovou pozornost, jakou by si vyžadovala, proto zřejmě na dotaz správce daně opravdu uvedla, že prodávala pouze své výrobky, ačkoliv tím mínila, že prodává výrobky označené její značkou „Kings“ a nikoli výrobky označené jinak a opomenula uvést, že značnou část jejích výrobků vyrobili na její objednávku jiní výrobci a její značkou označili. Rovněž připustila, aby se správcem daně při kontrole jednal Ing. M. K., přestože mu neudělila plnou moc a nebyl jejím zaměstnancem, pouze jí na základě ústně uzavřené dohody vedl účetnictví. Následně žalobkyně zjistila, že si Ing. K. nepočínal odborně. Žalobkyně má za to, že je prvořadá evidence příjmů a výdajů, evidence majetku a závazků slouží k úpravám, které ukládá zákon. Proto pouhé tvrzení, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, nezakládá nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním bez následného rozboru, jaký dopad má tato skutečnost na výpočet daně dle hmotných daňových předpisů, je nepřesvědčivé. Nesprávně zpochybnil správce daně vykázané příjmy jako celek. Neexistence knihy jízd a neprůkazné vedení evidence majetku a závazků správce daně použil jako hlavní důvod pro stanovení daně podle pomůcek, aniž by analyzoval, jaký má tato skutečnost dopad na výpočet daně. Správce daně neuznal některé výdaje daňového subjektu jako daňové, ale následně s poukazem na konkrétní doklady jako daňové je uznal buď jako výhodu pro daňový subjekt nebo jako pomůcku. Žalobkyně má za to, že nelze část daně stanovit dokazováním a část podle pomůcek. Rovněž postup správce daně při zjišťování a stanovování daně podle pomůcek byl nesprávný. Za absurdní považuje postup správce daně, pokud užil obrácenou metodu, kdy ze špatně pochopeného procentního podílu materiálových nákladů na celkové ceně zboží vypočetl celkové příjmy. Žalobkyně nemá zaměstnance, přesto správce daně pokládá za přiměřenou výši příjmů vypočtenou podle jím zvolených pomůcek, ač je vyloučené, aby žalobkyně jen za spolupráce manžela pomůckami zjištěných příjmů dosáhla. Provostupňový správce daně zohlednil slevu na dani na poplatníka a daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Další okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, nebyly zjištěny, což žalovaný pokládá za dostatečný důkaz toho, že správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni. V souvislosti s tím poukazuje žalobkyně na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které jako další výhodu je nutno vzít v úvahu, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru, v jaké lokalitě má provozovnu, v jaké komoditě podniká, jaké jsou příjmy srovnatelného podnikatele.

Žalobkyně dále namítá, že výzva správce daně nevykazovala náležitosti vyžadované § 92 daňového řádu. Rovněž má výhrady vůči způsobu zjištění a stanovení daně podle pomůcek. Namítá, že svá zjištění učinil správce daně na základě informací ekonoma žalobkyně, který ovšem nebyl k jednání nadán plnou mocí. K jeho výpočtu předpokládané výše příjmů užil triviální úvahy a vzorce na úrovni malé násobilky, takže prokázané výdaje za

materiál vydělil 40 a vynásobil 100, aniž by přihlížel k tomu, že zdaleka ne veškeré zakoupené látky byly ve zdaňovacím období skutečně zpracovány a realizovány jako reálně prodané vlastní výrobky. Žalobkyně se v uvedených zdaňovacích obdobích zabývala i prodejem zboží zakoupeného od jiných výrobců, jak bylo zřejmé z účetních dokladů. Takže správce daně měl zjistit, že v roce 2009 tyto výdaje na nákup zboží činily z částky 1.631.583 Kč, kterou správce daně mylně pokládal za úhrn výdajů za materiál pro vlastní výrobu, částku v úhrnné výši nejméně 944.792 Kč připadající na dodané zboží zhotovené dle zakázky žalobkyně. V roce 2010 tyto výdaje za zboží činily 856.791 Kč, kterou správce daně mylně pokládal za výdaje na materiál pro vlastní výrobu, z toho částka ve výši 440.738 Kč byla vynaložena na pořízení hotových výrobků, přičemž na velkoobchodní činnost žalobkyně s tímto zbožím vzorec (pomůcka) správce daně rozhodně nedopadá, neboť v konkurenčním prostředí trhu nelze 60 % marže dosáhnout. Správce daně rovněž nepřihlédl k tomu, že žalobkyně od srpna 2011 provozovala jen velkoobchodní činnost a nemohla tak dosahovat neevidovaných příjmů od firem, s nimiž obchodovala. Dále nebylo přihlíženo ke ztrátám vzniklým prostřihem látek.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby, neboť bylo přistoupeno ke stanovení daně na základě pomůcek zcela v souladu se zákonem. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, nevedla knihu jízd, nevedla evidenci o průběžném hospodaření s majetkem, nepředložila soupisy skladových zůstatků k poslednímu dni kalendářního roku. Žalobkyní předložená daňová evidence nebyla správná a průkazná, pochybnosti správce daně nebyly odstraněny. Za takového stavu nebylo objektivně možno stanovit daň na základě dokazování. Žalobkyně tvrdí, že daň stanovená podle pomůcek nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně při výpočtu daňové povinnosti mylně vycházel z toho, že žalobkyně se v předmětných obdobích zabývala pouze výrobou produktů a jejich prodejem. Žalobkyně ovšem v žalobě poprvé uvádí, že ve skutečnosti nakupovala již hotové výrobky, které dále prodávala. Žalobkyně uvádí, že na účtu 501 nejsou uvedeny pouze materiály, ale i hotové výrobky, které dále prodávala pod svojí značkou. U těchto výrobků není relevantní tvrzení žalobkyně ze dne 20.2.2012, že ceny za tyto materiály tvoří 20 – 40 % z výsledné ceny. Žalovaný k této námitce uvedl, že žalobkyně v průběhu celého daňového řízení tuto okolnost nesdělila. Do protokolu o zahájení daňové kontroly uvedla, že předmětem její činnosti byla výroba textilních výrobků a jejich prodej. Neuvedla, že by se zabývala i prodejem již hotových výrobků. K tomu žalovaný poznamenal, že žalobkyně na účtu 501 evidovala položky pod souhrnným označením suroviny. Pokud tedy žalobkyně na otázku správce daně ohledně podílu cen surovin na výsledné ceně výrobků uvedla 20-40 %, je možné usuzovat, že žalobkyně tímto sdělovala i podíl ceny již hotových textilií na výsledných cenách výrobků. Pro výpočet daňové povinnosti byl zvolen podíl ceny surovin ve výši 40 %. Procentní podíl byl vztažen ke všem položkám evidovaným na účtu 501, přičemž dle tvrzení žalobkyně podíl materiálu na výsledné ceně byl u některých výrobků 20 %. Použité pomůcky nebyly zcela nepřiměřené a nevybočovaly ze zákonných mezí. Výzva splňuje veškeré nároky na ni kladené zákonem i rozhodovací praxí soudů. Výzva byla koncipována do několika částí, obsahuje poučení i jakým způsobem požadované skutečnosti prokázat. V dané věci nedošlo ke kombinaci dokazování a pomůcek.

Ze spisů finančních orgánů vylýnuly následující podstatné skutečnosti.

Žalobkyně byla podrobena kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011. Při zahájení daňové kontroly uvedla, že nemá žádné zaměstnance, pro účely podnikatelské činnosti provozovala dvě osobní auta, vedla knihu jízd. K dotazu správce daně, kolik činila u celkové ceny výrobků cena spotřebovaných surovin u

jednotlivých druhů zboží, sdělila, že ceny surovin činí 20-40 % z celkové ceny výrobků podle jednotlivých druhů. Daňovou evidenci vedla podle počítačového programu, měla knihu zásob, skladovou evidenci vedla ručně. K inventarizaci majetku sdělila, že něco dělali asi soupisky nebo rozdíl nákupu a prodeje. K závěru roku 2011 neměla žádnou rozpracovanou výrobu.

Po prověření žalobkyní předložených dokladů za roky 2009, 2010 a 2011 byla dne 21.8.2012 vydána výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Výzva obsahuje přehled faktur, jimiž byly prokazovány daňové náklady. Ve vyjmenovaných případech není z dokladů a evidencí zřejmá souvislost zboží uvedeného na dokladech s podnikatelskou činností žalobkyně zabývající se výrobou a prodejem dětského oblečení. Proto vznikly pochybnosti, zda tyto náklady byly použity k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Proto byla žalobkyně vyzvána k tomu, aby prokázala, zda plnění uvedená ve vyjmenovaných dokladech byla použita k uskutečňování jejího podnikání, kde se předměty nacházely. Daňové výdaje byly dále prokazovány doklady za nákup pohonných hmot, přičemž kniha jízd vedena nebyla. Přehled daňových dokladů je ve výzvě uveden. Bylo požadováno prokázat, že se jedná o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyni bylo uloženo prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů uvedených v daňových přiznáních. Výzva je odůvodněna tím, že při kontrole daně z příjmů bylo zjištěno, že náklady uvedené v daňových přiznáních neodpovídají množství žalobkyní prodaných výrobků. Po posouzení předložených dokladů a evidencí vznikly u správce daně pochybnosti, zda žalobkyně přijala veškeré pohonné hmoty a jak je použila k uskutečňování podnikatelské činnosti, v případě některých nákupů movitých věcí není zřejmé, zda je přijala a jak je použila pro svou činnost. K prokázání těchto skutečností lze použít veškeré důkazní prostředky, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti potřebné pro správné zjištění a stanovení daně. Současně se žalobkyni dostalo poučení o tom, za jakých podmínek lze daň stanovit podle pomůcek.

Žalobkyně se k výzvě vyjádřila a uvedla, že některé textilní výrobky využívá jako vzor pro výrobu vlastních věcí nebo například pro objednávku na výrobu úpletu. Dále se vyjádřila k jednotlivým věcem, kterých se faktury označené ve výzvě týkají. K ponožkám a punčochám uvedla, že je plete firma Trepton v Třebíči a jedná se o koupené vzory. Žalobkyně koupí ponožky, líbí se jí kvalita příze, hustota pletení, podle toho si vytvoří svůj vzor a různé velikosti se od toho odvozují. Na internetové stránce lze zjistit, co žalobkyně šije a vyrábí. Dále se vyjádřila k využívání vozidel a nákupu benzínu. Žalobkyně předložila přehled dokladů uvedených ve výzvě, ve kterém doplnila, jakým způsobem byly věci uvedené na těchto dokladech využity. Například k předmětu plnění čepice uvádí se vzor na pletení, stejný údaj je obsažen u dokladu s předmětem plnění punčochové zboží. K dokladům za pohonné hmoty uvedla, že automobily slouží k rozvozu a nabídce zboží po celé Evropě, pro nákup materiálů od dodavatelů z celé České republiky, vyřizování firemních zakázek a poptávek a cesty spojené s provozem firmy.

Následuje kontrolní zpráva obsahující výčet dokladů, ohledně kterých vznikají pochybnosti o souvislosti pořízeného zboží s podnikatelskou činností žalobkyně. Odkazuje se na obecné vyjádření žalobkyně k výzvě správce daně, k prokázání tvrzení nebyly nabídnuty žádné důkazní prostředky. To se vztahuje i k dokladům o nákupu pohonných hmot. Uvádí se přehled dokladů o nákupu věcí, u kterých nebylo prokázáno, že slouží pro ekonomickou činnost žalobkyně. Jedná se například o nákup žehličky na vlasy, některé druhy obuvi, cyklomikinu, posilovací rukavice. Některé zboží nemůže být pracovním oděvem či obuví, například dámská vycházková obuv, dámské rifle, nákup léků, pořízení tří vysavačů v průběhu 17 měsíců. Tím, že některé skutečnosti žalobkyně pouze tvrdila, vystavila se

důkazní nouzi. Neprokázala správnost svých tvrzení a bude přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek.

Spis obsahuje úřední záznam o použitých pomůckách a stanovení daně a základu daně za jednotlivá zdaňovací období. Jako pomůcka byla využita daňová přiznání a veškeré příslušné daňové doklady dokládající nákup zboží, materiálu, režijní nákupy, nákup majetku mimo nákup pohonných hmot a dokladů, u kterých nebyl prokázán daňový výdaj Správce daně nevyjmenovával důkazní prostředky – doklady, které zpochybněny nebyly. Při stanovení základu daně za provoz vozidla bylo vycházeno z toho, že žalobkyně podnikala jako výrobce oblečení a velkoobchod s vyrobeným zbožím. Činnost zajišťovala bez zaměstnanců. Srovnatelný subjekt zjištěn nebyl.

Při stanovení základu daně správce daně vycházel z údajů o nakoupeném materiálu na účtu 501 a z podílu ceny materiálu z celkové ceny výrobků. Bylo vycházeno z údajů žalobkyně o tom, že cena materiálu tvoří 20-40 %. Na další výdaje a zisk zbývá 60-80 % ceny výrobků. Inventurní soupisy předloženy nebyly. Výdaj na materiál byl stanoven ve výši 40 %. Bylo vycházeno z předpokladu, že ke krácení tržeb docházelo v každém zdaňovacím období stejným dílem.

Žalobkyně v průběhu kontroly uváděla, že prodávala pouze své výrobky a zboží za účelem dalšího prodeje nenakupovala. Poté, co se seznámila s výsledkem kontrolního zjištění, uvedla, že prodávala zboží uvedené v konkrétních dokladech, kdy toto zboží v roce 2010 představovalo 10.580,97 Kč a v roce 2011 4.523,24 Kč. V těchto letech byla tato okolnost při stanovení základu daně za prodej zboží zohledněna. Správce daně se zabýval přiměřeností pomůcek. Uvedl, že žalobkyně patří do skupiny podnikatelů s možností uplatnit výdaje ve výši 60 % zdanitelných příjmů. Výpočtem bylo zjištěno, že výdaje tvoří vyšší podíl z příjmů, než se považuje u podnikatelské činnosti jí vykonávané za běžné. Byla vzata v úvahu skutečnost, že vykonává podnikatelskou činnost za spolupráce manžela, nejedná se o novou firmu, která hledá místo na trhu a musí investovat do vybavení. Použité pomůcky jsou zhodnoceny jako přiměřené. Správce daně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmu fyzických osob za jednotlivá zdaňovací období. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Zdůraznila, že přednost před stanovením daně podle pomůcek má dokazování. Výzvy a dotazy nepochopila. Jestliže správce daně měl k dispozici daňové doklady, daňovou evidenci, bankovní výpisy, nebyl oprávněn přejít na pomůcky. Předložené důkazní prostředky jsou dostatečné. Správce daně v podstatě zdanil zásoby, které nadhodnotil, přičemž ty byly v dalších letech použity pro výrobu a prodej. Bylo navrhováno stanovit daň dokazováním.

Odvolání byla projednána napadenými rozhodnutími. Odvolací finanční ředitelství zvýšilo ve všech třech případech částku daňově uznatelných výdajů na pohonné hmoty použitých jako pomůcka a nesouhlasilo se správcem daně ohledně zkrácení výdajů na pohonné hmoty u jednoho z automobilů, neboť nebylo prokázáno osobní používání. Proto zvýšil výdaje použité jako pomůcka o částku 12.000 Kč. Žalovaný za rok 2010 a 2011 snížil částku příjmů použitých jako pomůcka, neboť nebylo prokázáno, že žalobkyně měla i příjmy z prodeje zboží. Žalobkyně nezaměstnávala žádné zaměstnance, pro obchodní činnost byla používána dvě vozidla. Uvedla, že cena surovin činila 20-40 % celkové ceny výrobků podle jednotlivých druhů zboží, daňová evidence byla vedena v počítačovém programu, skladová evidence ručně. V evidenci byly ručně evidovány výdaje na nákup surovin na vlastní výrobu (účet 501), výdaje na režijní spotřebu (účet 502) a výdaje na nákup pohonných hmot (účet 503). Žalobkyně vedla podrobnou evidenci přijatých faktur. Kniha jízd vedena nebyla.

Inventurní soupisy předloženy nebyly. Pro vyvstálé pochybnosti byla vydána výzva, na kterou bylo reagováno ústním vyjádřením. Důkazní prostředky nebyly navrženy. Daňové výdaje prokázány nebyly. Řádná daňová evidence předložena nebyla a nebyly nabídnuty důkazy, které by pochybnosti správce daně odstranily. Jako pomůcka posloužila daňová přiznání žalobkyně, dostupné evidence a daňové doklady, takto stanovená daň se může pohybovat kolem reality. Uvádí se, které doklady a z jakých důvodů nebyly pro stanovení daně využity, které naopak ze skupiny režijní spotřeby byly zohledněny, jak byly stanoveny náklady na nákup pohonných hmot. Při stanovení základu daně bylo vycházeno z údajů o nakoupeném materiálu evidovaném na účtu 501 a procentního podílu ceny materiálu na celkové ceně výrobků. U některých dokladů z roku 2010 a 2011 bylo dodatečně uvedeno, že jedná se o nákup za účelem dalšího prodeje, přičemž toto tvrzení nebylo daňovým subjektem nikterak prokázáno. Skutečný prodej zboží prokázán nebyl. V další části odůvodnění byly vypořádány jednotlivé odvolací námitky. Uzavírá se, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek byly splněny zákonné podmínky.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobkyně vyjadřuje pochybnost o tom, zda fakt, že daňová evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů byla vedena v rozporu s těmito předpisy, dává možnost upustit od stanovení daně dokazováním. V případě žalobkyně bylo přistoupeno ke stanovení daně na základě pomůcek zcela v souladu se zákonem, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno. Výzvou ze dne 21.8.2012 správce daně sdělil pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o příjmech a výdajích. Žalobkyně se však omezila na tvrzení a žádné důkazy nenavrhla. Daňová evidence má obsahovat veškerá zdanitelná plnění přijatá daňovým subjektem uvedená v jeho daňovém přiznání. Proto evidence představuje důkazní prostředek, kterým lze prokázat, že údaje uvedené v daňovém přiznání jsou správné. Vadně vedenou evidenci lze nahradit jinými důkazními prostředky, které však správci daně nabídnuty nebyly. Pochybnosti vyjádřené ve výzvě odstraněny nebyly. Při zpochybněných účetních dokladech ohledně výdajů a nedostatečné evidenci o hospodaření nelze postupovat jinak, než daň stanovit podle pomůcek.

Z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek vyplývá, že jako pomůcky byly využity údaje z daňových přiznání, evidence předložené žalobkyní, účetní doklady a údaj žalobkyně o podílu ceny materiálu na ceně výrobku. Jedná se tudíž o podklady žalobkyně, z nichž bylo vycházeno a ty nejeví se nepřiměřené. Daň stanovená podle pomůcek je ve své podstatě kvalifikovaným odhadem a je-li vycházeno právě z podkladů daňového subjektu samého, je tu předpoklad správného zjištění a stanovení daně.

Úsudek žalovaného o tom, že jsou dodrženy podmínky stanovit daň za použití pomůcek, přičemž daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, soud hodnotí se zřetelem k tomu, co uvádí se v žalobě, jako správný.

Z vyjádření žalobkyně učiněného při ústním jednání plyne, že správci daně sdělila, že prodávala pouze své výrobky a podle žalobního tvrzení opomenula uvést, že značnou část prodávaných výrobků vyrobily jiné subjekty na její objednávku a označily její značkou. Takové nedorozumění je jistě odstranitelné, avšak bylo zapotřebí učinit tak v průběhu daňové kontroly nejpozději při podání odvolání. Žalobkyni z jí adresované výzvy, kterou převzala dne 23.8.2012, byly známy pochybnosti ohledně daňových nákladů. Ta jsou zcela konkrétně za jednotlivé roky uvedena, výslovně se uvádí, že pro výpočet využívá se údaj o podílu

pořízeného materiálu na celkové ceně výrobků. Způsob určení nákladů proto žalobkyně znala a nic nebránilo, aby tuto skutečnost správci daně sdělila a důkazními prostředky doložila, jaké zboží a v jaké hodnotě nakoupila. To však učiněno nebylo a až v době po seznámení žalobkyně s výsledky kontrolních zjištění žalobkyně uvedla, že v letech 2010 a 2011 prodala nakoupené zboží v hodnotě přibližně 10 000 Kč v roce 2010 a 4.000 Kč v roce 2011. Žalobkyní tvrzené nedorozumění tudíž odstraněno nebylo a teprve v žalobě žalobkyně poprvé uvádí, že větší část výdajů na účtu 501 bylo vynaloženo na zboží a nikoli na materiál. Řízení před soudem však není pokračováním daňové kontroly a při přezkoumání napadeného rozhodnutí je podle § 75 odst. 1 s.r.s. zapotřebí vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.

Žalobkyně namítá, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dodrženy podmínky, mělo se tak stát dokazováním, kdy připouští, že daňová evidence vedena nebyla, chybějící kniha jízd a neprůkazná evidence majetku a zásob nebyly analyzovány se zřetelem k dopadu těchto vadných evidencí na výpočet daně. Vadně vedené účetní evidence či jejich neexistence jako u knihy jízd a inventarizací byly pro účely stanovení daně z přidané hodnoty vypořádány jak správcem daně, tak žalovaným. Podle neprůkazně vedených evidencí nelze zcela přesně stanovit základ daně a její výši. Při stanovení daně dokazováním se předpokládá, že daň bude stanovena zcela přesně. Jestliže tak nemůže být učiněno právě pro neprůkazně vedené evidence, pak nezbývá, než stanovit daň podle pomůcek. Vlivem vadných a neprůkazně vedených evidencí na výpočet daně se finanční orgány obou stupňů zabývaly, což je zřejmé z odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Na základě vadně vedených evidencí či při jejich neexistenci lze jen stěží stanovit daň dokazováním. To se vztahuje i na způsob evidence zásob a důsledky takto vadně vedené evidence pro stanovení daně. Evidencí zásob se správce daně zabýval při stanovení daně podle pomůcek, což je zřejmé z úředního záznamu o použitých pomůckách. Bylo poukázáno na chybějící inventarizace za jednotlivá zdaňovací období a zhodnocení byly podrobeny údaje o žalobkyní vykázaných zásobách, přičemž ke změnám ve stavu zásob, tak jak je žalobkyně uvedla v přiznání k dani z příjmů fyzických osob, nebylo přihlédnuto vzhledem k celkové ceně nakoupeného materiálu, kdy změna byla hodnocena jako nepodstatná, není zřejmé, kolik činila z těchto celkových zásob zásoba materiálu. Proto nebylo přihlíženo ke změnám ve stavu zásob.

Ve vztahu k úsudku o tom, že nebyly odstraněny pochybnosti správce daně o daňově uznatelných výdajích, která byla použita k uskutečňování činnosti žalobkyně a shledaným rozdílem mezi příjmy a hodnotou stanovenou na základě informace o podílu surovin na celkové hodnotě výrobku se odkazuje na to, že výzva správce daně k odstranění pochybností neobsahovala náležitosti podle § 92 daňového řádu. Tomuto názoru pro důvody tvrzené v žalobě přisvědčit nelze. Žalobkyně vedla daňovou evidenci. Ve zdaňovacím období roku 2009, 2010, 2011 zahrnula mezi výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů mimo jiné doklady, z nichž nebyla zřejmá souvislost zboží s podnikatelskou činností.

Z výzvy je proto zcela jednoznačně seznatelné, o čem pochybnosti správce daně vznikly, vztahovaly se k tomu, zda doklady vztahující se k režijní spotřebě, byly využity pro podnikatelskou činnost žalobkyně a k nákupu pohonných hmot a bylo vyjádřeno, jaký by měl být rozsah příjmů. Výzva je odůvodněna právě tím, že jsou v jednotlivostech uvedených ve výzvě pochybnosti, Byly tu pochybnosti o tom, zda veškeré nakoupené pohonné hmoty byly využity pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně, což se vztahuje též k nákupu movitých věcí podle vypočtených dokladů. Ve výzvě se uvádí, co má žalobkyně prokázat, například že věci pořízené podle určitých dokladů použila k zajištění zdanitelných příjmů a dále měla prokázat, kde se tyto předměty nacházejí. Ohledně vypočtených dokladů o nákupu

pohonných hmot bylo žalobkyni uloženo prokázat, že pohonné hmoty nakoupila a použila je pro uskutečňování zdanitelných plnění. Na základě pochybností vyjádřených ve výzvě bylo žalobkyni uloženo prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů o daňových výdajích v konkrétních zdaňovacích obdobích. O tom, jakým způsobem lze požadované prokázat, pojednává poučení obsažené ve výzvě, kde se uvádí, že pro ten účel lze použít veškeré důkazní prostředky, kterými lze zjistit skutečný stav věci. Dále se žalobkyni dostalo poučení o tom, že pro případ, že daň nebude možno stanovit dokazováním, stane se tak za využití pomůcek.

Z toho, co bylo uvedeno, je zřejmé, že výzva je zcela jasná, protože obsahuje přesný výčet dokladů, ohledně kterých vznikly pochybnosti o tom, zda nakoupené věci byly žalobkyní využity pro její ekonomickou činnost a byl-li přiznán správný rozsah daňově uznatelných výdajů v daňových přiznáních, je zcela srozumitelná a splnitelná, jestliže se vyjadřuje zcela konkrétně, o čem vznikly pochybnosti a co je požadováno prokázat a jakým způsobem. Výslovně bylo uvedeno, že žalobkyně může využít veškeré důkazní prostředky, kterými právě ve výzvě vyjmenované pochybnosti lze odstranit. Výzva je proto splnitelná, a tudíž vůči žalobkyni účinná. Je-li požadováno předložit v zájmu odstranění pochybností důkazní prostředky, tak nepostačuje pouhé vyjádření daňového subjektu nebo připojením poznámek k dokladům uvedeným ve výzvě v době po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Ve skutečnosti, že žalobkyně se omezila na pouhá tvrzení, aniž by předložila důkazní prostředky, nelze spatřovat nesplnitelnost či neúčinnost výzvy.

Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 55/2013 nepovažuje soud za přiléhavý, protože výzva hodnocená Nejvyšším správním soudem byla formulována odlišně, daňovému subjektu nebylo ukládáno předložit k odstranění pochybností důkazní prostředky, ale v souzené věci žalobkyně byla vyzvána k prokázání konkrétních skutečností, přičemž dostalo se jí poučení, že tak může učinit veškerými důkazními prostředky umožňujícími zjistit skutečný stav věci v zájmu správného zjištění a stanovení daně.

Soud proto uzavřel, že výzva byla vydána v souladu s procesními předpisy a netrpí vadami tvrzenými v žalobě.

K žalobní výhradě formulované tak, že zprvu některé výdaje žalobkyně nebyly uznány jako daňové, ale vzápětí s poukazem na konkrétní doklady uznány byly, nebo využity jako výhoda či pomůcka, soud uvádí, že pochybnosti vyvstaly u konkrétně vypočtených dokladů vztahujících se k režii. Pořízení některých věcí například ponožek pro získání vzoru či vzory materiálu, stříhy byly jako daňový náklad uznány. O těchto věcech byl tudíž učiněn úsudek, že byly využity pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Takový postup lze se zřetelem ke stanovení daně podle pomůcek nahlížet jako pro žalobkyni výhodný ve srovnání s hodnocením věcí, které nelze posuzovat jako věci použité k ekonomické činnosti daňového subjektu. Jde například o vycházkovou obuv, sportovní potřeby. Tyto předměty k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně neslouží. K úpravě základu daně a daně ve smyslu snížení postupoval žalovaný v souvislosti s tvrzením žalobkyně o nákupu a následně prodaných věcech v letech 2010 a 2011. Jednalo se o částky 10.580,97 Kč v roce 2010 a 4.523,24 Kč v roce 2011. V souvislosti s tímto údajem byla stanovena obchodní přírážka a tato plnění byla zahrnuta do příslušných zdaňovacích období. K této úpravě základu daně a daně došlo se zřetelem k tomu, že skutečný prodej pořízených věcí nebyl žalobkyní prokázán. Vedle režijních nákladů jsou tu účty o nákupu surovin pro vlastní výrobu a nákup pohonných hmot, které jsou neprůkazné, a tudíž pro stanovení daně dokazováním nepoužitelné. Jak již

bylo uvedeno, pro stanovení daně dokazováním musí být daň stanovena zcela přesně. Při neprůkazných evidencích tak učinit nelze. Jestliže správce daně vzal v úvahu, že žalobkyně pořídila některé z věcí účtovaných na účtu č. 502 pro svou ekonomickou činnost, naopak v důsledku neprokázaného tvrzení o nákupu a prodeji nebylo v odvolacím řízení s takovou skutečností uvažováno, pak to neznámá, že daň byla stanovena kombinací dokazování a pomůcek. Účetní doklady žalobkyně o pořízení režijního zboží byly využity jako pomůcka, čemuž nic nebrání, jsou-li podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu pomůckami důkazní prostředky, které správcem daně zpochybněny nebyly. Poznámává se, že pochybnosti vyjádřené ohledně některých daňových dokladů uvedených ve výzvě, byly v průběhu řízení odstraněny právě tím, že správce daně učinil závěr o tom, že některé nakoupené věci žalobkyně využila jako vzory pro uskutečňování své vlastní ekonomické činnosti. K zataženým zdanitelným plněním a k tomu, na kom je prokázání takové skutečnosti, soud poukazuje především na důkazní břemeno, jak je v daňovém řádu upraveno. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení. Právě o údajích uvedených v daňových tvrzeních vystaly správci daně pochybnosti, ty byly vyjádřeny ve výzvě a na žalobkyni bylo, aby tyto pochybnosti odstranila. Je na žalobkyni jako daňovém subjektu po smyslu prve uvedené právní normy prokázat, že to, co uvedla v daňovém tvrzení, je správně. To však žalobkyně neučinila. K nezákonné kombinaci stanovení daně dokazováním a podle pomůcek nedošlo. Žalovaný sice využil v rámci pomůcek některé údaje z účetnictví a z daňových přiznání, což je v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, neboť jako pomůcky mohou sloužit důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny.

Žalobkyně podle své evidence sestavila daňová přiznání, avšak při porovnání obsahu daňových přiznání s podklady žalobkyni předloženými bylo zjištěno, že údaje v daňových přiznáních správná nejsou. Soud znovu opakuje, že prokázat správnost daňových tvrzení je na žalobkyni, toto není na správci daně. Poznámává se, že při stanovení základu daně a daně nebylo uvažováno s výdaji, které nesloužily ekonomické činnosti žalobkyně. Například sportovní oblečení, dámská vycházková obuv, pneumatika na kolo.

Soud uzavírá, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu byly dodrženy. Žalobkyně při dokazování neprokázala skutečnosti uvedené v daňových tvrzeních potřebná pro správné stanovení daně. Chybí-li průkazné daňové evidence, není možno spolehlivě posoudit, že údaje v daňových přiznáních jsou pravdivé. Právě pro vadné evidence a nedostatek jiných důkazních prostředků nelze stanovit dokazováním. Daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, jestliže při nenalezení srovnatelného subjektu byly jako podklad využity údaje žalobkyně obsažené v účetních dokladech a bylo vycházeno z údaje žalobkyně samé o podílu ceny surovin na výsledné ceně. Soud v té souvislosti poznámává, že žalobkyně již z výzvy správce daně byla obeznámena se způsobem a výší výpočtu rozsahu příjmů a nikterak proti takto vyjádřeným úvahám správce daně nebrojila.

Žalobkyně argumentuje tím, že výdaje na účtu č. 501 nepředstavují pouze nákup materiálu, ale zahrnují i nakoupené zboží od jiných výrobců. Tím je zpochybňován výpočet celkové ceny konečných výrobků a ve své podstatě se dovozuje, že výdaje žalobkyně na pořízení věcí využitých jí k následnému prodeji byly vyšší. Toto žalobní tvrzení nemá oporu ve spise a v tom, co žalobkyně sama v průběhu daňové kontroly tvrdila.

Jak již bylo uvedeno v předchozí pasáži rozsudku, daňová evidence zásob žalobkyně je neprůkazná. Byla to sama žalobkyně, která uvedla, že její materiálové náklady činí 20-40 %

konečné ceny výrobků. Z tohoto údaje žalobkyně o výši nákladů na konečný výrobek bylo vycházeno při stanovení základu daně za jednotlivá zdaňovací období. To bylo žalobkyni známo z výzvy k odstranění pochybností v ní uvedených. Tento výpočet žalobkyně v průběhu daňové kontroly nezpochybnila, neuplatnila žádná tvrzení, že tomu tak není a nepředložila žádné důkazní prostředky. Přitom lze předpokládat, že každý podnikající subjekt zná rozsah svého obratu. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně uvedla, že zabývá se výrobou a prodejem zboží, prodej nakoupeného zboží byl žalobkyní tvrzen až po tom, co se seznámila s kontrolním zjištěním a uvedla, že nakoupila a následně prodala zboží v rozsahu přibližně 10.000 Kč v roce 2010 a přibližně 4.000 Kč v roce 2011. Výčet nakoupeného zboží od konkretizovaných dodavatelů se poprvé objevuje v žalobě, v průběhu daňové kontroly žalobkyně nákupem a dalším prodejem tohoto zboží neargumentovala. Pořízení v žalobě označeného zboží za tam uvedené ceny však ještě neznamená, že žalobkyně prokázala, za jakou cenu tyto výrobky prodávala. Žalobkyně uvedla, že materiálové náklady činí 20-40 % konečné ceny výrobků a finanční orgány vyšly z toho, že tyto náklady činily maximální procento žalobkyní uvedené, tedy 40 %. Je proto předpoklad, že žalobkyně v tomto procentuálním vyjádření zahrnula jak materiál, tak pořízené věci, které byly opatřovány jejím logem. Přijaté faktury vedené na účtu 501 byly předmětem daňové kontroly a pro výpočet rozsahu zdanitelných plnění byly využity, což vyplývá z výzvy, které se žalobkyni dostalo. Tvrdí-li se v žalobě, že pochybnosti o rozsahu zdanitelných obrátů za jednotlivá zdaňovací období byly na základě mylné úvahy správce daně stanoveny nesprávně, bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti odstranila, což se však nestalo.

Právě tím, že žalobkyně nenabídla žádné důkazy k prokázání hodnoty konečných výrobků, přičemž způsob a výši výpočtu provedeného správcem daně znala, nelze v řízení před soudem úspěšně argumentovat tím, že konečná cena prodávaných výrobků nepřesahuje náklady na materiál o 60 %. Z úředního záznamu je zřejmé, že žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích provozovala velkoobchodní činnost. To je výslovně uvedeno v úředním záznamu o pomůckách. Při neprůkaznosti předepsané evidence při pochybnostech, které při porovnání podkladů žalobkyně vyvstaly, nelze tvrdit, že žalobkyně neměla příjmy, které nezaevidovala.

Pro důvody uvedené v předchozí pasáži rozsudku soud neshledal, že základ daně a daň byla stanovena v rozporu s předpisy o dani z příjmů a nedošlo k porušení daňového řádu o podmínkách stanovení daně podle pomůcek. Nepřiměřenost výše daně není patrna z doměrků za jednotlivá zdaňovací období, rozdíly mezi nimi způsobuje výše hodnoty nákupu zboží a služeb, jak byly uvedeny v daňovém přiznání.

Napadené rozhodnutí není v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu, protože finanční orgány ověřovaly správnost údajů žalobkyně v daňových tvrzeních a procesně předepsaným postupem sledovaly správné zjištění a stanovení daně, kterou nebylo možno stanovit dokazováním a bylo nezbytné učinit tak za použití pomůcek. Ze spisů finančních orgánů nebylo zjištěno, že takto provedený kvalifikovaný odhad základu daně a daně se neblíží realitě.

V souzené věci nebylo porušeno ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, protože za situace, kdy daňový subjekt není schopen předložit průkazné a věrohodné údaje pro ověření toho, co tvrdil v daňových přiznáních, postupuje se vždy při doměření daně podle pomůcek. Postup při stanovení daně žalobkyni se tudíž od obvyklé praxe nikterak neodlišuje.

V souzené věci nejde o disimulaci právního jednání, a proto nelze § 8 odst. 3 zákona argumentovat.

Soud nesdílí názor, že v průběhu daňové kontroly došlo k nedorozumění, protože úvahy správce daně byly žalobkyni známy. Bylo proto na ní, aby pochybnosti správce daně předložením důkazních prostředků rozptýlila, což se však nestalo. Úvaha o srovnatelném subjektu skutečně chybí, avšak z úředního záznamu o pomůckách vyplývá, že správce daně takový subjekt vyhledával, avšak žádný nalezen nebyl.

Postup odvolacího orgánu při přezkoumání rozhodnutí o doměření daně podle pomůcek upravuje § 114 odst. 4 daňového řádu. Na odvolacím orgánu je přezkoumat, zda podmínky pro takový způsob doměření daně byly splněny a byly-li pomůcky použity přiměřeně. To se v souzené věci stalo, přičemž úsudek o tom, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, je správný. Z napadeného rozhodnutí pak plyne, že byla zkoumána též jejich přiměřenost. V souzené věci bylo pak postupováno podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona, kdy prvostupňová rozhodnutí byla změněna. Nejde o zamítavé rozhodnutí o odvolání a potvrzení rozhodnutí prvostupňového. Zrušení a zastavení řízení pak přichází v úvahu výlučně tehdy, není-li prostor pro doměření daně. Taková situace však v projednávané věci nenastala.

K nesouhlasu žalobkyně ohledně nesprávného přihlédnutí k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody, soud uvádí, že správce daně jako výhodu odečetl slevu na dani za poplatníka, uplatnil daňové zvýhodnění na vyživované dítě a dále zohlednil, že spolupracuje s manželem. Rovněž byla zohledněna nezdánitelná část základu daně ve formě životního pojištění. Nepřímou výhodou bylo i použití nejvyššího procentního podílu ceny materiálu na ceně výrobku. Také byly zvýšeny žalovaným výdaje na pohonné hmoty využité jako pomůcky. Správně žalovaný jako výhodu nezohlednil skutečnost, že žalobkyně má provozovnu 3 km od Jindřichova Hradce, tento údaj však využil se stanovením výdajů na pohonné hmoty užitých jako pomůcka. Z uvedeného je zřejmé, že byla správcem daně splněna povinnost dle § 98 odst. 2 daňového řádu a bylo tak přihlédnuto ke zjištěným výhodám.

Nedůvodná je výhrada, že správce daně opřel svá zjištění o informace poskytnuté od osoby, která nebyla k tomuto zplnomocněná, neboť správce daně s Ing. Kovářem, účetním žalobkyně, nejednal, pouze od něho převzal technický nosič dat s evidencí příjmů a výdajů, což je v souladu s § 93 odst. 4 daňového řádu. Proto nejde o nezákonný postup a nezákonně získané důkazy.

Soud proto uzavřel, že podmínky pro dodatečné doměření daně za použití pomůcek byly dodrženy a pomůcky, které představují důkazní prostředky žalobkyně, které zpochybněny nebyly a údaje uvedené žalobkyní v průběhu daňové kontroly, nelze nahlížet jako nepřiměřené. Napadené rozhodnutí není proto v rozporu s předpisy, na které je v žalobě odkazováno.

Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. nebylo třeba k projednání žaloby nařizovat jednání, protože účastníci projevíli s takovým procesním postupem souhlas.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty 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 30. ledna 2015

Předsedkyně senátu:
JUDr. Věra B a l e j o v á v.r.

Za správnost vyhotovení
Zdeňka Soukupová