



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 rozhodnutí ze dne 18. 2. 2014 č.j. 4210/14/5000-14301-711428, **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 18. 4. 2014 Krajskému soudu v Českých Budějovicích se žalobkyně domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2014 č.j. 4210/14/5000-14301-711428, jímž byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj v záležitosti dodatečného doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2009, 2. čtvrtletí roku 2009, 3. čtvrtletí roku 2009, 4. čtvrtletí roku 2009, 1. čtvrtletí roku 2010, 2. čtvrtletí roku 2010, 3. čtvrtletí roku 2010, 4. čtvrtletí roku 2010, 1. čtvrtletí roku 2011, 2. čtvrtletí roku 2011, 3. čtvrtletí roku 2011, 4. čtvrtletí roku 2011.

Napadenému rozhodnutí je vytýkáno, že vyvstávají pochybnosti o tom, zda evidence zásob byla vedena v rozporu s daňovými předpisy, použité pomůcky se jeví jako nepřiměřené

a tato pochybení nebyla v odvolacím řízení napravena. Daň byla doměřena podle pomůcek, přičemž jako pomůcky byly užity dílčí údaje z daňové evidence žalobkyně. Došlo k nedorozumění v tom smyslu, že žalobkyně opomněla uvést, že značnou část jí prodávaných výrobků vyrobili na její objednávku jiní výrobci a značkou žalobkyně je označili. Nedorozumění bylo odstranitelné prověřením příslušných faktur evidovaných na účtu 501. Poukazuje se na to, že zákon preferuje stanovit daň dokazováním. Žalobkyně na výzvu reagovala, význam neprůkazného vedení evidence byl zrelativizován. Výzva pro žalobkyni neobsahovala náležitosti podle § 92 daňového řádu. Ta musí být jasná a srozumitelná, jakož i splnitelná a povinností správce daně je uvést způsob, jakým lze výzvě vyhovět. Protože výzva tyto požadavky nesplňuje, nahlíží ji žalobkyně jako neúčinnou a nesplnitelnou. Některé výdaje žalobkyně nebyly uznány, vzápětí je správce daně uznal jako výhodu nebo jako pomůcku. Některé výdaje byly zvýšeny a zůstalo nepřiznáno, jaké výdaje vlastně byly zjištěny dokazováním. Daňová evidence má sloužit pro správné sestavení daňového přiznání. Pokud správce daně byl schopen některá přijatá plnění vyloučit, pak nepochybně existuje způsob, jímž by se uskutečněná zdanitelná plnění zjistila. Správce daně postupoval tak, že výdaje stanovil podle účtu 501 ve výši 40 % a došel k hodnotě 100 %. Přitom mylně zjistil, že přijatá plnění na účtu 501 jsou výlučně výdaji za materiál, přestože na tomto účtu je evidováno též zboží zakoupené od jiných výrobců. Z přijatých faktur měl zjistit právě rozsah takto nakoupeného zboží, které bylo dále žalobkyní prodáváno. Nebylo přihlédnuto k tomu, že žalobkyně do srpna 2011 provozovala pouze velkoobchodní činnost a není představitelné, jak by mohla dosahovat neevidovaných příjmů od firem, s nimiž obchodovala. Úvahy správce daně se vymykají ustanovením zákona o dani z přidané hodnoty a daňového řádu a pravidlu logického vyvozování.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ke stanovení daně na základě pomůcek bylo přistoupeno v souladu se zákonem. Ze spisu plyne, že správce daně unesl svoji část důkazního břemene, když žalobkyni sdělil své pochybnosti o údajích o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních. Tím důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, která se ve veškerých svých podáních omezila na pouhá tvrzení a nenavrhla žádné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení. Žalobkyní předložená daňová evidence nebyla správná a průkazná. Nebyla zde objektivní možnost stanovit daň dokazováním. K výhradě o dostatečně spolehlivém stanovení daně se poukazuje na to, že žalobkyně v žalobě poprvé uvádí, že ve skutečnosti nakupovala již hotové výrobky, které dále prodávala. Účet 501 zahrnuje nejen materiál, ale i hotové výrobky. Tuto skutečnost žalobkyně v průběhu celého daňového řízení správcem daně ani odvolacímu orgánu nesdělila. Neuvedla, že by se zabývala prodejem již hotových výrobků. Přitom v průběhu daňové kontroly bylo opakovaně uváděno pro účely výpočtu, že účet 501 zohledňuje výši ceny surovin 20-40 %. Přitom to byla žalobkyně evidující na účtu 501 položky pod souhrnným označením suroviny. Vzhledem k sdělení žalobkyně lze usuzovat, že hodnota výrobku 20-40 % zahrnuje též podíl ceny již hotových textilií na výsledných cenách výrobku. Pro výpočet daňové povinnosti byl zvolen výhodný podíl ceny surovin ve výši 40 %. Tím vyšel žalobkyni vstříc i v případě, že by skutečně u již hotových výrobků byl podíl jejich pořizovací ceny k ceně výsledné vyšší. Procentní podíl 40 % byl vztažen ke všem položkám evidovaným na účtu 501, přitom podle tvrzení žalobkyně podíl materiálu na výsledné ceně byl u některých výrobků 20 %. Případné nesrovnalosti tím byly zahlazeny a lze usuzovat, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. 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, jakým způsobem požadované skutečnosti prokázat. V přezkoumávané věci nedošlo ke kombinaci dokazování a pomůcek. Přitom některé údaje z účetnictví a daňových přiznání žalobkyně mohou posloužit jako pomůcky. K nezákonné kombinaci stanovení daně

dokazováním a pomůckami nedošlo a při určení daňové povinnosti bylo postupováno tak, aby daň se co nejvíce blížila realitě.

Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.

Žalobkyně byla podrobena kontrole daně z přidané hodnoty za jednotlivá 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 jízdy. 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, jímž byl prokazován nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. 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 tato plnění byla použita k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně. Proto byla žalobkyně vyzvána k tomu, aby prokázala, zda plnění uvedená ve vyjmenovaných dokladech byla použita k uskutečňování zdanitelných plnění, kde se předměty nacházely. Nárok na odpočet byl dále prokazován doklady za nákup pohonných hmot, přičemž kniha jízd vedena nebyla. Přehled daňových dokladů je ve výzvě uveden. Bylo požadováno prokázat, že zdanitelná plnění vztahující se k těmto dokladům byla přijata a jak byla využita k uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Žalobkyni bylo uloženo prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů o uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních. Výzva je odůvodněna tím, že při kontrole daně z přidané hodnoty bylo zjištěno, že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená 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 své ekonomické činnosti, v případě některých nákupů movitých věcí není zřejmé, zda je přijala a jak je použila pro svou ekonomickou 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.

Dne 12.9.2012 se žalobkyně k bodu 1 výzvy 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.

Následovalo seznámení žalobkyně s výsledky kontrolního zjištění a žalobkyni byla stanovena lhůta pro vyjádření k těmto zjištěním.

Dne 12.11.2012 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 volných 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 k dani z přidané hodnoty, evidence plátce za kontrolovaná zdaňovací období a veškeré příslušné daňové doklady dokládající nákup zboží, materiálu, režijní nákupy, nákup majetku mimo nákup pohonných hmot a dokladů, u kterých nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění byla přijata. Správce daně nevyjmenovával důkazní prostředky – doklady, které zpochybněny nebyly. Při stanovení základu daně a daně na vstupu za provoz vozidla bylo vycházeno z toho, že plátce podnikal jako výrobce oblečení a velkoobchod s vyrobeným zbožím. Činnost zajišťoval bez zaměstnanců. Srovnatelný subjekt zjištěn nebyl.

Při stanovení základu daně za uskutečněná zdanitelná plnění 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 plátce 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 vykonávané plátcem za běžné. Byla vzata v úvahu skutečnost, že plátce 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. Dne 20.2.2013 byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se odvolala. Zdůraznila, že přednost před stanovením daně podle pomůcek má dokazování. Výzvy a dotazy nepochopila. Jestliže správce daně měl k dispozici daňové

doklady, evidenci k dani, 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 bylo projednáno napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně byla výroba textilních výrobků se zaměřením na kojenecké a dětské oblečení a jejich prodej. 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 zdanitelných plnění. Kniha jízd vedena nebyla. Inventurní soupisy předloženy nebyly. Pro vyvstálé pochybnosti byla vydána výzva, na kterou bylo reagováno ústním vyjádřením. Důkazní prostředky nebyly navrženy. Skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení prokázány nebyly. Žalobkyně nesplnila povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, tak jak stanoví § 100 zákona. Nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění podle dokladů byla skutečně přijata a byla použita k uskutečňování ekonomické činnosti. Řádná daňová evidence předložena nebyla a nebyly nabídnuty důkazy, které by nedostatečnost evidence odstranily. Jako pomůcka posloužila daňová přiznání žalobkyně, dostupné evidence a daňové doklady a 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. Při zachování nároku na odpočet daně z plnění evidovaných na účtu 502 s označením režijní spotřeba nebyl tento materiál do výpočtu zahrnut. 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, o toto plnění byl základ daně a daň sníženy při současném zachování nároku na odpočet z přijatých plnění z dokladů označených jako nákup zboží. V další části odůvodnění byly vypořádány jednotlivé odvolací námítky. 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 § 100 zákona o dani z přidané hodnoty popřípadě § 7b zákona o daních z příjmů byla vedena v rozporu s těmito předpisy, dává možnost upustit od stanovení daně dokazováním. Evidence podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty se vede pro účely sestavení daňového přiznání. Má-li být správnost údajů obsažených v daňovém přiznání přezkoumána, pak správnost údajů lze kontrolovat podle této evidence. 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. Chybně vedená evidence a neodstranění jejích nedostatků jinými důkazními prostředky proto v projednávání

věci neumožňují jiný postup než stanovit daň podle pomůcek. Při neúplných podkladech a zpochybněných účetních dokladech nelze postupovat jinak.

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, žalovaný neshledal a tento jeho názor hodnotí soud se zřetelem k tomu, co uvádí se v žalobě, jako správný.

V části II. žaloby se uvádí procesní postup při daňové kontrole způsob vedení evidence.

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 prodáváných 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, bylo známo, jakým způsobem se správce daně dobral k rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění. 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, které právě tvoří rozsah uskutečněných zdanitelných plnění. Způsob výpočtu uskutečněných zdanitelných plnění 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.ř.s. zapotřebí vycházet ze skutkového stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.

V části III. žalobkyně namítá, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dodrženy podmínky, mělo se tak stát dokazováním, v podstatě se v žalobě připouští, že evidence předepsaná podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty 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 rozhodnutí o odvolání na straně 13, 14, 17 a 18 odůvodnění. 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 tom, zda některá přijatá plnění byla použita k uskutečňování ekonomické činnosti žalobkyně a shledaným rozdílům mezi uskutečněnými zdanitelnými plněními 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. Pochybnosti správce daně, které vyvstaly na základě dokladů předložených žalobkyní, byly rozvrženy do čtyř částí výzvy, přičemž daně z přidané hodnoty se týkala první, třetí a čtvrtá část výzvy. První část obsahuje soupis dokladů týkajících se plnění, u kterých byl uplatněn nárok na odpočet daně, přičemž tato plnění byla zahrnuta do režijní spotřeby. Třetí část výzvy se vztahovala k dokladům na nákup pohonných hmot. Ve čtvrté části výzvy byla stanovena částka, za kterou by daňový subjekt měl prodat své výrobky. Tento výpočet vycházel z údajů žalobkyně o podílu nakoupeného materiálu na výsledné ceně výrobku.

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 ekonomickou činnost žalobkyně a k nákupu pohonných hmot a bylo vyjádřeno, jaký by měl být rozsah zdanitelných plnění. Výzva je odůvodněna právě tím, že jsou v jednotlivostech uvedených ve výzvě pochybnosti, protože údaj v daňových přiznáních o rozsahu zdanitelných plnění neodpovídá množství žalobkyní prodaných výrobků. 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. V každé části výzvy se uvádí, co má žalobkyně prokázat, například že věci pořízené podle dokladů vypočtených v první části výzvy použila k uskutečňování zdanitelných plnění 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 čtvrté části výzvy bylo žalobkyni uloženo prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů o uskutečněných zdanitelných plněních 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 zdanitelných plnění 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, tak jak žalobkyně učinila při jednání dne 12.9.2012 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 přílehlavý, 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 uvedených na účtu 502 vztahujícího se k režii. Pořízení některých věcí například ponožek pro získání vzoru či vzory materiálu, střihy byly pro účely nároku na daňový odpočet 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 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. V důsledku zachování nároku na odpočet daně u plnění evidovaných na účtu 502, režijní spotřeba a úprava daně v odvolacím řízení pro neprokázání tvrzení o nákupu a prodeji věcí nelze dovodit, že neúplná evidence majetku a závazků neměla vliv na stanovení daně a mohlo se tak stát dokazováním. 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 neznamená, 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. Poznává 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 zatajeným zdanitelným plněním a 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 vyvstaly správci daně pochybnosti, ty byly vyjádřeny ve výzvě a na žalobkyni bylo, aby tyto pochybnosti odstranila, přičemž právě bod 4 výzvy týkal se rozsahu zdanitelných plnění. Není tudíž povinností správce daně prokazovat, že žalobkyně zatajila některá zdanitelná plnění, ale naopak 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 argumentaci účelem evidence pro daň z přidané hodnoty je zapotřebí uvést, že tato evidence není průkazná. Žalobkyně sice 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, není na správci daně z údajů neprůkazné evidence stanovit rozsah zatajených zdanitelných plnění. Poznává se, že při stanovení základu daně a daně nebylo uvažováno s nákupy věcí, které nesloužily ekonomické činnosti žalobkyně. Například sportovní oblečení, dámská vycházková obuv, pneumatika na kolo.

Žalobní bod č. III. 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 průkazná daňová 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 poznává, že žalobkyně již z výzvy správce daně byla obeznámena se způsobem a výší výpočtu rozsahu zdanitelných plnění a nikterak proti takto vyjádřeným úvahám správce daně nebrojila.

V žalobním bodu č. IV se 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 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 rozsahu zdanitelných plnění 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 obrátu. Při vědomosti o hodnotě konečné výroby je předpoklad, že by se žalobkyně bránila, kdyby výpočty uvedené ve výzvě byly vzdáleny reality. Při zahájení daňové kontroly žalobkyně uvedla, že zabývá se výrobou a prodejem zboží, prodej nakoupeného zboží byl žalobkyní tvzen 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 přidané hodnoty 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.

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 22. ledna 2015

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

Za správnost vyhotovení:
Zdeňka Soukupová