



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **CZECH GAS s.r.o.**, se sídlem Bezprašná 128, Praha 10 – Dubeč, zast. ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 20.7.2010, č.j. 9156/10-1200-102608,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou doručenou Městskému soudu v Praze dne 20.9.2010 domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 20.7.2010, č.j. 9156/10-1200-102608, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob – dodatečnému výměru na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2006 do 31.12.2006, č.j. 306172/09/009514109217, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále jen orgán prvního stupně nebo správce daně) dne 11. 11. 2009, jímž byla zrušena poslední známá daňová ztráta ve výši 611.074,-Kč a vyměřena dodatečná daň z příjmů právnických osob ve výši 641.760,-Kč.

S účinností k 1. 1. 2013 přešla působnost Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu na Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně. Soud proto podle ust. § 69 s.ř.s. jako s žalovaným dále jednal s tímto orgánem Finanční správy České republiky.

Žalobce v podané žalobě předně namítal, že žalovaný nestanovil daň podle pomůcek z příjmů a výdajů srovnatelného subjektu nýbrž, že za správný uznal výpočet daně kombinací

skutečných výdajů žalobce a vypočtených příjmů. Takovýto postup má za nepřipustný. Doklady o výdajích totiž nelze považovat za pomůcky, neboť z důvodu neevidování zásob byly zpochybněny náklady na nákup potravin a nápojů pro restauraci. Jestliže daň není stanovena dokazováním, nelze doklady o příjmech považovat za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Pokud se za jedno zdaňovací období platí jedna daň z příjmů právnických osob, je třeba, aby tato daň byla zcela stanovena buď dokazováním nebo podle pomůcek, není ovšem možné část vypočíst dokazováním (z nákladní dopravy) a část za použití pomůcek (z restaurace). Orgán prvního stupně daň stanovil dokazováním, byť tento postup označil jako stanovení daně za použití pomůcek, čímž došlo k nezákonnému stanovení daně na základě paralelního použití dvou metod. Kombinace důkazů u nákladní dopravy a pomůcek u restaurace totiž vedle sebe v jednom daňovém období nemohou obstát.

Dále žalobce poukazuje na skutečnost, že mu před ukončením daňové kontroly nebylo umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, ani k návrhu na doplnění. Nemohl tak zjistit, zda bylo respektováno ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgány žalobci rovněž neumožnily ke dni ukončení daňové kontroly seznámit se s pomůckami, čímž omezily jeho možnost se kvalifikovaně odvolat a řízení zatížily podstatnou procesní vadou. Žalovaný má za to, že správce daně musí daňový subjekt seznámit s obsahem pomůcek, které použil ke stanovení daňové povinnosti, a to ke dni projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud tak neučiní, nebo pokud tak učiní až po vydání dodatečných platebních výměrů, je takovýto postup v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Žalobce správním orgánům rovněž vytýká, že při stanovení daně nebyl seznámen s výhodami ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, takže se před ukončením daňové kontroly nemohl vyjádřit k tomu, zda při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek uvedené ust. zákona bylo či nebylo respektováno (úřední záznam „Pomůcky k doměření“ ještě neexistoval). Daňová kontrola se ukončuje projednáním a podpisem zprávy o kontrole, v daném případě tedy dne 21.10.2009, takže do této doby měl orgán prvního stupně žalobce seznámit s úředním záznamem „Pomůcky k doměření“. Správce daně navíc v tomto záznamu vypočetl přirozený úbytek potravin ve výši 10.114,-Kč, o který snížil výsledek hospodaření a následně i základ daně za rok 2006. Z ničeho však nevyplývá, proč byl přirozený úbytek určen právě touto částkou, a jak k ní správce daně dospěl. Žalobce sám uvedl, že v daňovém přiznání vykázaná ztráta vznikla právě kladením důrazu na čerstvost surovin a kvalitu jídla, v jejímž důsledku byla část potravin zlikvidována, tudíž správně měly správní orgány určit přirozený úbytek potravin pomůckou zjištěním výše přirozených úbytků potravin u srovnatelných restaurací. Jedině tak by výhody dle § 46 odst. 3 tohoto zákona byly stanoveny v objektivní výši. Rovněž s faktem nutnosti odtočení dvou až tří piv před započnutím nové směny v restauraci správní orgány nepočítaly.

Žalobce má za to, že při zahájení kontroly mu orgán prvního stupně nesdělil důvody k jejímu provedení, tudíž takovéto zahájení nebylo úkonem, jenž by přerušil běh prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ze dne 2.12.2008 vyplývá, že pro běh lhůty pro vyměření či doměření daňové povinnosti je rozhodný konec zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Pro začátek běhu prekluzivní lhůty tedy není rozhodující konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, jak dosud chybně ve svých rozsudcích uváděl Nejvyšší správní soud. V daném případě prekluzivní lhůta končila 31.12.2009, tudíž daň měla být pravomocně vyměřena do konce roku 2009.

Závěrem žalobce uvádí, že některé z námitek v žalobě nebyly uplatněny v jeho odvolání do rozhodnutí orgánu prvního stupně, avšak možnost uplatnit je v žalobě jasně vyplývá z mnohé judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce navrhuje, aby soud zrušil rozhodnutí správních orgánů obou stupňů a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V písemném vyjádření k podané žalobě žalovaný uvedl, že mu není jasné, jaký vliv na stanovení daně podle pomůcek by měla skutečnost, že se jedná o zpochybněné či nezpochybněné náklady, neboť pro stanovení daně podle pomůcek byla v tomto případě podstatná skutečnost, že žalobce nevedl daňovou evidenci zásob a při daňové kontrole nemohl předložit ani jejich inventarizaci. Správce daně je v takovém případě povinen ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovit daň za pomoci pomůcek a při výpočtu daňové povinnosti postupovat podle ust. § 46 odst. 3 uvedeného zákona, tedy přihlídnout i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny. Správce daně tak učinil, když při výpočtu pomůcek vycházel z nákladových účtů obrátové předvahy předložené žalobcem, z nichž vyplývá plná akceptace výše nákladů účtů (č. 501510 – Pizzerie-potraviny a 501520 – Pizzerie-nápoje) správcem daně při ověřování výše výsledku hospodaření žalobce.

K nepřípustné kombinaci důkazu a pomůcek, namísto stanovení daně podle pomůcek podle srovnatelného subjektu, žalovaný uvádí, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a rovněž tak v souladu s judikaturou jak Nejvyššího správního, tak i Ústavního soudu.

K námitce žalobce, že měl být správcem daně seznámen s pomůckami, na základě kterých chtěl orgán prvního stupně stanovit daňovou povinnost, žalovaný podotýká, že z žádného ustanovení zákona o správě daní a poplatků nevyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt se způsobem stanovení pomůcek ve zprávě z daňové kontroly. Ust. § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků uvádí, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil. Nikoliv tedy ze zprávy, jak tvrdí žalobce. O skutečnosti stanovení daně podle pomůcek byl žalobce informován až dodatečným platebním výměrem, v němž je uvedeno, že dodatečná daň byla stanovena na základě ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, z čehož je zřejmé, že správce daně nemohl žalobce s předmětnými pomůckami seznámit v době ukončení daňové kontroly. Ve svém sdělení k žádosti žalobce ze dne 17.12.2009 uvedl, že způsob výpočtu základu daně a daně má daňový subjekt možnost zjistit nahlédnutím do spisu, což také žalobce dne 1.4.2010 učinil a správce daně mu poskytl kopii úředního záznamu „Pomůcky k doměření“. Žádná práva žalobce tak nebyla omezena.

Žalovaný je přesvědčen, že správce daně splnil obě podmínky pro použití pomůcek při stanovení daňové povinnosti (nesplnění některé z povinností při dokazování žalobcem uváděných skutečností a v důsledku toho nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním podle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). V této souvislosti je pak námitka chybně stanovení výše přirozeného úbytku v důsledku nutnosti odtočení 2 – 3 tří piv před zahájením směny irelevantní, neboť žalovaný se v napadeném rozhodnutí může dle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyjadřovat pouze k tomu, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek.

K nesdělení důvodů kontroly při jejím zahájení žalovaný uvádí, že termínem kontroly je označován postup orgánů veřejné moci zajišťující, eventuálně posuzující, plnění povinností adresáty veřejné správy. Podstatným znakem takovéto kontroly je pak mj. možnost jejího namátkového provádění, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje konkrétním podezřením, že kontrolovaný subjekt řádně neplní své povinnosti. V případě daňové kontroly pak jde o institut s mimořádně preventivním významem a právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která daňovou kontrolu odlišuje od vytýkácího řízení dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Oba instituty totiž slouží zcela odlišnému účelu. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností pak vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti. Může jít o nahodilé prověření, jestli byla daň stanovena správně. Zákonným předpokladem daňové kontroly tedy není existence pochybností o správnosti stanovení daně, tudíž po správci daně nelze ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl.

Žalovaný uzavírá, že správce daně u žalobce řádně zahájil dne 24.6.2009 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2006 do 31.12.2006 dle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, a že se jednalo o úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, tedy o úkon, který ve smyslu ust. § 47 tohoto zákona je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán, přičemž vycházel ze skutkového a právního vztahu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.r.s.). Po provedení řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V první žalobní námitce žalobce má za to, že žalovaný nestanovil daň podle pomůcek z příjmů a výdajů srovnatelného subjektu nýbrž, že za správný uznal výpočet daně kombinací skutečných výdajů žalobce a vypočtených příjmů. Takovýto postup má za nepřipustný. Doklady o výdajích totiž nelze považovat za pomůcky, neboť z důvodu neevidování zásob byly zpochybněny náklady na nákup potravin a nápojů pro restauraci.

Jestliže daň není stanovena dokazováním, nelze doklady o příjmech považovat za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že správce daně přistoupil k stanovení daně podle pomůcek až na základě zjištění, které žalobce nečiní sporným, že žalobce nevedl evidenci zásob, proto evidenci zásob ani inventarizaci majetku a závazků, které správce daně požadoval, nemohl předložit, jako důvod uvedl, že se jedná o rodinný podnik a že v daňovém přiznání vykázaná daňová ztráta vznikla kladením důrazu na čerstvost potravin. Soud se přiklání k závěru správních orgánů, že za této situace byly naplněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek uvedené v ust. § 31 odst. 5 ZSDP: „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.*“. Ze Zprávy o kontrole vyplývá, že správce daně při jednání, evidovaném pod č.j. 264770/09/009932108208 požadoval předložení kalkulace cen jednotlivých hotových jídel, jídelního lístku platného pro rok 2006, a uvedení průměrné výše marže u jídel a nápojů pro rok 2006, vysvětlení a zdůvodnění ztráty vykázané na provozovně Pizzerie, zdokladování a prokázání výše znehodnocených surovin, vnitřní

směrnici o výši normy přirozeného úbytku zásob, evidenci zásob vztahujících se k provozovně Pizzerie, a přiřazení jednotlivých nákladových účtů vztahujících se k provozovně Pizzerie. Žalobce se ke kalkulaci cen hotových jídel vyjádřil s tím, že kalkulaci cen nevedou, a to z důvodu proměnlivých a pohybujících se cen surovin, žalobce předložil jídelní a nápojový lístek a uvedl, že marže činí u alkoholických a nealko nápojů 100 %, u potravin 70 %. Správce daně porovnal výši jednotlivých denních tržeb v návaznosti na nákup potravin, nápojů a cigaret a zjistil, že vykázaná výše tržeb nedopovídá vykázané výši nákladů a uvedené marži. Na otázku správce daně ohledně zdůvodnění ztráty vykázané v provozovně Pizzerie, daňový subjekt sdělil, že vykázaná ztráta vznikla tím, že cit.: *"klade důraz na čerstvost surovin a kvalitu jídla, proto byla část surovin zlikvidována."* Na dotaz správce daně, aby zdokladoval a prokázal tuto výši zlikvidovaných surovin, daňový subjekt oznámil, cit.: *"Ne, nemůžeme."* Žalobce nedoložil hodnotu znehodnocených zásob ani jeho vnitřní směrnici, která by stanovovala výši normy přirozeného úbytku zásob. Na otázku, zda může předložit evidenci zásob žalobce uvedl: *"Evidenci zásob nevedeme, vzhledem k tomu, že se jedná o rodinný podnik"*. Daňový subjekt účtuje o zásobách způsobem B, tj. veškeré nákupy potravin a nápojů zahrnoval přímo do nákladů na účty 5. účtové třídy. Postupem žalobce došlo k porušení zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., § 29 odst. 1) až 3), neboť je povinností účetních jednotek inventarizací zjišťovat skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřovat, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku, přičemž každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován aspoň jednou za účetní období. Dle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 15 ZÁSoby bodu 4.3.1. písm. b) se při uzavírání účetních knih účtuje stav zásob podle skladové evidence. Vzhledem k tomu, že žalobce nevedl skladovou evidenci, nedoložil tímto průkaznost svého účetnictví. Žalobce neprokázal výši marže ze stavu konečných účtů 504 a 604 (dle účetnictví předloženého ke kontrole), dále neprokázal opodstatněnost výše tržeb uvedených v účetnictví, a tento rozpor nijak nedoložil ani nevysvětlil. Ze skutečností uvedených v Zprávě o kontrole má soud za prokázané, že žalobce tím, že tím, že nepředložil na výzvu evidenci zásob a z tohoto důvodu neprokázal, že uvedený hospodářský výsledek v daňovém přiznání je vykázan ve správné výši, nemohl správce daně stanovit základ daně a daň z příjmů právnických osob za rok 2006 dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP, a z tohoto důvodu byl správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, v souladu s § 31 odst. 5 a § 31 odst. 6 ZSDP. V případě stanovení za použití pomůcek je zřejmé, že se nejedná o přesné stanovení daňové povinnosti, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o její kvalifikovaný odhad. Výpočet průměrné marže není důkazem, ale pomůckou, která v předmětné věci vedla k určení daňové povinnosti. Nejde tedy například o podobnou skutkovou situaci jako např. při rozhodování Nejvyššího správního soudu ve věci rozsudku čj. 2 Afs 25/2003 – 87, ze dne 25. 5. 2004, (na www.nssoud.cz), ohledně nepřipustnosti kombinace pomůcek a dokazování. Tyto závěry se totiž odvíjely především od zjištění, že v uvedené věci bylo možné stanovit daň dokazováním, když daňový subjekt neprokázal oprávněnost pouze některých dílčích položek, které účtoval na straně výdajů či příjmů, šlo tedy o odlišnou situaci.

Z dokumentu „Pomůcky k doměření“ vyplývá, že kontrolou předložených dokladů a evidencí bylo zjištěno, že vykázaná výše tržeb je výrazně nižší, než jaká by měla být dle spotřebovaných zásob. Žalobcem nebyl tento rozpor vysvětlen ani doložen, žalobce do protokolu o ústním jednání č. j. 264770/09/009932108208 uvedl, že se marže pohybuje u alkoholických a nealkoholických nápojů okolo 100 % a u hotových jídel 70 %. Správce daně proto upravil vykázané výnosy dle průměrné marže u alkoholických a nealkoholických nápojů a potravin dle údajů uvedených daňovým subjektem. Z důvodu objektivnosti, správce daně postupoval při výpočtu stanovení daně na základě pomůcek tak, že ponechal vykázané náklady daňového subjektu v nezměněné výši a k těmto nákladům upravil výnosy uvedené na účtu 602510 - Tržby z prodeje služeb - pizzeria. Správce daně přihlížel také v souladu s § 46

odst. 3 ZSDP k okolnostem výhodným pro daňový subjekt. Vzhledem ke skutečnosti, že správce daně nemá žádné podklady pro stanovení normy výpočtem jako kalkulaci, skladovou evidenci apod., použil maximální doporučenou normu nezaviněného manka dle Vyhlášky Ministerstva vnitřního obchodu č. 189/1964 Sb., o normách nezaviněných manků v organizacích vnitřního obchodu, dle tohoto předpisu norma nezaviněných manků pro podniky a organizace veřejného stavování nesmí překročit v průměru 0,2% z dosaženého obrátu. Správce daně proto použil k výpočtu částky přirozeného úbytku tuto maximální procentuální výši.

Při ověřování zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je tedy třeba brát v úvahu i to, jaké pomůcky ke stanovení daně byly správcem daně skutečně použity. Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby mezi nesplněním povinností daňového subjektu a použitými pomůckami existovala určitá přímá souvislost, jinými slovy, aby správce daně prokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, které mají přímou návaznost na použité pomůcky. V projednávané věci se správce daně nedopustil žalobcem vytýkaného pochybení. Jak bylo již řečeno v případě provozovny – Pizzerie nešlo o kombinaci dokazování a stanovení daně za použití pomůcek, správce daně použil výši marže přesně v té výši, kterou mu sdělil žalobce, a při výpočtu stanovení daně na základě pomůcek postupoval tak, že ponechal vykázané náklady daňového subjektu v nezměněné výši a k těmto nákladům upravil výnosy uvedené na účtu 602510 - Tržby z prodeje služeb - Pizzeria.

Soud nesdílí mínění žalobce, že pokud se za jedno zdaňovací období platí jedna daň z příjmů právnických osob, je třeba, aby tato daň byla zcela stanovena buď dokazováním nebo podle pomůcek, není ovšem možné část vypočíst dokazováním (z nákladní dopravy) a část za použití pomůcek (z restaurace). Jestliže jde o účetně oddělitelné činnosti je samozřejmě možné stanovit základ daně „z restaurace“ za použití pomůcek a i za situace, že daň „z nákladní dopravy“ byla stanovena dokazováním, které je prioritním způsobem stanovení základu daně. Žalobce neuvádí, na základě čeho dovozuje, že „kombinace důkazů u nákladní dopravy a pomůcek u restaurace totiž vedle sebe v jednom daňovém období nemohou obstát.“

K výsledkům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole se žalobce mohl vyjádřit, jak vyplývá z protokolu o ústním projednání Zprávy ze dne 21.10.2009. Projednání Zprávy se účastnil kromě jednatele žalobce i Ing. J. N. – osoba pověřená vedením účetnictví.

K tvrzení žalobce že ke způsobu zjištění základu daně, ani k návrhu na doplnění, se nemohl vyjádřit a nemohl tak zjistit, zda bylo respektováno ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, soud musí vycházet ze znění tohoto ustanovení.

Ust. § 46 odst. 3 ZSDP zní: „Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.“ Okolnosti, ke kterým správce daně přihlédl, mají vyplývat z vyměřovacího spisu, není nikde v zákoně stanoveno, a v tomto se musí soud přiklonit k názoru žalovaného, že o tom, jaké pomůcky byly pro vyměření použité, musí být patrné ze zprávy o daňové kontrole.

Dále žalobce uvedl, že správní orgány žalobci neumožnily ke dni ukončení daňové kontroly seznámit se s pomůckami, čímž omezily jeho možnost se kvalifikovaně odvolat a řízení zatížily podstatnou procesní vadou. Žalobce má za to, že správce daně musí daňový

subjekt seznámit s obsahem pomůcek, které použil ke stanovení daňové povinnosti, a to ke dni projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud tak neučiní, nebo pokud tak učiní až po vydání dodatečných platebních výměrů, je takovýto postup v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků.

Skutečnost, že dle § 16 odst. 4 písm. f) má daňový subjekt v rámci projednání výsledků daňové kontroly právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, neznamená, že se to vztahuje i na způsob stanovení pomůcek. Tím, že v době projednání daňové kontroly (21.10.2009) nebyl vyhotoven dokument Pomůcky k doměření (ze dne 29.10.2010), a žalobci nebylo zabráněno v odvolání uplatnit rozhodné skutečnosti.

Při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek se postupuje dle ust. § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které uvádí, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil.

Správce daně v sdělení k žádosti žalobce ze dne 17.12.2009 uvedl, že způsob výpočtu základu daně a daně má daňový subjekt možnost zjistit nahlédnutím do spisu, což také žalobce dne 1.4.2010 učinil a správce daně mu poskytl kopii úředního záznamu „Pomůcky k doměření“. Soud se nedomnívá, že by žalobce byl tímto postupem správce daně zkrácen na svých právech. V době vydání 1. stupňového rozhodnutí, byl součástí spisu i dokument Pomůcky k doměření proto nedošlo k porušení ust. § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, takže při podávání odvolání měl daňový subjekt k dispozici všechny podklady včetně dokumentů Pomůcky k doměření, aby mohl vystavět kvalifikovaně svou obranu proti doměření daně.

S tvrzením žalobce, že z ničeho nevyplývá, z čeho správce daně vypočetl přirozený úbytek a proč je úbytek určen právě touto částkou, soud nemůže souhlasit, z výše konstatovaného obsahu dokumentu Pomůcky k doměření vyplývá, že správce daně podrobně popsal, proč použil k výpočtu částky přirozeného úbytku 0,2 % obratu. Učinil tak proto, že žalobce neměl žádné podklady pro stanovení normy výpočtem jako kalkulaci, skladovou evidenci apod., a proto použil maximální doporučenou normu nezaviněného manka dle Vyhlášky Ministerstva vnitřního obchodu č. 189/1964 Sb., o normách nezaviněných manků v organizacích vnitřního obchodu, a podle tohoto předpisu norma nezaviněných manků pro podniky a organizace veřejného stavování nesmí překročit v průměru 0,2% z dosaženého obratu. Pokud jde o žalobcem tvrzenou skutečnost, že správní orgány nepočítaly „s faktem nutnosti odtočení dvou až tří piv před započnutím nové směny v restauraci“ je zřejmé, že tyto ztráty jsou obsaženy v částce přirozeného úbytku 0,2 % obratu, neboť již z názvu vyplývá, že jde o normu nezaviněných ztrát, jestliže by si žalobce, nejen evidenci zásob, ale i evidenci ztrát, vedl přesně nemusel nést důsledky stanovení základu daně za použití pomůcek, který je vždy výsledkem do určité odůvodněné míry odhadem.

K tvrzení o prekluzi daňové povinnosti roku 2006, a tím i nezákonnému vyměření daně, soud musí poukázat na znění ust. § 47 odst. 1 ZSDP podle kterého „*Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost,*“

Lhůta pro vyměření daňové povinnosti roku 2006 by uplynula ke dni 31.12.2009, kdyby nastala další skutečnost ustanovením § 47 odst. 2 ZSDP předvídaná. Podle tohoto ustanovení „*Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo*

jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Jelikož z protokolu čj. 203888/09/009932108208, podepsaného 21.10.2009, vyplývá, že již v rámci tohoto jednání začal správce daně prověřovat konkrétní skutečnosti vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období, nebo-li nejpozději ke dni 21.10.2009 byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, a daňový subjekt byl o tomto úkonu k témuž dni zpraven, běží tříletá lhůta znovu, a to až do 31.12.2012. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v roce 2010 a v témže roce nabylo právní moci, vyměření daně nebylo nemohlo být prekludováno.

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

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, nemá proto na náhradu nákladů řízení právo. To by náleželo úspěšnému žalovanému, soud však z obsahu spisu nezjistil, že by mu náklady řízení nad rámec běžných výdajů vznikly, ostatně žalovaný žádné své náklady ani neuplatňoval.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

V Praze dne 6. listopadu 2014

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková