



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **I. V.**, zast. společností **ARIADNA, s.r.o.**, se sídlem Praha 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. září 2012, č.j. 4351/12-1300-301383, **t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové 12. září 2012, č.j. 4351/12-1300-301383, se z r u š u j e a věc se v r a c í Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.**
- II. Odvolací finanční ředitelství je povinno zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 7.800 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

V úvodu krajský soud k projednávané věci uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinném od 1.1.2013, byla zrušena finanční ředitelství (§ 19 odst. 1) a na jejich místo nastupuje jako odvolací orgán Odvolací finanční ředitelství se sídlem Brno, Masarykova 31, s nímž krajský soud jedná jako se žalovaným (§ 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění - dále jen „s.ř.s.“).

Rozhodnutím ze dne 12. září 2012, č. j. 4351/12-1300-601383, Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobkyně do rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 2. 2012, č.j. 29233/12/2689918602622, č.j. 29324/12/2689918602622, č.j. 29338/12/2689918602622 a č.j. 29349/12/2689918602622, kterými jí byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2008 a penále z takto vyměřených daní, a napadená rozhodnutí potvrdilo.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích žalobkyně podnikala jako člen sdružení bez právní subjektivity, provozující hostinskou a ubytovací činnost. Dne 2.11. 2011 u ní správce daně zahájil kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2008, a to na základě zjištěných skutečností, vyplynulých z kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008. Kontrolou předložených evidencí byly zjištěny nesrovnalosti mezi vykázanou výší uskutečněných zdanitelných plnění v návaznosti na zjištěnou výši obchodní přírážky při porovnání prodejních a nákupních cen z předložených prvotních dokladů o nákupu. Dále byly zjištěny nesrovnalosti mezi počtem vykázaných ubytovaných hostů uvedených v knize ubytovaných a množstvím vypraných lůžkovin.

Ze zprávy o daňové kontrole č.j. 124597/11/268930607149 dle žalovaného vyplývá, že žalobkyně předložila ke kontrole inventury (soupisy zboží z baru a potravin z kuchyně) k 31.12.2007 a k 31.12.2008, které obsahovaly názvy zboží, jeho množství a cenu celkem včetně DPH. Kontrolou předložených daňových dokladů za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2008 byly zjištěny nákupy zboží a potravin ve výši základu daně 729.694 Kč. Kromě toho správce daně zjistil další nákupy zboží a potravin, které žalobkyně v evidenci přijatých zdanitelných plnění neuvedla, a to v celkové výši základu daně 60.381 Kč.

Porovnáním prodejních cen z předloženého nápojového lístku s cenami pořizovacími, uvedenými v prvotních dokladech o pořízení zboží, zjistil správce daně nesrovnalosti v obchodních přírážkách u jednotlivých nápojů a ostatních komodit. Na základě výše uvedených skutečností stanovil správce daně průměrnou obchodní přírážku zhruba ve výši 145 %. Porovnáním žalobkyní vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění se základní sazbou daně (snížených o prodej židlí a pronájem pozemku) se zjištěnou spotřebou zboží na baru pak zjistil, že vykazala průměrnou obchodní přírážku podstatně nižší, a to zhruba ve výši 55 %. Dospěl proto k závěru, že žalobkyně za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2008 měla vykázat uskutečněná zdanitelná plnění podstatně vyšší než vykazala v podaných daňových přiznáních.

Žalobkyní předložené seznamy obsahující údaje o druhu zboží, o jeho prodeji, počátečním stavu, nákupu a konečném zůstatku nekorespondují se skutečnými nákupy zboží. Žalobkyně dne 11. května 2011 do protokolu uvedla, že nevede žádnou evidenci zásob. Nepředložila ani žádnou prvotní evidenci tržeb,

kteřou byla povinna vést dle ustanovení § 39 zákona č. 337/1992Sb., o správě daně a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní).

Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně předložila knihu ubytovaných za rok 2008 a na základě údajů v ní uvedených správce daně zjistil, že za zdaňovací období roku 2008 bylo ubytováno na Smíchovské boudě celkem 615 hostů, podle vydaných faktur a příjmových pokladních dokladů však žalobkyně vyúčtovala ubytování 567 hostů.

Na základě shora popsaných zjištění správce daně žalobkyni dne 10.12.2010 vyzval k předložení průkazných důkazních prostředků, a v souladu s ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní k prokázání, že veškerá přijatá zdanitelná plnění, ze kterých uplatnila nárok na odpočet daně, použila pouze pro svoji ekonomickou činnost, a že do evidence pro daňové účely za kontrolovaná zdaňovací období zahrnula veškerá uskutečněná zdanitelná plnění za ubytování a prodej v baru, a dále že v přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období uvedla daň na výstupu ze všech uskutečněných zdanitelných plnění.

Na výzvu reagovala žalobkyně opakovaně, až do ukončení daňové kontroly však nepředložila takové důkazní prostředky, jimiž by vysvětlila zjištěné nesrovnalosti a nedostatky. Přetrvávající pochybnosti byly se žalobkyní projednány při ústním jednání dne 7. června 2011, kdy byla upozorněna, že pokud nedoloží průkazné důkazní prostředky k bodům uvedeným ve výzvách, nebude správce daně moci stanovit daňovou povinnost dokazováním, ale bude oprávněn stanovit ji podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu.

Žalobkyně sice předložila inventurní soupisy, protože ale nevedla žádnou evidenci zásob zboží, nemohl správce daně provést porovnání skutečného stavu zásob zboží se stavem evidenčním. Pokud není vedena průkazná evidence zásob zboží, nelze bez jakýchkoli pochybností určit, které zboží bylo prodáno, kdy a za jakou cenu a jaká výše obchodní přírážky byla skutečně použita. Pokud je neprůkazná výši používané obchodní přírážky a zároveň není vedena průkazná evidence zásob, nelze přesně zjistit jaké konkrétní zboží a za jakou cenu bylo prodáno ve kterém konkrétním zdaňovacím období. Nelze tedy dle žalovaného bez jakýchkoli pochybností stanovit přesnou výši uskutečněných zdanitelných plnění za prodej nabízených nápojů a doplňkového sortimentu.

Dále žalovaný citoval ust. § 92 odst. 3 a 4 daňový řád a konstatoval, že žalobkyně požadované skutečnosti žádným důkazním prostředkem nedoložila, tedy neprokázala, že veškerá přijatá zdanitelná plnění použila pouze pro ekonomickou činnost v souladu s ustanovením § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“), ani že do evidence pro daňové účely za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí 2008 zahrnula veškerá uskutečněná zdanitelná plnění ve správné výši a ve správném zdaňovacím období.

V důsledku toho pak nebyl správce daně schopen stanovit její daňovou povinnost dokazováním. Stanovení daňové povinnosti podle pomůcek se žalobkyní projednal dne 7. 6. 2011. V úředním záznamu, se kterým byla seznámena dne 2.12.2011, si žalobkyně uplatnila veškeré výhody, na které měla zákonný nárok. Správce daně nezjistil žádné okolnosti, z nichž by pro ni při stanovení daňové povinnosti vyplývaly další či dříve neuplatněné výhody ve smyslu ust. § 98 odst. 2 daňového řádu.

Na základě výše uvedeného vydal správce daně dne 29.2.2012 čtyři níže uvedené dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty.

K odvolacím námitkám poukazujícím na nesprávné poučení žalobkyně o jejich procesních právech žalovaný uvedl, že v protokolu o zahájení daňové kontroly byla vyjádřena zásada mlčenlivosti, platící i pro daňový subjekt, kromě daňového řízení o jeho daňové povinnosti. Tato zásada v podstatě vyjadřuje povinnost mlčenlivosti pro daňový subjekt o tom, co se dozví během řízení o jeho daňové povinnosti a netýká se to konkrétně jeho řízení o jeho daňové povinnosti. Tato zásada je vyjádřena v § 2 odst. 5 zákona o správě daní. Správa daní se dle žalovaného primárně řídí zákonem o správě daní, který v § 99 vylučuje použití správního řádu.

Dále se žalovaný zabýval námitkami směřujícími proti závěrům správce daně ohledně výše daňové povinnosti. Poukázal na ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, které ukládá správci daně zvážit, jaké další důkazní prostředky je třeba použít, aby byl co nejlépe prokázán skutkový stav. Pro hodnocení důkazů v daňovém řízení z hlediska jejich pravdivosti zákon nepředepisuje formální postup a ani nevylučuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odíral. Hodnocení důkazů jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti dle žalovaného předpokládá, že pravdivostní hodnota určité zprávy je nejprve posuzována izolovaně (věrohodnost, kdo ji podává - svědek) a pak je srovnávána s jinými zprávami, které byly uznány také za věrohodné. V případě žalobkyně nastal rozpor v údajích uvedených v knize ubytovaných a ve vystavených fakturách a příjmových pokladních dokladech, střídání hostů dle knihy ubytovaných nesouhlasilo s vykázanými jízdami pásového vozidla Lavina, zjištěná výše obchodní příirážky používaná na baru nesouhlasila s vykázanou výší obchodní příirážky. Správce daně při posouzení jednotlivých zjištění a s přihlédnutím k množství zjištěných rozporů, nedostatků a jejich závažnosti, neshledal důvod pro výslech navržených svědků, kteří měli pouze povědomost o způsobu pohlášení lůžkovin v průběhu jejich pobytu. Čestná prohlášení i přes uvedené nesrovnalosti akceptoval a údaje uvedené v těchto listinách použil jako pomůcku při stanovení základu daně a výše daně, a to i přes skutečnost, že čestné prohlášení nelze uznat za plnohodnotný důkaz (viz rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 274/2001, 10 Ca 202/2001, 10 Ca 16/2002). I proto nepovažoval provedení výslechů svědků za nezbytné.

K další námitce poukazující na nedostatky v odůvodnění rozhodnutí správce daně žalovaný uvedl, že vyhodnocení jednotlivých důkazů prováděl správce daně průběžně v příslušných protokolech o ústních jednáních. Tyto protokoly obsahují výčet jednotlivých předložených důkazních prostředků a jejich hodnocení správcem daně. Ve zprávě z daňové kontroly jsou podrobně popsány jednotlivé rozpory, nesrovnalosti a důvody, v důsledku kterých správce daně nemohl dokončit kontrolu dokazování a musel přistoupit ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu.

Dále žalovaný podrobně popsal důvody, které vedly ke stanovení daně podle pomůcek. Vzpomenul skutečnost, že nebyla provedena inventarizace k začátku a konci zdaňovacího období, protože žalobkyně neporovnála skutečný stavu zásob zboží se stavem evidenčním a o případné rozdíly neupravila základ daně. Poukázala na rozpory v údajích o počtu ubytovaných osob v knize ubytovaných, které v některých případech nekorespondovaly s údaji na vystavených fakturách a příjmových pokladních dokladech. Dále správce daně zjistil nesrovnalosti mezi počtem ubytovaných hostů a množstvím vypraných lůžkovin v Náchodské prádelně. K pochybnostem správce daně přispěly dle žalovaného i rozpory mezi evidencí jízdy pásového vozidla Lavina a vykázanými ubytovanými hosty a zjištěné nákupy potravin ve společnosti Makro Cash & Carry v Hradci Králové jednoznačně určené pro podnikání, o kterých žalobkyně neevidovala.

Dále žalovaný popsal, co všechno může správci daně posloužit jako pomůcka a uzavřel, že jí může být jakýkoli poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit tímto náhradním způsobem kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti. Pomůcky musí správce daně jasně identifikovat, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit. V posuzovaném případě správce daně podrobně uvedl, které pomůcky měl k dispozici pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek. S těmi byla žalobkyně podrobně seznámena.

V závěru žalovaný citoval ust. § 100 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro správné stanovení daňové povinnosti. Z průběhu daňového řízení však vyplynulo, že tato evidence nemohla být zákonným důkazním prostředkem (ve smyslu § 92 až 93 daňového řádu), neboť byla neprůkazná, nesprávná a neúplná. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila průkazné evidence (tzn. skladovou evidenci, evidenci ubytovaných hostů, evidenci tržeb za prodej zboží a služeb), a nesplnila tak povinnost uloženou ustanovením § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Správce daně proto nemohl stanovit daňovou povinnost žalobkyně pomocí dokazování (ve smyslu podle § 92 daňového řádu) a byl jí oprávněn stanovit podle pomůcek v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu. Správce daně o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek dne 2.12.2011 vyhotovil úřední záznam, z něhož je zřejmé, že při stanovení daňové povinnosti zohlednil žalobkyní přijatá zdanitelná plnění a při kvalifikovaném odhadu výše dosažených tržeb vycházel z předložených dokladů. Žalovaný dospěl k názoru, že

správce daně postupoval v souladu s § 92 odst. 3 až 4 daňového řádu, když dodatečně stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek a v souladu s § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl ke všem zjištěným okolnostem, ze kterých pro žalobkyni vyplývají výhody.

Ve včas podané žalobě žalobkyně především namítala, že správce daně nesplnil svoji poučovací povinnost při zahájení daňové kontroly. Z protokolu o jejím zahájení, který je veřejnou listinou, vyplývá, že žalobkyně byla poučena o důsledcích bezdůvodného odepření podpisu a o možnosti činit návrhy nebo podávat námítky směřující proti jeho obsahu. Dále ale protokol obsahuje nesprávné a protizákonné poučení o povinnosti mlčenlivosti. Poukázal na body 1/ a 2/ poučení, které jsou dle žalobkyně zcela v rozporu s dikcí zákonných ustanovení. Ve smyslu ust. § 2 odst. 5 zákona o správě daní, podle kterého povinnost mlčenlivosti ohledně toho, co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvědí, se na daňové subjekty nevztahovalo. Povinná mlčenlivost upravená v § 24 odst. 1 se týkala jen pracovníků správce daně, nikoliv daňového subjektu. Žalobkyně měla být proto poučena o tom, že povinná mlčenlivost se vztahuje jen na správce daně. Poučení, kterého se jí ale dostalo bylo navíc doprovázeno výhrůžkou pokuty ve výši 500 000 Kč a tato hrozící sankce vedla žalobkyni k tomu, že nevyhledala odbornou právní pomoc už od okamžiku zahájení daňové kontroly. Její průběh tak byl ovlivněn a žalobkyně namítala, že svým nezákonným poučením správce daně porušil ust. § 2 odst. 5 a § 24 odst. 1 zákona o správě daní a zásadu zákonnosti, zakotvenou v § 2 odst. 1 tohoto zákona i čl. 7 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Protože jiné, než shora uvedené poučení protokol neobsahoval, správce daně jednal v rozporu s ust. § 177 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu v platném znění (dále jen „správní řád“) Dle žalobkyně se žalovaný s těmito námitkami dostatečně nevypořádal. Žalobkyně konstatovala obsah poučení pod bodem 1/ a 2/ s tím, že je zmatečné a správce daně směřuje daňové subjekty jakkoliv zúčastněné na daňovém řízení (tedy i daňové subjekty v postavení třetích osob) s daňovými subjekty v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti. Žalobkyně, která nemá právnické vzdělání, byla přesvědčena o tom, že je v procesním postavení třetí osoby a stíhá ji povinnost mlčenlivosti. Pokud jde o namítaný postup dle § 177 odst. 1 správního řádu žalobkyně vyslovila přesvědčení, že bez ohledu na žalovaným namítané ustanovení § 99 zákona o správě daní lze v případech, které citovaný zákon neupravuje, správní řád použít analogicky. Odkázala na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005, č.j. Afs 144/2004-110. Žalobkyně tvrdila, že již ve svém odvolání namítala, že měla být poučena i o právech, která pro ni vyplývala z ust. § 16 odst. 4 a 2 zákona o správě daní, žalovaný se však s touto námitkou vůbec nevypořádal.

Žalobkyně připustila, že i správní řád respektuje, že daňové řízení je zvláštním druhem správního řízení, pro uplatnění základních zásad činnosti správních orgánů však svědčí vedle důvodové zprávy i skutečnost, že ust. § 177 je ve správním řádu zařazeno do společných, přechodných a závěrečných ustanovení. Při výkladu jeho vztahu k § 2 ve spojení s ust. § 99 zákona o správě daní je oprávněná i argumentace

§ 180 odst. 1 správního řádu. Lze proto shrnout, že tam, kde právní úprava zákona neodpovídá zásadám stanoveným v § 2 až 8 správního řádu, je třeba postupovat dle těchto zásad i v daňovém řízení. Zásada poučovací je dle žalobkyně plně v souladu se zásadou součinnosti a vzájemné spolupráce a vyplývá z čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ze skutečnosti, že poučovací povinnost je obsažena v procesním předpisu vyplývá, že se vztahuje pouze na poučení o procesních, nikoliv hmotných právech účastníků. K tomu odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 1 As 51/2010. Dále poukázala ust. § 6 odst. 3 daňového řádu, platného od 1.1.2011 a tvrdila, že nezaznamenala, že by ji správce daně po tomto datu podal potřebná poučení.

Žalobkyně dále nesouhlasila ani se závěry, které správce daně vedly k doměření daně, a které dovodil ze zprávy o množství vypraného prádla podané společností Prádelny a čistírny a.s. Náchod. Poukázala na předložená čestná prohlášení a usoudila, že správce daně zcela odhlédl od § 92 daňového řádu a připomněla rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 55/2005-92. Předložením čestných prohlášení se do dispozice správce daně dostala informace o existenci osob, které by mohly přispět ke zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soud 1 Afs 45/2006-55 a 2Afs 31/2005-92). Namítala, že žalovaný nesprávně vykládá ust. § 92 odst. 2 daňového řádu. Připustila, že výslech svědků nenavrhovala, nicméně správce daně měl postupovat z moci úřední, jako v případě zajištění informace od společnosti Prádelny a čistírny a.s. Náchod. Zmíněná čestná prohlášení vysvětlovala, proč se počet obsazených lůžek neshodoval s počtem povlečení předaných k vyprání. Poukázala na to, že místní šetření žalovaný provedl v jiném zdaňovacím období a také v době, kdy nebyli ubytováni žádní hosté. Z důvodu probíhající rekonstrukce se lůžkoviny povlékají až před příjezdem hostů, aby se zabránilo znečištění.

Žalobkyně vyslovila názor, že pokud je ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu stanovena daň na základě výsledku daňové kontroly, za odůvodnění tohoto rozhodnutí je možno považovat zprávu o kontrole jen tehdy, pokud splňuje náležitosti dané v § 102 odst. 4 a § 88 odst. 1 daňového řádu. Tyto požadavky zpráva z kontroly nesplňuje. Odkaz na protokoly pořízené v průběhu daňového řízení je s těmito ustanoveními v rozporu (viz komentář k daňovému řádu). Ve zprávě o daňové kontrole správce daně jen shrnul řízení ze svého pohledu, které ust. § 88 odst. 1 daňového řádu neodpovídá.

Podle žalobkyně neměla být daň stanovena podle pomůcek. Pokud jde o uskutečněná zdanitelná plnění na dani z přidané hodnoty, správce daně vycházel ze všech zjištění, která mohla být použita jako důkazy a ty použil jako pomůcku. Proběhlo tedy dokazování. Uvedla, že správce daně stanovil daň dokazováním, mimo příjmy podle § 12 zákona o daních z příjmů. Porušil tak pravidla dokazování když stanovil daň na základě pouhých domněnek a zjištění o počtu vypraných lůžkovin. Zdůraznila, že stanovení daně dokazování je prioritní.

Žalovaný se ve svém vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s.). Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s.ř.s., když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

S ohledem na uplatněné žalobní námitky se krajský soud nejprve zabýval důvodností tvrzení žalobkyně, že jí v daňovém řízení nebylo poskytnuto řádné poučení.

Z obsahu protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 2.11.2010 lze zjistit, že pod tučným nadpisem „Poučení udělená před zahájením jednání“ je uvedeno: „Účastníci jednání (daňový subjekt je poučen bodem 1/ a 3/, třetí osoby jsou poučeny bodem 1/, 2/ a 3/, jiné osoby bodem 1/ a 2/. Vzhledem k tomu, že žalobkyně byla daňovým subjektem, týkalo se jí jednoznačně poučení pod bodem 1/ a 3/. V bodě 1/ poučení bylo uvedeno, že protokol je veřejnou listinou ve smyslu ust. § 134 zákona 99/1963 Sb., občanského soudního řádu. Bezdůvodné odepření podpisu protokolu nemá vliv na jeho důkazní moc (§ 12 odst. 4 zákona). Daňový subjekt jakkoliv zúčastněný na daňovém řízení je povinen zachovávat mlčenlivost o všem, co se v daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděl, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti (§ 2 odst. 5 zákona). Bod 3/ poučení pak uvádí, že každý účastník ústního jednání má právo činit návrhy nebo podávat námitky směřující proti obsahu protokolu. Jedna kopie tohoto protokolu byla žalobkyni předána.

Krajský soud je názoru, že poučení o povinnosti zachovat mlčenlivost je zcela jasné a týká se pouze případu, kdy se daňový subjekt dozví v průběhu daňového řízení něco o osobních nebo majetkových poměrech jiných daňových subjektů. Pokud žalobkyně poučení dané jí při jednání nepochopila, měla možnost si dodatečně jeho obsah přečíst a případně si ho nechat vysvětlit, neboť jeho vyhotovení při zahájení daňové kontroly obdržela. Krajský soud pokládá poučení, kterého se žalobkyni dostalo za natolik jasné, že její tvrzení o obavě obrátit se pro právní pomoc, nelze akceptovat jako důvodné. Krajský soud se také zcela ztotožnil se závěry žalovaného, který vyloučil pro řízení před daňovými orgány použití daňového řádu pro povinnost poučovací. Tento postup odpovídá ust. § 99 zákona o správě daní.

Žalobkyně v podané žalobě zastávala názor, že měla být poučena o svých právech v souladu s § 177 odst. 1 a § 4 odst. 2 správního řádu, podle něhož „správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejích právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.“ Podle krajského soud ani citované ustanovení nestanoví

konkrétní povinnosti správního orgánu ani jejich rozsah. Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí č.j. 1 As 51/2010-214, na které se žalobkyně odvolává, k poučovací povinnosti správních orgánů dle citovaného ustanovení uvádí, „že z povahy správního řádu jako procesního předpisu vyplývá, že správní orgán je povinen poučit účastníky o právech a povinnostech plynoucích z právních předpisů upravujících řízení před správními orgány. Poučovací povinnost se tedy nevztahuje na poučování o otázkách hmotného práva, tedy zda a jak mají účastníci řízení hájit v řízení svá práva a jaké důsledky pro ně plynou z toho, že tak neučiní. Přiměřenost poučení o hmotných právech znamená, že účastníkům řízení se musí dostat poučení zejména o těch procesních právech, která spadají pod právo na spravedlivý proces.“ Protokol o zahájení daňové kontroly podle krajského soudu obsahuje poučení, která odpovídají úkonu, který správce daně prováděl, tedy zahájení daňové kontroly. Při zahájení jednání dne 2.11.2010 byla žalobkyně seznámena s tím, že u ní zahajuje kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. a 4. čtvrtletí roku 2008 a žalobkyně sdělila jen základní údaje o způsobu podnikání a vedení účetnictví. Ve výzvě k předložení důkazních prostředků vydané správcem daně dne 2.12.2010 (která byla dalším úkonem správce daně vůči žalobkyni) byla poučena o povinnostech, které má v průběhu daňového řízení (§ 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 5 zákona o správě daní), o následcích v případě, že nesplní svoji důkazní povinnost danou ust. § 31 odst. 9 téhož zákona. Po nabytí účinnosti daňového řádu pak správce daně žalobkyni při dalších jednáních poučoval dostatečně obsáhle dle ust. § 6 odst. 2, § 9 odst. 1, § 60 odst. 3 písm. i), § 52 odst. 1, § 247 a 248 a § 261 odst. 1 daňového řádu. Poprvé se tohoto poučení dostalo žalobkyni při jednání dne 4.2.2011 a opakovaně vždy při ústním jednání před správcem daně. Není tedy pravdivé tvrzení žalobkyně, že po nabytí účinnosti daňového řádu správce daně svoji poučovací povinnost s tímto předpisem nedal do souladu. Z průběhu daňového řízení, jak o něm vypovídá obsah správního spisu, nelze usuzovat, že by žalobkyně byla na svých právech omezena tak, že by to mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Poté, co krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně poukazujícím na procesní pochybení správce daně, zaměřil se na posouzení důvodnosti její další námitky, v níž tvrdila, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně ukončil daňovou kontrolu a zprávu z ní projednal se žalobkyní dne 8.9.2011, tedy za účinnosti daňového řádu. Podle jeho ust. § 98 odst. 1 nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odst. 2 cit. ustanovení).

Podle § 98 odst. 3 jsou pomůckami zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání

srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně po seznámení s předloženými účetními podklady žalobkyni doručil výzvu vydanou dne 2.12.2010 dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní, v níž jí sdělil zjištěné nesrovnalosti v daňové evidenci. Žalobkyně předložila ke kontrole pouze inventuru zásob k 31.12.2007 a 31.12.2008 z baru a kuchyně. Při kontrole těchto seznamů zjistil správce daně nesrovnalosti, které ve výzvě popsal. Porovnal prodejní ceny zjištěné z předložených nápojových lístků s cenami pořizovacími a zjistil obchodní přírážky u jednotlivých nápojů a komodit nabízených v baru. Těmito cenami zatížil zboží spotřebované na baru a takto zjištěné příjmy byly vyšší než jaké žalobkyně vykazovala (bod 2a výzvy), dále v evidenci hostů v porovnání s nakoupenými potravinami a množstvím vypraného prádla společností Prádelny a čistírny a.s. Náchod (viz bod 2b výzvy). V bodě 1 výzvy popsal správce daně rozpory ve vykázaných jízdách vozidly zařazenými do podnikání. Požadoval vysvětlení a rozdělení na cesty služební a soukromé. V průběhu daňové kontroly žalobkyně předkládala svoje vysvětlení. Přesto, jak vyplývá z obsahu správního spisu a závěrů zprávy o daňové kontrole, nedoložila inventarizace k začátku a konci zdaňovacího období. Z předložených účetních dokladů správce daně zjistil počáteční a konečné stavy zásob (41.988 Kč a 80.312 Kč), které se neshodovaly se stavy vykázanými v přiznání k dani z příjmů za kontrolované zdaňovací období (24.573 Kč a 45.157 Kč). Žalobkyně pak do protokolu ze dne 11.5.2011 sama uvedla, že nevedla skladovou evidenci a inventarizaci neprováděla. Tyto zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že žalobkyně nevedla evidenci v souladu s ust. § 7b zákona o daních z příjmů a neprovedla porovnání skutečného stavu zásob zboží se stavem evidenčním. O případné rozdíly proto nemohla upravit základ daně dle § 7b odst. 4 citovaného zákona. To sice formu daňové evidence nepředepisuje, existují však nepochybně základní pravidla, která je nutno při jejím vedení dodržet. Daňová evidence je založena, obdobně jako jednoduché účetnictví, na sledování příjmů a výdajů, a to v členění potřebném pro zjištění základu daně a pro průkazné doložení stavů majetku a závazků. V citovaném § 7b se dále stanoví povinnost ověření skutečného stavu zásob, hmotného majetku a pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období a povinnost archivace dokladů po dobu stanovenou zákonem o daních z příjmů, resp. zákonem o archivaci. Z uvedeného je zřejmé, že daňová evidence je obdobou jednoduchého účetnictví s tím rozdílem, že zákon vymezuje pouze její obsah, nikoliv způsob jejího vedení. Avšak i jednodušší vedení daňové evidence ve srovnání s jednoduchým účetnictvím má své hranice. Je nutno si uvědomit, že důkazní břemeno je stále na straně žalobkyně jako daňového poplatníka, a že tudíž i daňová evidence (podobně jako jednoduché účetnictví) musí splňovat z hlediska členění údajů a průkaznosti zápisů požadavky daňových zákonů, případně jiných právních předpisů (např. zákonů o sociálním a zdravotním pojištění, zákona o archivaci, zákona o statistice apod.). Podle krajského soudu i při nejmenších požadavcích na rozsah jejího vedení z ní musí být seznatelné nejenom jaké výdaje ve sledovaném období žalobkyně vynaložila na dosažení, zajištění a

udržení příjmů (viz § 24 zákona o daních z příjmů) a jaké příjmy vykázala, ale také jestli tyto příjmy byly vykázány ve správné výši. Protože důkazní břemeno nesla žalobkyně ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a § 31 odst. 9 zákona o správě daní, bylo na ní, aby prokázala, že do daňového přiznání zahrnula veškeré své příjmy a uplatnila jen uznatelné daňové výdaje. To se jí však v průběhu daňového řízení nepovedlo. Bez průkazné evidence zásob a řádně provedené inventarizace nelze zjistit, jaké zboží a za jakou cenu bylo prodáno. Žalobkyně tak neprokázala všechny skutečnosti uváděné v daňovém přiznání ani ty, ke kterým ji správce daně dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a ve smyslu ust. § 86 odst. 3 daňového řádu vyzval.

Poté, co krajský soud dospěl k závěru, že při dokazování uváděných skutečností žalobkyně nesplnil svoje zákonné povinnosti, zabýval se i otázkou, zda byla naplněna druhá zákonná podmínka citovaného ustanovení, tedy zda prokázané nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo ten následek, že v dané věci nebylo možno stanovit daň dokazováním, tj. postupem podle § 92 odst. 1 až 4 daňového řádu. Z citovaného ustanovení zároveň vyplývá preference stanovení daně dokazováním, neboť dokazování jako způsob stanovení daně nese v sobě větší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Tedy i v případě nesplnění zákonné povinnosti žalobkyní má dokazování při stanovení daně své místo, to znamená, že je na správním orgánu, aby i v případě nesprávně vedeného účetnictví a nesplnění zákonné povinnosti daňovým subjektem zvažoval, zda jde o takový stav, který již neumožňuje stanovit daň dokazováním a aby úvahy v tomto směru náležitě promítl do svého rozhodnutí tak, aby otázka naplnění či nenaplnění této druhé zákonné podmínky byla přezkoumatelná. Krajský soud s ohledem na shora uvedené dospěl k závěru, že vady, které správce daně v daňové evidenci žalobkyně zjistil a shora podrobně popsal, neumožňují stanovit daň dokazováním.

V další žalobní námitce žalobkyně poukazovala na nepřiměřenost použitých pomůcek. Tvrdila, že správce daně nesprávně stanovil daň na základě pouhých domněnek a zjištění o počtu vypraných lůžkovin, které získal od společnosti Prádelny a čistírny a.s. Náchod, a které nesprávně hodnotil. Poukázala na předložená čestná prohlášení a usoudila, že správce daně zcela odhlédl od § 92 daňového řádu. V této souvislosti citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu 1 Afs 55/2005-92.

Krajský soud shledal tuto námitku částečně důvodnou. Z úředního záznamu č.j. 135679/11/268930607627, který je podkladem pro stanovení daně podle pomůcek, vyplývá, že při stanovení příjmů za ubytování, vycházel správce daně právě z údajů společnosti Prádelny a čistírny a.s. Náchod, která potvrdila, že v kontrolovaném zdaňovacím období vyprala pro žalobkyni celkem 1200 ložních souprav. Správce daně k tomuto zjištění popsal i nesrovnalosti v jízdách, které žalobkyně vykazovala jako jízdy pro rekreanty a uzavřel, že v převážné většině nesouhlasí se dny nástupu hostů vykázaných v účetnictví. Příjmy za ubytování potom zvýšil na základě zjištění o počtu vypraných lůžkovin a ubytovaných hostů. Na

vykázaný počet 615 hostů uznal náklady na vyprání 702 ložních souprav, aniž je z úředního záznamu možné ověřit, jaké úvahy ho k uznání právě tohoto počtu lůžkovin vedly. S ohledem na námitky, které žalobkyně v průběhu daňového řízení směřovala převážně na otázku oprávněnosti výše nákladu na praní ložních souprav, je tento postup bez jeho náležitého zdůvodnění nedostatečný, zejména když se pro tento odhad nabízela možnost porovnání s jinými daňovými subjekty podnikajícími za stejných nebo obdobných podmínek. Protože pak správce daně vycházel z předpokladu, že zbývající lůžkoviny v počtu 498 ks (tj. 1.200-702) byly použity při ubytování stejného počtu hostů a z toho důvodu zvýšil příjmy žalobkyně za jejich ubytování a stravování, je správný odhad počtu použitých a vypraných lůžkovin na počet vykázaných hostů zásadní. Krajský soud je názoru, že v tomto rozsahu správce daně zůstal dlužen zásadě, že i daň stanovená podle pomůcek se má co nejvíce blížit skutečnosti. Proto napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

V závěru krajský soud ještě dodává, že neshledal důvodnou námitku žalobkyně, že při stanovení základu daně a daně na základě výsledku daňové kontroly ve smyslu ust. § 147 odst. 4 daňového řádu je možno považovat za odůvodnění rozhodnutí zprávu o kontrole jen tehdy, pokud splňuje náležitosti dané v § 102 odst. 4 a § 88 odst. 1 daňového řádu. Tvrdila, že tyto požadavky zpráva z kontroly nesplňuje, neboť odkazuje na protokoly pořízené v průběhu daňového řízení. I když ve zprávě o kontrole správce daně citoval protokoly a další listiny, které se týkaly učiněných zjištění, ve zprávě z kontroly byly závěry a důvody, které k nim vedly, dostatečně přehledně uvedeny a zdůvodněny. Nelze tedy tento postup správce daně kvalifikovat jako porušení ust. § 147 odst. 4 daňového řádu a správce daně nepochybil, pokud se ve svém rozhodnutí na obsah zprávy odvolal.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, krajský soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v náhradě zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a náhradě nákladů právní služby poskytnuté daňovým poradcem za 2 úkony po 2.100 Kč včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč (§ 9 odst. 3 písm. f/ a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění platném do 31.12.2012) a to ve lhůtě uvedené ve výroku II. rozsudku.

Poučení:

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 Hradci Králové dne 31. ledna 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu