



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, 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 žalovaného ze dne 13. září 2012, č. j. 5681/12-1100-602925, **t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové 13. září 2012, č.j. 5681/12-1100-602925, 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.**

Odůvodnění:

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 13. září 2012, č. j. 5681/12-1100-602925, 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. 29370/12/268918602622, kterým jí byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a penále z takto vyměřené daně, a napadené rozhodnutí potvrdilo.

V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že v kontrolovaném zdaňovacím období se žalobkyně zabývala hostinskou a ubytovací činností ve sdružení podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku v platném znění (dále jen „občanský zákoník“) v objektu Smíchovské boudy se svým manželem, panem Ing. Z. V., který byl pověřen vedením daňové evidence podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V souladu s ustanovením § 12 citovaného zákona si příjmy a související výdaje rozdělovali rovným dílem. Žalovaný připomněl, že od 1.1.2011 byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní) nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění (dále jen „daňový řád“), podle jehož § 264 odst. 1 řízení, které bylo zahájeno podle zákona o správě daní, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011, dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona. Rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti daňového řádu, zůstávají zachovány. Při prověřování daňového základu vykázaného v daňovém přiznání na základě předložených evidencí a dokladů vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda žalobkyně příjmy z podnikatelské činnosti vykazala v úplné a správné výši a zda uplatněné a zaevidované výdaje byly v plné výši vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto byla vyzvána k prokázání takových skutečností, které by tyto pochybnosti odstranily a poučena o tom, že pokud nedoloží takové důkazní prostředky, které by vedly k odstranění pochybností, bude správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň za použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle správce daně žalobkyně neodstranila pochybnosti týkající se průměrné obchodní příirážky, nepředložila evidenci příjmů v hotovosti, ani jinou evidenci těchto plateb, v daňové evidenci nevykazala nákupy zboží a materiálu ve společnosti MAKRO Hradec Králové v celkové výši 62.680 Kč bez DPH, předložené inventurní soupisy zboží nekorespondovaly s nákupy zboží co se týče množství i sortimentu, nevedla skladovou evidenci, ani neprováděla inventarizaci, vykazovala rozdíly v počtu ubytovaných osob vedených v ubytovací knize (615 hostů) a zjištěných dle vystavených faktur a příjmových pokladních dokladů (567 hostů). Dále dle žalovaného správce daně zjistil, že v kontrolovaném období bylo v náchodské prádelně vypráno 1.200 prostěradel a povlečení, což neodpovídá výše uvedeným počtům ubytovaných hostů. Konečně v evidenci jízd pásového vozidla Lavina byly vykázaný jízdy pro rekreaty ve dnech, v nichž podle knihy ubytovaných hostů nemělo ke střídání rekreatů vůbec dojít.

Dle žalovaného tak správce daně tak nemohl stanovit základ daně a daň dokazováním podle §§ 92 a 93 odst. 1 a 2 daňového řádu. Byl proto oprávněn stanovit daňovou povinnost náhradním způsobem podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 98 odst. 1 téhož zákona. Poté byla žalobkyně seznámena se zprávou o výsledku daňové kontroly a nově jí stanoven základ daně ve výši 513.170 Kč, doměřena daň v částce 50.325 Kč a současně sděleno penále z doměřené daně ve výši 10.065 Kč.

Žalovaný dále zaujal názor k jednotlivým uplatněným odvolacím námitkám. Především konstatoval, že žalobkyně byla při zahájení daňové kontroly protokolem o ústním jednání poučena dle bodu 1/ o tom, že je povinna zachovávat mlčenlivost o všem, co se v řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděla, s výjimkou daňových subjektů v daňovém řízení o jejich daňové povinnosti, jak to stanoví § 2 odst. 5 citovaného zákona. Povinnost mlčenlivosti se tedy dle žalovaného vztahuje pouze na to, co se dozví v řízení o daňových či majetkových poměrech jiných subjektů nebo osob. Podle bodu 3/ má každý účastník právo činit návrhy nebo podávat námitky směřující proti obsahu protokolu. Dále je zde uvedeno, že daňový subjekt je poučen body 1/ a 3/, kdežto bod 2/ se týká třetích a jiných osob. To znamená, že daňového subjektu, tedy žalobkyně se přímo týkají body 1/ a 3/ protokolu o ústním jednání. Ustanovení § 24 odst. 1) zákona o správě daní ukládá povinnost mlčenlivosti správci daně a třetím osobám. Správce daně však nebyl povinen o mlčenlivosti dané tímto ustanovením žalobkyni seznámit, neboť mu to znění zákona o správě daní neukládá. Poučení daňového subjektu o jeho povinnosti zachovávat mlčenlivost je standardně používáno v protokolech o ústním jednání po dobu trvání platnosti zákona o správě daní. Nelze proto přisvědčit tvrzení žalobkyně o nezákonnosti poučení a o tom, že správce daně porušil veškerá výše uvedená ustanovení zákona o správě daní a § 2 odst. 1 tohoto zákona. Žalovaný vyloučil, s odkazem na ust. § 99 zákona o správě daní použití zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu v platném znění (dále jen „správní řád“) při správě daní. Uzavřel, že žalobkyně byla protokolem o ústním jednání řádně poučena o svých právech a povinnostech a vyloučil aplikaci ust. § 177 odst. 1) správního řádu. Správce daně proto neporušil zásadu zákonnosti ani zásadu rovnosti daňových subjektů danou ustanovením § 2 odst. 7 zákona o správě daní.

K námitkám směřujícím proti postupu správce daně v průběhu důkazního řízení žalovaný odkázal na ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu a uvedl, že pro hodnocení důkazů v daňovém řízení není předepsán formální postup, nelze důkazními prostředky přiznávat vyšší nebo naopak nižší důkazní sílu. Pokud správce daně předložený důkazní prostředek neosvědčí jako důkaz v daňovém řízení, musí svoje rozhodnutí náležitě odůvodnit. Důkazy jsou hodnoceny nejprve jednotlivě, tj. je posuzována izolovaně jejich věrohodnost a teprve poté jsou porovnávány s dalšími věrohodnými důkazními prostředky, tj. v jejich vzájemné souvislosti. Správce daně hodnotil důkazní prostředky v příslušných protokolech o ústních jednáních tak, jak je žalobkyně postupně předkládala. V jednotlivých protokolech jsou popsány úvahy správce daně, kterými se při hodnocení důkazních prostředků řídil. Ve zprávě z daňové kontroly vyhotovené v souladu s ustanovením

§ 88 odst. 1 daňového řádu provedl správce daně výčet zjištěných rozporů a především uvedl důvody, jež vedly k tomu, že nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tuto zprávu lze považovat za odůvodnění podle § 147 odst. 4 daňového řádu a s jejím obsahem byla žalobkyně seznámena protokolem o ústním jednání dne 8. 9. 2011. Žalovaný tak nepřisvědčil žalobkyni, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neprovedl volné hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Všechny okolnosti nasvědčují tomu, že byl správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení základu daně a daně podle pomůcek v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu. Rozsudky Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 55/2005-92, 1 Afs 45/2006-55, 2 Afs 31/2005-57 a 7 Afs 53/2010-55 řeší správu daní v době platnosti zákona o správě daní a proto žalovaný odkazy na ně označil za neopodstatněné.

Dále se žalovaný zabýval důvodností použitých pomůcek s ohledem na ust. § 98 odst. 3 daňového řádu s tím, že tam uvedený výčet není taxativní. Jako pomůcky, kromě v citovaném ustanovení vyjmenovaných, lze použít i údaje získané od jiných správců daně, poznatky získané při vyhledávací činnosti a z místních šetření. Za pomůcku lze tedy považovat všechny poznatky, které byly získány v souladu se zákonem a jež umožní správci daně kvalifikovaný odhad reálné výše příjmů a souvisejících výdajů potřebných pro správné stanovení daňové povinnosti. Žalovaný konstatoval, že správce daně v úředním záznamu, který je podkladem pro stanovení daně pomůckou, zřetelně identifikoval použité pomůcky. Jednalo o daňovou evidenci, účetní doklady, protokoly o ústním jednání, podání žalobkyně a stanoviska správce daně k předloženým důkazním prostředkům. Se zněním tohoto úředního záznamu byla žalobkyně seznámena.

Žalovaný se dále zabýval zjištěnými rozpory týkajícími se počtu ubytovaných hostů, které žalobkyně dostatečně nevysvětlila. Konstatoval, že správce daně neměl důvod přistoupit k výsledkům svědků, kteří podepsali čestná prohlášení týkající se převlékání lůžkovin co do počtu, protože by tyto výsledky nepřinesly žádné nové skutečnosti k odstranění pochybností ohledně počtu ubytovaných hostů. Tato čestná prohlášení obsahovala pouze informaci o tom, že při příjezdu svědků byly všechny postele povlečené, před odjezdem hosté staré povlečení svlékli a zaměstnanci žalobkyně všechna lůžka znovu povlékali. Poukázal v této souvislosti na místní šetření, při kterém bylo zjištěno, že žádné postele nebyly povlečeny. Konstatoval, že správce daně použil čestná prohlášení svědků při stanovení základu daně a daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 98 odst. 3) písm. a) daňového řádu. Připomenul, že žalobkyně výslech případných svědků v průběhu daňové kontroly nenavrhla. Žalovaný zaujal názor, že správce daně postupoval správně, když neprovedl výsledky osob podepsaných pod čestnými prohlášeními, protože ty mají povědomost pouze o povlékání lůžek pro hosty. K rozporu mezi počty ubytovaných hostů a vypraných lůžkovin podala žalobkyně vysvětlení, ale ani na výzvy správce daně k těmto vysvětlením nepředložila hodnověrné důkazní prostředky.

Žalovaný dále poukázal na to, že v podáních žalobkyně byly shledány nesrovnalosti. V podání vedeném pod č.j. 22133/12 uvedla, že zaměstnanci

spotřebovali 38 kusů ložního prádla a v podání č.j. 1882/12 uvedla, že personál spotřeboval v roce 2008 celkem 134 ložních souprav. Správce daně měl k dispozici knihu ubytovaných hostů a vydané faktury za ubytování. K ověření skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně si dále opatřil v souladu s ustanovením § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu doklad od společnosti Prádelny a čistírny a.s. Náchod, v němž potvrdila, že pro žalobkyni vyprala 1.200 ložních souprav. Protože žalobkyně nevyvrátila pochybnosti správce daně o počtu ubytovaných hostů, byl správce daně oprávněn stanovit příjmy za ubytování podle pomůcek. Přitom údaj o počtu vypraných ložních souprav nelze považovat za domněnku, kterou správce daně použil jako pomůcku. Z úředního záznamu, který se stal podkladem pro stanovení daně pomůckou podle § 98 daňového řádu je zřejmé, že správce daně provedl dopočet příjmů za ubytování včetně polopenzí, k nimž stanovil přiměřené výdaje (snídaně 23 Kč, večeře 46 Kč). Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobkyně, že počet ubytovaných hostů nekoresponduje s výdaji na jejich stravování.

Žalobkyně dle žalovaného nevedla skladovou evidenci zásob v souladu s ustanovením § 7b zákona o daních příjmů. Neprovedla porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním a o případné rozdíly neupravila základ daně podle § 7b odst. 4) zákona o daních z příjmů. Konstatoval, že není-li vedena evidence zásob, nelze spolehlivě zjistit, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a za jakou cenu. Správce daně zatížil vypočtenou obchodní přírážkou nákupy zboží a zjistil, že takto stanovené příjmy jsou vyšší než žalobkyní vykázané, ta proto neprokázala výši použité marže. Porovnáním inventurních soupisů zboží s nakoupeným zbožím byly zjištěny rozdíly v množství i sortimentu. Žalobkyně nepředložila ani prvotní evidenci tržeb v hotovosti, jak jí ukládá ustanovení § 39 odst. 3 zákona o správě daní. Z uvedeného vyplývají pochybnosti správce daně o výši vykázaných příjmů z prodeje nápojů a doplňkového sortimentu. K tomu žalovaný uvedl, že postup při vedení skladové evidence, provádění inventur a inventarizací upravují ustanovení §§ 29 a 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Žalovaný uzavřel, že správce daně byl oprávněn stanovit základ daně a daň za použití pomůcek v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu. Přitom byly současně splněny obě podmínky pro použití tohoto náhradního způsobu stanovení daně, tj. při dokazování žalobkyně nesplnila zákonem uložené povinnosti a jejich nesplnění mělo za následek, že v posuzovaném případě nebylo možné stanovit její daňovou povinnost dokazováním. Ze zprávy o daňové kontrole a protokolů o ústním jednání je zřejmé, že správce daně splnění obou podmínek řádně zdůvodnil a doložil. Z úředního záznamu, který se stal podkladem pro stanovení daně pomůckou je zřejmé, že správce daně stanovil daňovou povinnost dostatečně spolehlivě. V závěru pak žalovaný konstatoval, že podle ustanovení § 2 odst. 5) daňového řádu penále sleduje osud daně.

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, zásadu 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 stihá 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 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 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 na ust. § 6 odst. 3 daňového řádu, platného od 1.1.2011, žalobkyně ale 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 dále uvedla, 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, který ust. § 88 odst. 1 daňového řádu neodpovídá.

Podle žalobkyně neměla být daň stanovena podle pomůcek a použité pomůcky označila za nepřiměřené. Zopakovala odvolací námitky a 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.

K žalobě se vyjádřilo dne 25.2.2013 Odvolací finanční ředitelství a ve svém písemném podání v úvodu stručně shrnulo stanovisko žalovaného k uplatněným odvolacím námitkám. Co se týče poučovací zásady obsažené ve správním řádu odkázalo na ust. § 99 zákona o správě daní a uzavřelo, že se ust. § 4 odst. 2 správního řádu na daňové řízení nevztahuje. Správce daně jednal v souladu se základními zásadami daňového řízení obsaženými v § 2 zákona o správě daní.

Dále Odvolací finanční ředitelství odkázalo na obsah zprávy o kontrole, která byla vyhotovena v souladu s ust. § 88 odst. 1 daňového řádu, správce daně v ní provedl výčet zjištěných rozporů a uvedl důvody, které ho vedly k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním. S jejím obsahem byla žalobkyně seznámena dne 8.9.2011 a správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Dále pak s odkazem na ust. § 98 odst. 3 konstatovalo, co lze pokládat za pomůcku a

poukázalo na to, že správce daně v úředním záznamu zřetelně použité pomůcky identifikoval. Jednalo se o daňovou evidenci, účetní doklady, protokoly o jednání, podání žalobkyně a stanovisko správce daně k předloženým důkazům. Ve svém vyjádření k žalobě odmítlo tvrzení o chybějícím odůvodnění rozhodnutí a za zcela správný označilo postup správce daně, který v dodatečném platebním výměru odkázal na znění úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek a zmínil zprávu o ukončení daňové kontroly.

Odvolací finanční ředitelství ve shodě se žalovaným vyjmenovalo pochybnosti popsané ve zprávě z daňové kontroly a uvedlo, jakých pochybení se žalobkyně při vedení evidence dopustila a konstatovalo, že pokud chybí evidence zásob, nelze spolehlivě zjistit, jaké konkrétní zboží bylo prodáno a za jakou cenu. Žalobkyně nepředložila ani prvotní evidenci tržeb v hotovosti, jak jí ukládá ust. § 39 odst. 3 zákona o správě daní. Pro tyto nedostatky byl správce daně oprávněn stanovit daň za použití pomůcek a ty, které použil, umožnily stanovit daňovou povinnost dostatečně spolehlivě.

V závěru Odvolací finanční ředitelství navrhlo zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "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 18.8.2010 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. Při dalším jednání, které proběhlo dne 10.12.2010 již žalobkyni zastupoval na základě plné moci její manžel Ing. Z. V.

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 18.8.2010 byla žalobkyně seznámena s tím, že u ní zahajuje kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 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 poukazující 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, přihlédně 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, konkrétně v evidenci nakoupených potravin (viz bod 1), dále v evidenci hostů v porovnání s nakoupenými potravinami a množstvím vypraného prádla společností Prádelny a čistírny a.s. Náchod (viz bod 2 výzvy). 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 4 výzvy). V bodě 5 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. Předložením čestných prohlášení se dle žalobkyně 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, neboť i když žalobkyně výslech svědků nenavrhovala, 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. Nesouhlasila s důvody, kterými žalovaný odůvodnil neprovedení výslechu svědků a poukázala na to, že místní šetření žalovaný provedl v jiném zdaňovacím období a také v době, kdy nebyli ubytováni žádní hosté a z důvodu probíhající rekonstrukce se lůžkoviny povlékaly až před příjezdem hostů, aby se zabránilo znečištění.

Krajský soud shledal tuto částečně námitku 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.

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 Hradci Králové dne 31. ledna 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu