



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 **obchodní společnosti Darren, s.r.o.**, se sídlem U elektrárny 306, Opatovice nad Labem, proti **Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem v Brně**, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. září 2011, čj. 4569/11-1200-601251, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Žalobkyně se domáhala přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) změnilo její daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 stanovenou Finančním úřadem v Pardubicích (dále jen „správcem daně“) tak, že ji snížilo o 3 807 830 Kč.

Namítala, že matematické pomůcky použité správcem daně při stanovení její daňové povinnosti nevedly k tomu, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a objektivně, neboť je nepovažovala za přiměřené. Dle jejího názoru zvolil správce daně za srovnávací subjekt společnost Evona, a.s., a proto nechápala, jak mohl být stanoven základ daně na základě pomůcek za shora uváděné zdaňovací období právě ve výši 29 291 000 Kč, když tato obchodní společnost Evona, a.s., měla v roce 2005 ztrátu ve výši 2 058 000 Kč. Uvedla, že správce daně tak izolovaně vytrhl z kontextu pouze některé údaje, z nichž dopočítával materiálovou náročnost. Ta ale souvisí s celou řadou dalších parametrů, kterými se však správce daně nezabýval. Přitom rozdíl mezi oběma srovnávanými společnostmi činí 1 500 %.

Ke spotřebě materiálu žalobkyně dále uvedla, že u porovnávaných subjektů dosahovala 40-61 %, tedy v průměru 50%. Dle žalobkyně tedy není důvod, proč u ní nevycházet z 61 % a nikoliv z částky 27 891 000 Kč.

Žalobkyně dále vyslovila nesouhlas s tím, že při stanovení daňové povinnosti se nemá přihlížet k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti. Ty totiž dle jejího názoru představují výhodu pro daňový subjekt a zohlednit by se měly i v případě, že by je daňový subjekt neuplatňoval.

Správce daně dle žalobkyně kombinoval při vyměření daně dokazování a pomůcky a to tak, jak se u toho kterého údaje zrovna rozhodl. Daň přitom měla být stanovena dle pomůcek tak, aby byla zjištěna spolehlivě, tedy co nejpřesněji, což se v daném případě nestalo. Vyslovila rovněž přesvědčení, že neplatné výnosy není možné považovat za platné, navíc když v tomto směru rozhodl i soud.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně za kontrolované zdaňovací období ani na výzvu nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob z důvodu zadržení části účetnictví v areálu úpadce VITKA Brněnec, a.s., bez kterého podle jejího sdělení nebylo možné stanovit daňovou povinnost, která v žádném případě nebyla ve výši 0. Ke stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005 navrhla žalobkyně důkazní prostředky – doklady z účetnictví úpadce VITKA Brněnec, a.s., které však neměla k dispozici a které se týkaly období, kdy provozovala ve VITCE Brněnec, a.s., výrobní činnost na základě smlouvy o prodeji podniku. K zajištění těchto důkazních prostředků od úpadce VITKA Brněnec, a.s., zaslal správce daně dne 3. 4. 2009 dožádání místně příslušnému správci daně. Z odpovědi na dožádání vyplynulo, že podklady k účtování v listinné podobě a účetnictví v elektronické podobě úpadce VITKA Brněnec, a.s., byly předány dne 5. 11. 2008 zmocněnci správce konkurzní podstaty úpadce VITKA Brněnec, a.s.

Na základě těchto skutečností, jak žalovaný dále uvedl, zaslal správce daně k zajištění důkazních prostředků dožádání na Finanční úřad v Hradci Králové. Dle sdělení tohoto správce daně nemohly být předmětné doklady zajištěny, neboť správce konkurzní podstaty úpadce VITKA Brněnec, a.s., neměl k dispozici

položkovou hlavní knihu ani účetní deník této společnosti za požadované účetní období roku 2005. Dožádanému správci daně byly v rámci místního šetření předloženy hlavní knihy s celkovými měsíčními obraty analytických účtů za jednotlivé měsíce roku 2005. Obraty se shodovaly s obraty uvedenými správcem daně v dožádání. Dále správce daně zjistil, že v účetnictví úpadce je za období červen až prosinec 2005 zachycen pouze jeden dobropis vystavený úpadcem VITKA Brněnec, a.s., a to daňový doklad č. 223/1 ze dne 30. 12. 2005, který se vztahoval k daňovému dokladu č. 223 ze dne 21. 7. 2005 a týkal se prodeje podniku. Správce daně nezjistil žádné dobropisy vystavené úpadcem VITKA Brněnec, a.s., k fakturám vydaným odvolatelem za období červen až prosinec 2005. V předloženém seznamu vydaných daňových dokladů úpadce VITKA Brněnec, a.s., s datem uskutečnění zdanitelného plnění od 1. 9. 2005 do 8. 10. 2005 byl pouze jeden daňový doklad vystavený na žalobkyni (č. 200500003) na částku celkem včetně DPH 86 101 Kč, který se týkal přefakturace mzdové práce včetně příloh dodacího listu č. 1/2005 ze dne 13. 9. 2005 a výdejky číslo 1 ze dne 12. 9. 2005. Na výdejce byla původně jako odebírající útvar uvedena společnost „RANDA Bystré“, která byla škrtnuta a přepsána na společnost „DARREN“. Jako vydávající útvar byla původně uvedena společnost „ANIDOR Brněnec“, která byla přepsána na společnost „VITKA“. Fakturovaná částka se shodovala na všech dokladech. Správce daně převzal také kopie čtyř daňových dokladů přijatých úpadcem VITKA Brněnec, a.s., které byly vystaveny žalobkyní za prodej zboží s datem uskutečnění zdanitelného plnění 31. 5. 2005 a doklad týkající se přeúčtování vstupních a monitorovacích poplatků za 1. čtvrtletí 2005 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 12. 4. 2005, tedy před uzavřením smlouvy o prodeji podniku. Dále správce daně zjistil, že u výkazů měsíčních závěrek úpadce VITKA Brněnec, a.s., jsou založeny podklady pro účtování o stavu zásob, na kterých byl uveden i daňový subjekt. Správce daně převzal kopie těchto podkladů za měsíc září 2005. Z těchto dokladů, které jsou označeny jako účetní doklady a jsou opatřeny číselným označením s datem vyhotovení 28. 10. 2005 není zřejmé, které společnosti se týkají (v textu uvedeny společnosti Darren, ANIDOR i RANDA). Správce daně k tomu konstatoval, že na základě dožádání nezískal dostatečné důkazní prostředky, které by mohl použít pro zjištění základu daně odvolatele.

Žalovaný, jak dále uvedl, v odvolacím řízení zkoumal, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Dospěl k závěru, že první dvě podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly splněny, když žalobkyně ani na výzvu správce daně nesplnila svoji základní zákonnou povinnost, neboť nepodala daňové přiznání (§ 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správci daně ani na výzvy nepředložila dostatečné podklady pro zjištění a stanovení výsledku hospodaření tedy i základu daně z příjmů. Nepředložila účetnictví, které by bylo v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť nedoložila skladovou či jinou evidenci zásob, neprokázala stav zásob k 1. 1. 2005, v průběhu ani na konci účetního období, nedodržela zvolený

způsob účtování o zásobách a nedoložila provedení inventarizace majetku podle ustanovení § 29 zákona o účetnictví. Sama uvedla, že jí předložené účetnictví neobsahuje veškeré informace, což bylo zřejmé i z předložených dokumentů (auditorská zpráva, protokoly o jednání před soudem). Správce daně během kontroly od žalobkyně ani na základě dožádání nezískal důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné stanovit daň dokazováním, oprávněně tedy přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek.

Pro stanovení výnosů, jak žalovaný dále uvedl, použil správce daně jako pomůcku žalobkyní podaná přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2005, ve kterých přiznala uskutečněná zdanitelná plnění. Při porovnání součtu uskutečněných zdanitelných plnění v celkové částce 104 551 229 Kč vykázaných v přiznáních s výnosy uvedenými v účetnictví v celkové výši 123 941 195,80 Kč správce daně zjistil rozdíl ve výši 19 389 966,80 Kč. Ten byl tvořen výnosy, které nebyly předmětem daně z přidané hodnoty, a to především výnosy z odepsaných pohledávek ve výši 15 355 673 Kč (účet 646), ostatními provozními výnosy v částce 3 791 142 Kč (účet 648) a dále úroky (účet 662), kurzovými zisky (účet 663) a ostatními finančními výnosy (účet 668). Správce daně tedy vzhledem k tomu, že žalobkyně podávala přiznání k dani z přidané hodnoty i za období svého působení v areálu úpadce VITKA Brněnec, a.s., dospěl k závěru, že v celkové částce výnosů zjištěných z účetnictví žalobkyně ve výši 123 941 195,80 Kč jsou zahrnuty veškeré vystavené daňové doklady.

Žalovaný dále uvedl, že při stanovení výše nákladů správce daně použil informace z neúplného účetnictví předloženého žalobkyní, ve kterém vykazala náklady celkem ve výši 91 956 579,90 Kč. Jednalo se o spotřebu materiálu (26 mil. Kč), spotřebu energii (855 tis. Kč), náklady na prodané zboží (36,4 mil. Kč), náklady na služby (13 mil. Kč), mzdové náklady včetně zákonného pojištění (12 mil. Kč) a finanční náklady (3 mil. Kč). Z položkové hlavní knihy správce daně zjistil, že náklady vykázané žalobkyní na účtu 501 - Spotřeba materiálu v částce 26 115 556,25 Kč neodpovídají skutečné spotřebě, neboť ta při účtování o zásobách nepostupovala v souladu se zvoleným způsobem účtování (neúčtovala o počátečních a konečných stavech zásob). V průběhu daňového řízení nepředložila žalobkyně takové důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné vyjádřit skutečnou spotřebu materiálu, a proto pro stanovení výše spotřeby materiálu v kontrolovaném roce využil správce daně informace získané od třech srovnatelných daňových subjektů. Hlediskem pro výběr srovnatelných subjektů bylo, aby charakter prováděné hlavní činnosti byl srovnatelný s hlavní činností žalobkyně. Daňový subjekt A se specializoval na výrobu plošných textilií tkaním především pro technické účely, dále vyráběl i bytové textilie a jemné košiloviny. Daňový subjekt B se zabýval výrobou plošných textilií technologiemi tkaní a stávkového pletení. Daňový subjekt C se zabýval výrobou jemného punčochového zboží a bavlněného prádla. Pro zjištění spotřeby materiálu použil správce daně ukazatel materiálové náročnosti, vypočtený jako poměr spotřeby materiálu a výkonů souvisejících s textilní výrobou ve zdaňovacím období roku 2005. Zjištěná materiálová náročnost se u srovnatelných daňových subjektů pohybovala v

rozmezí od 36 do 65%. Při stanovení spotřeby materiálu u daňového subjektu správce daně použil materiálovou náročnost ve výši 45% vykázanou u srovnatelného daňového subjektu C, a to proto, že jeho činnost nejvíce odpovídala činnosti žalobkyně. Spotřebu materiálu tak správce daně stanovil ve výši 27 891 000 Kč, tj. o 1 775 443,75 Kč vyšší než konečný zůstatek uvedený na účtu 501 - Spotřeba materiálu, to znamená, že ve vypočtené částce byla zohledněna i spotřeba zásob z roku 2004. Při stanovení výše nákladů správce daně z nákladů vyloučil částku ve výši 191 345 Kč vykázanou jako zůstatek na účtu 545 - Pokuty a penále, neboť tato částka není ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dále správce daně v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně předložila podklady pro výpočet daňových odpisů a částku ve výši 1 108 827 Kč, která představovala výši daňových odpisů za rok 2005 při výpočtu základu daně zohlednil. Náklady správce daně stanovil ve výši 94 649 505,65 Kč. Základ daně za použití pomůcek byl pro zdaňovací období roku 2005 správcem daně stanoven ve výši 29 291 690,15 Kč, jako rozdíl mezi stanovenými výnosy a náklady. Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 byla stanovena ve výši 7 615 660 Kč. Správce daně v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při výpočtu daně z příjmů zohlednil slevu na dani dle § 35 odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů, která byla na základě podkladů předložených daňovým subjektem vypočtena ve výši 1 290 480 Kč. Daň z příjmů právnických osob tak byla stanovena ve výši 6 325 180 Kč.

Dále žalovaný k námitkám uvedeným v odvolání konstatoval, že neshledal důvody pro snížení výnosů o žalobkyní požadovanou částku ve výši 15 355 673,90 Kč, zaúčtovanou na účet 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek, neboť žalobkyně ani na výzvu správce daně nedoložila, na základě jakých dokladů bylo na uvedený účet účtováno a o jaký účetní případ se jednalo. Správci daně byl znám pouze konečný zůstatek na účtu vykázaný odvolatelem k 31. 12. 2005. Své tvrzení uvedené v odvolání, že se jedná o výnosy související se Smlouvou o postoupení pohledávek uzavřenou mezi společností Českomoravský len, a.s., a žalobkyní dne 14. 4. 2005, ničím nedoložila. Uvedená částka není zřejmá ani z textu Smlouvy o postoupení pohledávek, předložené odvolatelem v průběhu odvolacího řízení dne 22. 2. 2011. Ze Smlouvy pouze vyplývá, že žalobkyně nabyla pohledávky vzniklé na základě čerpání úvěru a pohledávky z titulu uplatněné smluvní pokuty v celkové nominální hodnotě 24 540 435,22 Kč. Z účetnictví žalobkyně správce daně zjistil, že celková pořizovací cena byla 10 000 000 Kč. Dále žalovaný uvedl, že správce daně při stanovení spotřeby materiálu na základě pomůcek použil ukazatel materiálové náročnosti vypočtený jako poměr spotřeby materiálu a výkonů souvisejících s textilní výrobou. Při jeho výpočtu použil údaje získané od srovnatelných daňových subjektů. V případě žalobkyně měly správcem daně použité pomůcky racionální povahu a v maximální dostupné míře usilovaly o přesnost jimi určovaných skutečností. Při stanovení materiálové náročnosti správce daně použil vypočtená procenta materiálové náročnosti toho srovnatelného daňového subjektu, jehož činnost nejvíce

odpovídala činnosti žalobkyně, proto odvolací námitce nevyhověl. Žalovaný rovněž uvedl, že správce daně shledal, že námitka týkající se zohlednění slevy na dani podle § 35 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů je odůvodněná. Žalobkyně splnila podmínky dané zákonem o daních z příjmů, neboť zaměstnávala nejméně 25 zaměstnanců a podíl zaměstnanců, kteří byli osobami se zdravotním postižením, činil více než 50 %. Žalovaný ve svém rozhodnutí v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (§ 98 odst. 2 daňového řádu) tuto slevu na dani ve výši 3 807 830 Kč, tj. poloviny daně stanovené správcem daně na základě pomůcek, zohlednil a o tuto částku stanovenou daň snížil. K námitce, týkající se zohlednění odpisů za pohledávky po lhůtě splatnosti žalovaný uvedl, že z uvedeného je zřejmé, že žalobkyně měla na mysli zákonnou tvorbu opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění pro rok 2005 (dále jen „zákon o rezervách“). Tento zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů u poplatníků daně z příjmů. Tvorba opravné položky je fakultativním nákladem, je tedy zcela na rozhodnutí daňového subjektu, zda tento náklad při splnění podmínek stanovených zákonem o rezervách jako daňový náklad uplatní či nikoliv. Základní podmínkou pro uplatnění opravné položky jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů je, že vytvořená opravná položka musí být vždy zaúčtována podle zákona o účetnictví (§ 3 odst. 3 zákona o rezervách). Další podmínky ovlivňující možnost tvorby opravné položky k nepromlčeným pohledávkám a její výši se odvíjejí od druhu pohledávky, její rozvahové hodnoty, doby, která uplynula od konce sjednané lhůty splatnosti, a skutečnosti, zda je ohledně pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu. Správce daně nemohl při stanovení základu daně na základě pomůcek ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků k možnosti uplatnění opravných položek přihlídnout, neboť v průběhu celého daňového řízení nebyly zjištěny žádné okolnosti nasvědčující vůli žalobkyně opravné položky tvořit. Žalobkyně nedoložila požadovanou inventarizaci pohledávek, nepředložila přehled a stav konkrétních pohledávek a z předloženého účetnictví nebylo možné zjistit splnění konkrétních podmínek pro tvorbu a výši opravných položek. O tvorbě opravných položek k pohledávkám za dlužníky žalobkyně neúčtovala.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řád správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalovaný vyslovil s tímto postupem souhlas výslovně a žalobkyně konkludentně. Krajský soud rovněž přihlédl k požadavku žalobkyně vznesenému dne 3. 4. 2012, aby v průběhu nadcházejících tří měsíců nebylo jednání nařizováno. Pro nařízení jednání totiž sám neshledal důvody a současně zohlednil vůli obou účastníků řízení, kteří veřejné jednání nevyžadovali. Žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.

zamítl. Proti tomuto rozsudku brojila žalobkyně kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozhodnutím ze dne 28. 8. 2013, čj. 8 Afs 51/2012 tento rozsudek zrušil a věc vrátil zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Vyslovil přitom jednoznačný závěr, že v posuzované věci musí zdejší soud nařídit jednání, při němž žalobci bude dána také možnost vyjádřit se k případným nedostatkům týkajícím se úplnosti správního spisu.

Vázán takto vysloveným závazným názorem nařídil krajský soud ve věci jednání a žalobkyni vyzval, nechť soudu sdělí, které konkrétní písemné podklady, mající dle jejího názoru vliv na rozhodnutí ve věci, ve správním spise chybějí. Na výzvu reagovala žalobkyně písemným podáním ze dne 4. 12. 2013, v němž uvedla, že své účetnictví vedla vždy řádně. Dále konstatovala, že dne 13. 9. 2005 došlo k násilnému obsazení areálu Brněnec 17 (bývalý areál úpadce VITKY Brněnec, a.s., v konkursu), kde měla žalobkyně uskladněnou část svých zásob a kde své zásoby prodávala. V tomto areálu se také nacházela část její účetní dokumentace, např. daňové doklady - faktury k uskutečněným plněním do zahraničí (prodaným v areálu v Brněnci 17), skladová evidence apod. a tato část účetní dokumentace byla žalobkyni násilně sebrána a vše bylo zabaveno úpadcem VITKA Brněnec, a.s., respektive správcem konkursní podstaty Dr. Ing. V. H., MBA. Žalobkyně o tom ihned informovala svého správce daně – Finanční úřad v Pardubicích a dále Krajský soud v Hradci Králové, jako soud konkurzní, ve snaze zajistit, aby byla zjednána v postupu správce konkursní podstaty náprava. Vše ale dle žalobkyně zůstalo bez odezvy. Finanční úřad v Pardubicích začal následně věc prošetřovat – začal šetřit vztahy žalobkyně a úpadce VITKA Brněnec, a.s. Opakovaně se konala jednání na finančním úřadě, který prováděl výslechy zaměstnanců úpadce VITKA Brněnec, a.s., a vyžádal si při tom řadu dokladů. Vyžádané dokumenty tvořily rozsáhlý spis, který celý zmizel, respektive nebyl založen. Šetření přitom probíhala jak v rámci daně z příjmů, tak daně z přidané hodnoty - řada skutečností totiž souvisela s oběma daněmi. Žalobkyně pro příklad předložila jeden protokol z tohoto řízení, a to č.j. 141194/08/248932/5161 ze dne 19. 6. 2008, kdy byl vyslýchán Mgr. P. S., správce konkursní podstaty VITKA Brněnec, a.s. Z něho dle žalobkyně vyplynulo, že správce daně věc šetřil, závěrem tohoto jednání bylo, že správce konkursní podstaty Mgr. P. S. má předložit požadované listiny a vyjádření (při výslechu odkazoval na to, že je doloží a že se písemně vyjádří), které mohou být důkazním prostředkem pro správné stanovení daňové povinnosti v termínu do pondělí 28. července 2008. Žalobkyně navrhla, aby byl celý spis, z něhož je tento protokol, připojen k řízení. Žalobkyně rovněž předložila doklady ze soudního řízení vedeného žalobkyní v Bosně a Hercegovině proti odběrateli SCONTO PROM d.o.o., kde se zjišťuje, že se některá uskutečněná plnění ani nestala. Žalobkyně přitom očekávala, že bude správcem daně potažmo soudem zjištěn účet 161551559/0600, ověřeno komu patří, zda tedy na něj skutečně přišla platba 27 850 SEK, za jaké uskutečněné plnění byla provedena a zda byla zdaněna. To samé ohledně platby 298 650 od IKEA. Dále žalobkyně uvedla, že na účty úpadce VITKA Brněnec, a.s., byla v letech 2005 – 2006 přesměrována celkem částka až 7 511 542,28 Kč. Žalobkyně považovala za absurdní, aby výnos někoho jiného byl započítán do jejího výnosu a

vyslovila přesvědčení, že se někomu nelíbí, že by mělo být prověřováno protiprávní jednání úpadce VITKA Brněnec, a.s. Žalobkyně, jak uvedla, předložila kompletní inventuru zásob, včetně ocenění, tyto dokumenty však ze spisu zmizely. Žalobkyně navrhla tuto inventuru zásob jako důkaz. Závěrem zdůraznila, že byly nesprávně použity matematické pomůcky, neboť se u nich zjišťovala jen spotřeba materiálu a navíc společnost Evona, a.s., není srovnatelný subjekt. Upozornila, že spotřeba materiálu měla být vyšší, správce daně měl vzít buď průměr všech tří srovnatelných subjektů, nebo horní hranici. Dále se dle jejího názoru mělo přihlížet k odpisům pohledávek po lhůtě splatnosti a neplatné výnosy neměly být považovány za platné. Žalobkyně uvedla, že v kasační stížnosti poukazovala na to, že výnos z dohody o narovnání č. 1 nemá být výnosem pro roky 2005 a 2006.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně uvedl, že má k dispozici i celé účetnictví společnosti za zmíněná zdaňovací období, tj. za rok 2005 – 2006, které měla žalobkyně k dispozici již v době, kdy podávala daňové přiznání, chyběly pouze doklady o přesměrování plateb, které byly evidovány u žalobkyně a přesměrovány na společnost VITKA Brněnec, a.s. Zástupce žalobkyně předložil protokol o ústním jednání, resp. jeho kopii, ze dne 19. 6. 2008, kterou avizoval ve svém podání ze dne 4. 12. 2013. Konstatoval, že pokud by správce daně postupoval podle původní dohody, jejíž obsah vyplývá i z předloženého protokolu tak, jak je uvedeno na jeho straně 6, bylo možno stanovit daň dokazováním. Správce daně si měl vyžádat účetnictví společnosti VITKA Brněnec, a.s., v konkurzu a k takovému postupu při stanovení daně by byly dostatečné podklady. Správce daně ale bez uvedení důvodu změnil svůj postoj ve věci a s žalobkyní začal jednat jiný pracovník správce daně, který tuto dohodu neakceptoval. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že žalobkyně byla společností obchodně výrobní a obě tyto činnosti měly být odděleny a přistupováno k nim samostatně tak, že měly být zohledněny rozdíly při stanovení obchodní přírážky. Správce daně například použil jako pomůcku výsledky činnosti společnosti Evona, a.s., která byla ve ztrátě, nicméně žalobkyni při tomto srovnání vznikly zisky natolik vysoké, že by odpovídaly přímo zázrakům v oblasti ekonomiky. Zástupce žalobkyně dále uvedl, že pokud jde o způsob stanovení daně dokazováním, v posuzovaném případě tomuto způsobu scházely pouze nedostatečné podklady u přesměrovaných plateb. Všechny ostatní účetní doklady jsou k dispozici a vypovídají o hospodaření žalobkyně. Proto je žalobkyně toho názoru, že poté, kdy žalovaný, resp. správce daně, přešel na pomůcky, měl jako pomůcku použít účetnictví žalobkyně a vlastní úvahou, případně za použití jiných pomůcek, stanovit kurz u přesměrovaných plateb. Pak by mohl být spor pouze o výši tohoto kurzu, ale k ostatnímu by žalobkyně žádné výhrady neměla. V této souvislosti odkázal zástupce žalobkyně na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, který připouští, aby jako pomůcka bylo použito účetnictví daňového subjektu. Tento názor by se měl uplatnit i v případě žalobkyně. K dotazu soudu zástupce žalobkyně uvedl, že ve správním spise jsou založeny výsledky inventury zásob, ty žalobkyně porovnála s účetním stavem a vyhotovila tuto inventarizaci písemně s podpisy zúčastněných osob. Tyto závěry, tedy inventarizace, byly předloženy správci daně. Při předložení došlo ke konfliktu s pracovníky správce daně (jak vyplývá z protokolu ze dne 14. 4. 2010), kteří tuto listinu převzali, odmítli o

tom učinit zápis, zamezili zástupce žalobkyně nahrát probíhající jednání a od té doby žalobkyně ve správním spise tuto listinu nenašla.

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. s přihlédnutím k písemnému vysvětlení žalobkyně podanému v reakci na výzvu soudu dne 4. 12. 2013 a současně i k vyjádření zástupce žalobkyně při nařízeném jednání. Po zvážení všech argumentů žalobkyně v písemném i ústním projevu prezentovaných ohledně úplnosti správního spisu pak znovu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobkyně v podané kasační stížnosti, nikoli však v samotné žalobě, namítala neúplnost správního spisu. Proto i Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku zdejšímu soudu uložil, aby se touto otázkou zabýval v nově otevřeném řízení a aby žalobkyni byla dána možnost se k těmto případným nedostatkům vyjádřit. Krajský soud tedy dle pokynu Nejvyššího správního soudu žalobkyni vyzval k doplnění svého podání v tom ohledu, jaké konkrétní listiny dle jejího názoru ve správním spise chybějí. Žalobkyně na výzvu reagovala písemným podáním ze dne 4. 12. 2013, jehož obsah je podrobně prezentován shora a následně i vysvětlením v průběhu nařízeného jednání. Krajský soud však podrobným posouzením všech uvedených námitek nemohl přisvědčit názoru žalobkyně, dle něhož je správní spis, který se stal podkladem pro vyměřovací řízení, neúplný. Krajský soud má naopak zato, že správce daně vyvinul maximální úsilí pro to, aby pro daňové řízení získal všechny dostupné podklady.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že správce daně žalobkyni v průběhu daňového řízení vyzval k předložení účetních knih v listinné nebo elektronické podobě a k umožnění přístupu k dokladům a účetním písemnostem, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2005. K této výzvě žalobkyně předložila kopie znaleckých posudků, z nichž první odpovídal na zadané otázky týkající se zaměstnanců, zhodnocení majetku úpadce VITKY Brněnec, a.s., a zaúčtování zásob třetích osob do účetnictví úpadce a druhý se žalobkyně netýkal. Předložené posudky nemohly být dle žalovaného při stanovení základu daně proto využity. Dále žalobkyně předložila správci daně kopii protokolu o jednání před soudem prvního stupně ze dne 6. ledna 2009 a kopii zprávy nezávislého auditora ze dne 19. 1. 2007. Protokol neobsahoval, jak ostatně konstatoval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žádné informace potřebné pro stanovení základu daně, rovněž tak z textu auditorské zprávy je zřejmé, že správce daně ani nemohl za daných okolností na základě dožádání získat od správce konkurzní podstaty důkazní prostředky, které by bylo možné využít při stanovení základu daně. Žalobkyně rovněž správci daně sdělila, že došlo ke zkreslení účetnictví úpadce VITKY Brněnec, a.s., z titulu zásob odcizených žalobkyni a společností RANDA, s.r.o., a ANIDOR, s.r.o., a také tím, že úpadce přesměroval platby žalobkyně na své účty. Dále žalobkyně předložila správci daně v elektronické podobě deník za rok

2005 a hlavní knihu za rok 2005, a to položkově. V listinné podobě předložila účtovou osnovu za rok 2005 a výkaz zisku a ztráty za rok 2005. K předloženému účetnictví – položkové hlavní knihy žalovaný konstatoval, že žalobkyně účtovala o zásobách způsobem B a při uzavírání účetních knih k 31. 12. 2005 nepřevedla počáteční stav účtu 112 - Materiál na skladě na vrub účtu 501 - Spotřeba materiálu a dále nepřevedla konečný stav zásob k 31. 12. 2005 z účtu 501 - Spotřeba materiálu na vrub účtu 112 - Materiál na skladě. Částka vykázaná na účtu 501- Spotřeba materiálu tedy při zvoleném způsobu účtování neodpovídala dle závěrů žalovaného skutečné spotřebě. K předloženým účetním záznamům žalobkyně sdělila, že deník a hlavní kniha obsahují údaje tak, jak si účetní Ing. M. myslel, že věci probíhaly. Účtoval na základě dokladů a pokud skutečnost byla jiná, byla by při použitém způsobu účtování zásob metodou B zjištěna až při inventarizaci majetku. V návaznosti na takto získané důkazy vyslechl správce daně bývalou účetní společnosti VITKA Brněnec, a.s. Svědkyně vypověděla, že dne 5. 11. 2008 protokolárně předala účetnictví úpadce za rok 2005 a 2006 zmocněnci správce konkurzní podstaty a domnívá se, že zálohované účetnictví úpadce za rok 2005 a 2006 se nachází v počítači na adrese Brněnec 1. Dále žalobkyně správci daně předložila podání, které obsahovalo seznam hmotného majetku k 31. 12. 2004, 34 karet hmotného majetku - odpisový plán a dále 34 karet s uvedením druhu majetku, včetně ceny pořízení, dodavatele, čísla nabývacího dokladu, odpisů celkem a zůstatkové ceny k 31. 12. 2004. Jednalo se o vyčíslení daňových odpisů a zůstatkových cen. Z těchto podkladů dle žalovaného vyplývá, že o účetních odpisech nebylo v kontrolovaném roce účtováno.

Dále ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně po zpracování předložených shora uvedených účetních záznamů žalobkyni vyzval k předložení dalších důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně z příjmů. Jednalo se především o inventarizaci veškerého majetku a závazků, včetně stavu zásob materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a vlastních výrobků k rozvahovému dni účetního období roku 2006 a 2005, včetně vysvětlení a prokázání, k jakému účelu byly žalobkyni poskytnuty dlouhodobé úvěry zaúčtované na účet 461 - Bankovní úvěry v celkové částce 17 909 219 Kč, kolik činil úrok z těchto úvěrů a jak o něm bylo účtováno. Žalobkyně byla také vyzvána k předložení veškerých dokladů, na základě kterých bylo ve zdaňovacím období 2005 účtováno na účet 646 - Výnosy z odepsaných pohledávek. Dále byla vyzvána k prokázání toho, jakým způsobem bylo účtováno o prodeji části podniku s označením „služby VITKA“ společnosti ANIDOR, s.r.o., na základě Smlouvy o prodeji podniku ze dne 1. 6. 2005. V reakci na tuto výzvu předložila žalobkyně inventuru zásob výroby za rok 2005, dohodu o vzájemném započtení pohledávek a závazků mezi ní a společností ANIDOR, s.r.o., dále dokument nazvaný jako inventura k 31. 12. 2005, protokol o jednání před soudem prvního stupně ze dne 23. 9. 2009, kopie daňového dokladu č. 20596055 ze dne 27. 9. 2005 na částku 133 276,93 DKK vystaveného na odběratele AB NEVOTEX, Sweden, dále kopii daňového dokladu č. 20059119 ze dne 9. 9. 2005 vystaveného na stejného odběratele se shodným textem i částkou, kde byla jako dodavatel uvedena žalobkyně. Předložené doklady žalovaný zpochybnil s tím, že

neobsahovaly peněžní vyjádření výše zásob, ale pouze množství případně váhu, nebylo z nich zřejmé, kdy a kým byla inventura provedena a jakého subjektu se týká. Protokol o jednání před soudem ze dne 23. 9. 2009, ve věci žalobce společnosti RANDA, s.r.o., proti žalovanému správci konkurzní podstaty úpadce VITKA Brněnec, a.s., se týkal účetnictví uvedených dvou společností a neobsahoval žádné informace podstatné pro stanovení základu daně žalobkyně. Předložené dokumenty tak dle žalovaného neměly žádnou vypovídací schopnost využitelnou pro správné stanovení daně, žalobkyně žádným způsobem nedoložila, jak a kdy bylo o prodeji části podniku účtováno. Naopak z předložených písemností vyplývají nejasnosti týkající se této smlouvy. K tomu žalovaný konstatoval, že správcem daně požadované účetní záznamy týkající se inventarizace veškerého majetku a závazků, tedy i stavu zásob materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a vlastních výrobků k rozvahovému dni účetního období roku 2005 žalobkyně nedoložila. Dospěl tak k závěru, že daň není možno stanovit dokazováním, daň proto správce daně musel stanovit na základě pomůcek.

Žalobkyně ve svém podání ze dne 4. 12. 2013, jímž zdůrazňovala neúplnost správního spisu, vyslovila přesvědčení, že důkazní prostředky pro správné stanovení její daňové povinnosti se nacházejí u správce konkurzní podstaty Mgr. P. S.. Za účelem získání těchto podkladů provedl správce daně jeho výslech jako svědka, který zachytil v protokolu o ústním jednání dne 19. 6. 2008. Jeho kopii žalobkyně v průběhu nařízeného jednání soudu předložila. Vyplynulo z něho, že výslech svědka byl uskutečněn v rámci daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2005. Je proto zřejmé, že tento výslech nebyl a ani nemohl být obsahem správního spisu předloženého žalovaným v daném přezkumném řízení, jehož předmětem je daňová povinnost žalobkyně k dani z příjmů. Přesto krajský soud připustil, že by mohl být podkladem i pro přezkoumávané daňové řízení k dani z příjmů, neboť zahrnuje daň z přidané hodnoty stejného kalendářního roku jako přezkoumávaná daň z příjmů. Žalobkyně poukazuje na to, že správci konkurzní podstaty byla správcem daně uložena povinnost předložit do 28. 7. 2008 listiny a vyjádření, které by se mohly stát důkazním prostředkem ve věci stanovení její daňové povinnosti a současně zdůrazňuje, že vyžádané doklady od úpadce VITKA Brněnec, a.s., tvořily rozsáhlý spis, který zmizel. K této námitce z předloženého správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně žalobkyně si formou dožádání ze dne 22. 5. 2009 u Finančního úřadu v Hradci Králové zajistil provedení úkonů u úpadce VITKA Brněnec, a.s., neboť dospěl k závěru, že by se u něho měly nacházet podklady k účtování v listinné podobě a účetnictví v elektronické podobě za období, kdy žalobkyně provozovala ve společnosti VITKA Brněnec, a.s., výrobní činnost na základě smlouvy o koupi podniku. Požadované doklady správce daně přesně konkretizoval. Dožádaný správce daně šetřením u daného úpadce zjistil, že v jeho vystavovaných fakturách byl pro žalobkyni zahrnut pouze jeden daňový doklad a v přijatých fakturách nebyl zahrnut ani jeden daňový doklad od žalobkyně. Dále konstatoval, že podklady pro zaúčtování na analytické účty nemohly být zjištěny, neboť správce konkurzní podstaty nemá k dispozici hlavní knihu položkově členěnou ani účetní deník za požadované období. Dožádanému správci daně tak byly

doloženy hlavní knihy s celkovými měsíčními obraty analytických účtů, které se shodovaly s údaji uvedenými v požadavcích dožádání. Dále dožádaný správce daně zjistil pouze jediný dobropis vystavený k faktuře pro žalobkyni a převzal kopie přijatých daňových dokladů společnosti VITKA Brněnec, a.s., od žalobkyně. U výkazů měsíčních závěrek společnosti VITKA Brněnec, a.s., dále shledal podklady pro účtování o stavu zásob, na nichž byla uvedena žalobkyně.

Námítku žalobkyně vznesenou v podání ze dne 4. 12. 2013, dle níž správní spis byl s poukazem na protokol o ústním jednání ze dne 19. 6. 2008 neúplný, neshledal ve vazbě na shora uvedené krajský soud důvodnou. Správce daně prostřednictvím dožádání provedl u úpadce VITKA Brněnec, a.s., místní šetření, na základě něhož zajistil důkazy, které se v účetnictví úpadce nacházely, a které se staly podkladem pro daňové řízení žalobkyně. Svoje tvrzení, že rozsáhlý spis tvořený potřebnými dokumenty zmizel, nepodložila žalobkyně žádnými důkazy. Správci daně nelze vytknout v jeho procesním postupu žádná pochybení, naopak z uvedeného vyplývá, že pro zajištění potřebných podkladů vyvinul maximální úsilí a že si z účetnictví úpadce vyžádal všechny podklady, které se mohly týkat daňové povinnosti žalobkyně.

Dále žalobkyně ve svém doplňujícím podání ze dne 4. 12. 2013 poukázala na skutečnost, že předložila kompletní inventuru zásob, včetně ocenění, avšak tato složka ze správního spisu zmizela. Při nařízeném jednání pak uvedla, že při předložení těchto podkladů došlo ke konfliktu s pracovníky správce daně, kteří tuto listinu převzali, odmítli učinit zápis, zamezili žalobkyni nahrát probíhající jednání a od té doby žalobkyně ve správním spise tuto listinu nenašla. K tomu krajský soud uvádí, že žalobkyně svoje tvrzení podpořila pouze poukazem na protokol z jednání ze dne 14. 4. 2010. Z jeho obsahu krajský soud zjistil, že předmětem jednání zachyceného v protokolu bylo projednání zprávy o daňové kontrole. V závěru protokolu bylo konstatováno, že se žalobce ke zprávě nevyjadřuje, proto jej správce daně vyzval, aby tak učinil písemně a to do 28. 4. 2010. Tím bylo jednání ukončeno. Z obsahu protokolu není vůbec zřejmé, že by žalobkyně správci daně předávala jakékoliv podklady pro další řízení. Z ničeho tedy nelze ani dovodit, že by takové podklady mohly ve spise absentovat. Krajský soud tak uzavřel, že žalobkyně svoje tvrzení o předložení kompletní inventury zásob nedoložila žádným důkazním prostředkem. Stejně tak lze hodnotit i její tvrzení o předložení sestavy pohledávek včetně splatností.

Takto naznačené skutkové okolnosti a na ně navazující právní závěry žalovaného hodnotil krajský soud jednak z pohledu jednotlivých ustanovení zákona o správě daní a poplatků dotýkajících se stanovení daně dle pomůcek a současně z pohledu závazných právních závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem. Dle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem a to za předpokladu, že daňový subjekt

nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním.

Krajský soud dospěl na základě shora prezentovaných skutkových okolností k závěru, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly v případě žalobkyně naplněny. Ztotožnil se přitom se závěry žalovaného, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno, a to ani na výzvu a daňovou povinnost tak nebylo možné stanovit dokazováním. Je rovněž nepochybné, že proti nesplnění těchto podmínek ani žalobkyně podanou žalobou nebrojila.

Za těchto okolností musel krajský soud za nedůvodnou považovat i námitku žalobkyně vznesenou v jejím podání ze dne 4. 12. 2013 dotýkající se plnění odběrateli SCONTO PROM, d.o.o. Žalobkyně v této věci od daňového a soudního řízení očekávala, že bude zjištěno, komu patří přesně specifikovaný bankovní účet a zda na něj skutečně přišla platba 27 850 SEK, za jaké uskutečněné plnění byla provedena a zda byla zdaněna. Pokud krajský soud ve shodě s žalovaným dospěl k jednoznačnému závěru, že daň v případě žalobkyně musí být stanovena za použití pomůcek, pak již takto nastavený daňový proces nepřipouští, aby tato námitka byla v daňovém řízení jakkoliv zohledněna.

Úkolem soudního přezkumu tedy bylo dále posouzení, zda správce daně stanovil daň dostatečně spolehlivě a zda použité pomůcky lze považovat za přiměřené. Ostatně přezkoumání právě této fáze daňového řízení se žalobkyně podanou žalobou domáhala, když konkrétně zpochybňovala jak výběr srovnatelných daňových subjektů tak i samotné zohlednění materiálové náročnosti, spotřeby materiálu a v neposlední řadě i samotných odpisů. Při posouzení těchto žalobních námitek vycházel krajský soud především z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005-55, dle něhož „Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka či jeho daňové povinnosti musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“. Je tak nepochybné, že žalobkyně, jakožto daňový subjekt, má v případě stanovení daňové povinnosti dle pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení základu daně a daně a v případě opačného postupu ze strany správce daně má právo obrany.

Na druhou stranu je však nesporné, že si správce daně může, jak mu to ostatně umožňuje zákon o správě daní a poplatků ve svém ust. § 31 odst. 5, obstarat pomůcky pro stanovení daňové povinnosti bez součinnosti s daňovým subjektem. Tato skutečnost vyplývá i z další judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156, ve kterém je uvedeno, že „dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků správce daně po vyslovení výše uvedeného závěru pokračuje v řízení tím, že si bez součinnosti s daňovým subjektem obstará pomůcky pro stanovení daňové povinnosti. Je nutno zdůraznit, že termín bez součinnosti s daňovým subjektem, je přímo uveden v zákoně. Podstatné je, že ztráta součinnosti se dle zákona vztahuje k úkonu obstarání

pomůcek správcem daně. Daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Samotnému institutu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nelze přisoudit celkový sankční charakter. Je nutno na něj pohlížet jako na jeden z dalších způsobů stanovení daňové povinnosti, který nastupuje ve chvíli, kdy nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně je povinen v první řadě zjistit a stanovit daňovou povinnost daňového subjektu, a to ve správné výši (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), na což logicky nemůže rezignovat ani v případě natolik závažného porušení povinností daňového subjektu, že již nelze vycházet z jím uváděných údajů. O pouze subsidiárním použití § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků oproti § 31 odst. 4 téhož zákona není již vzhledem k ustálené judikatuře pochyb. Z toho vyplývá, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není výsledkem svobodné volby či uvážení správce daně, nýbrž důsledkem jednání daňového subjektu, které je dále podrobeno buď modifikovanému přezkumu jak v odvolacím řízení, tak následně v řízení soudním. Jedná se tedy o podpůrný způsob stanovení daňové povinnosti, v případě splnění zákonných podmínek pro jeho aplikaci daňový subjekt ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek a dále právo na přesné stanovení výše své daňové povinnosti. S výjimkou výše uvedených pak již v souvislosti s vydáním rozhodnutí dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků svědčí daňovému subjektu všechna zákonem zaručená práva. Obecně platí, že daňový subjekt má právo na přezkum zákonnosti postupu správce daně.“

K této právní argumentaci krajský soud dále uvádí, že Nejvyšší správní soud ke stejnému závěru ohledně rozsahu přezkumu rozhodnutí o dani stanovení podle pomůcek dospěl již dříve, například v rozsudku ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64, kde uvádí: „Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5, zákona o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek“.

K této úvaze pak Nejvyšší správní soud ve své rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. čj. 9 Afs 28/2007-156 dodává, že „správné stanovení daňové povinnosti ve smyslu přesné není při aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků logicky možné,

výsledkem použití pomůcek je vždy pouze kvalifikovaný odhad základu daně a daně. Povinnost stanovit daňový základ a výši daně pokud možno co nejvíce spolehlivě lze dovodit z ust. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně v dohodě s daňovým subjektem daň sjednat v případě, kdy základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Termín „dostatečně spolehlivě“ je neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě, není možno zobecnit situace, kdy je tento termín vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah. Lze však shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námitky proti opačnému postupu správce daně. Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí, ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány.“

Krajský soud na základě shora prezentovaného názoru Nejvyššího správního soudu k projednávané věci uvádí, že postup správce daně při stanovení daňové povinnosti žalobkyni odpovídal zákonným požadavkům stanovení daně podle pomůcek. Nelze tudíž přisvědčit názoru žalobkyně, že správce daně kombinoval metodu dokazování s pomůckami. Daň nepochybně nebylo možno stanovit dokazováním, přičemž pomůcky, které správce daně zvolil, odpovídaly požadavkům ust. § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. A za této situace nemůže být ani při nejlepší vůli správce daně stanovena daňová povinnost naprosto přesně, neboť přechodem na pomůcky se daňový subjekt dostává do pozice očekávání výsledku pouze ve formě kvalifikovaného odhadu základu daně, samozřejmě při zachování jeho dalších procesních práv. Daňový subjekt, v daném případě žalobkyně, přitom, jak vyplývá ze shora uvedeného, není oprávněn účastnit se procesu výběru pomůcek, či navrhopat použitelné a vhodné pomůcky. Toto právo, jak vyplývá ze samotného ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, náleží pouze správci daně. Nelze tedy považovat za důvodnou námitku žalobkyně, dle níž zpochybňuje výběr srovnatelných daňových subjektů, když u jednoho domnělého konkrétního daňového subjektu dochází k závěru, že rozdíl mezi oběma srovnávanými subjekty je v řádech tisíců procent. Má přitom zato, že údaje o srovnávaných subjektech jsou vytrhovány z kontextu, když např. nebylo zohledněno,

že srovnávaný subjekt vykazoval daňovou ztrátu. Dále má žalobkyně zato, že spotřeba materiálu měla být zohledněna vyšší částkou a vyslovila dále nesouhlas, že při stanovení daňové povinnosti se nemá přihlížet k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti. Považovala rovněž za nesmyslné, aby neplatné výnosy byly považovány za platné.

Krajský soud k tomu uvádí, že z daňového řízení i odůvodnění napadeného rozhodnutí přehledně vyplývá, jaké pomůcky, v jaké výši a z jakých důvodů správce daně při stanovení daňové povinnosti použil. Vycházel jednak z daňových přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2005, ze čehož dovedl, že v „celkové částce výnosů zjištěných z účetnictví jsou zahrnuty veškeré daňové doklady žalobkyní vystavené“. Tuto úvahu považuje soud za logickou a důvodnou. Správci daně ani žalovanému nelze vytknout ani to, že při stanovení daňové povinnosti použil informace z neúplného účetnictví předloženého žalobkyní, v němž byly vykázány samozřejmě i výdaje. Žalovaný rovněž podrobně rozvedl, proč neshledal důvod pro snížení výnosů. Podrobně také rozvedl, proč a jaké srovnatelné subjekty při stanovení daně podle pomůcek zvolil. Pokud však žalobkyně nepředložila důkazní prostředky o skutečné spotřebě materiálu, správce daně musel přistoupit i k použití údajů od srovnatelných subjektů. Svůj postup a důvody opět v odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétně popsal, krajský soud se s nimi ztotožnil a plně na ně odkazuje. Pokud žalovaný konstatoval, že materiálová náročnost se u srovnatelných daňových subjektů pohybovala v rozmezí 40 až 61 % a u žalobkyně použil správce daně materiálovou náročnost ve výši 50 %, nelze této úvaze nic vytknout. Je víc než zřejmé, že pomůcky se mají blížit realitě, nemůžou však realitu identicky nahradit. Žalobkyně přitom neuvádí žádnou konkrétní skutečnost, a ničím nedokládá důvod pro stanovení materiálové náročnosti právě ve výši 61 %. Žalobkyně zpochybňuje výběr srovnatelných subjektů, přitom ale konkrétně nezduvodňuje, v čem rozdíly zmiňovaných třech subjektů spatřuje. Pouze konstatuje, že jeden ze srovnávaných subjektů vykazoval daňovou ztrátu. Tato skutečnost však nemůže mít sama o sobě vliv na stanovení daně, neboť daňová ztráta je až výsledkem hospodářské činnosti a nemůže mít tudíž vliv na porovnání výdajů mezi žalobkyní a srovnávaným subjektem. K námitce žalobkyně, dle níž se má přihlížet k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti jako k výhodě krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že vytvořená opravná položka musí být dle ust. § 3 odst. 3 zákona o rezervách zaúčtována. Lze ji považovat za fakultativní náklad, který musí být daňovým subjektem uplatněn. Tyto podmínky nebyly ze strany žalobkyně naplněny, nelze tedy následně až v rámci odvolacího či přezkumného řízení týkajícího se stanovení daně podle pomůcek uvedené nedostatky napravovat. Pokud žalobkyně považovala postup správce daně z ekonomického hlediska za nesmyslný, bylo na ní, aby případné nejasnosti blíže specifikovala a žalobní námitku o tyto důvody doplnila. Jelikož ani blíže neupřesnila, jaké platné a neplatné výnosy měla na mysli, nemůže soud na tuto žalobní námitku blíže reagovat a musí ji tudíž považovat za nedůvodnou.

Závěrem lze konstatovat, že postup správce daně i žalovaného byl zákonný, když daň byla stanovena podle pomůcek spolehlivě a neexistuje důvod pro domněnku, že by použité pomůcky mohly být nepřiměřené. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí velice podrobně popsal výběr i důvody použití jednotlivých pomůcek (str. 10 až 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí), včetně uznání výhod, které pro žalobkyni vyplynuly tak, jak má na mysli ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Lze tak konstatovat, že žalovaný se přiblížil k co nejreálnějšímu stanovení daňové povinnosti žalobkyni.

Z uvedených důvodů musel krajský soud žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, soud jí proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Žalovanému náklady řízení nevznikly.

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 Hradci Králové dne 16. ledna 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu