



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Global Drink, s.r.o.**, se sídlem Třebízského 1514/12, Šumperk, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9.3.2011 č.j. 8525/10-1202-807675 a č.j. 8580/10-1202-807675, ve věcech daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9.3.2011 č.j. 8525/10-1202-807675 a č.j. 8580/10-1202-807675 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2.069,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění :

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedených rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního

úřadu v Šumperku ze dne 14.6.2010 čj. 66966/10/398912800412 a čj. 66986/10/398912800412 – dodatečným platebním výměřům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007.

Žalobci byla daň doměřena pomůckami. Žalobcovy námitky směřovaly jednak k tomu, zda byly dány důvody pro přechod na pomůcky, jednak ke způsobu stanovení daně pomůckami a konečně k procesnímu postupu správních orgánů. K procesnímu postupu namítal (1), že zpráva o kontrole neobsahuje správní úvahu, proč správce daně nevycházel z předloženého účetnictví. Dále (2), že úřední záznam – postup při stanovení daně podle pomůcek – byl sepsán až 11.6.2010, přičemž zpráva o kontrole byla projednána a podepsána 10.6.2010, takže žalobce neměl možnost seznámit se s úředním záznamem. K důvodům pro přechod na pomůcky uvedl, že (3) správce daně označil za neprůkaznou skladovou evidenci, ta však podle žalobce není účetnictvím. Jeden neprůkazný účetní záznam nemůže podle žalobce způsobit neprůkaznost celého účetnictví. (4) Žalobce účtoval o zásobách způsobem B, kdy konečný stav zásob zavedl do účetnictví až při uzavírání účetních knih. Napadená rozhodnutí však podle žalobce nerozlišují rozdíly mezi způsobem A a B, ve správním spise není vůbec uvedeno, jaký způsob žalobce zvolil. (5) O tom, že daň mohla být stanovena dokazováním, svědčí podle žalobce skutečnost, že správní orgány použily při stanovení daně pomůckami údaje z účetní závěrky žalobce. Ke způsobu stanovení daně pomůckami žalobce namítl, že (6) správce daně nedefinoval pojem „marže“, což je pojem, který lze podle (žalobcem konkrétně citované) literatury vykládat různě. Z tohoto důvodu není možno brát za prokázané údaje, které žalobce uvedl při jednání dne 5.11.2009. (7) Subjekt, který správce daně vybral jako srovnatelný s žalobcem (R. M., není podle žalobce srovnatelný, když se liší v mnoha údajích (které žalobce konkretizoval v žalobě – počet zaměstnanců, sortiment, ceny na trhu, postavení na trhu, obrat). Žalobce navíc od druhé poloviny roku 2007 obchodoval jen s tabákovými výrobky, kde je prodejní cena jasně dána kolkovou známkou, takže dopočet marže považuje za nesmyslný.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že žalobcovo účetnictví bylo neprůkazné, jím vedená skladová evidence neodpovídala skutečnosti, údaje nebylo možno porovnat s jiným účetním záznamem, např. s inventurními soupisy zásob. Účetní jednotky jsou povinny vést průkazně skladovou evidenci právě v případě, že účtují zásoby periodicky způsobem B. Účetnictví žalobce nebylo použito jako důkazní prostředek, ale jako jeden z podkladů. Správní orgány nepovažovaly za účelné vysvětlovat v rozhodnutích obecně známé ekonomické či účetní pojmy – žalobce je právnickou osobou podnikající v oblasti velkoobchodu a v řízení byl zastoupen daňovými poradkyněmi. Správce daně zvolil srovnatelný subjekt, který se také zabýval velkoobchodem s obdobným sortimentem, přičemž přihlédl k rozdílné velikosti obou subjektů a použil jako pomůcku nižší z marží srovnatelného subjektu, kterou ještě snížil. Žalobce neměl námitky ke zprávě o kontrole, nenavrhoval další důkazy, proto správce daně přistoupil k vydání úředního záznamu, ve kterém zachytil postup při stanovení pomůcek. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen s.r.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že u žalobce byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2006 a 2007. V průběhu byl žalobce několikrát vyzýván k odstranění pochybností, doložení řádných inventarizací. Žalobce postupně předložil několik verzí svých účetních dokladů s rozdílnými údaji, dokonce bylo zjištěno, že software, který žalobce používal, nesprávně oceňoval a průměroval skladovou cenu. Průběh kontroly a konkrétní zjištění shrnul správce daně ve zprávě o kontrole, která končí závěrem, že daň není možno stanovit dokazováním a správce daně je oprávněn stanovit daň pomůckami (ve zprávě není k pomůckám uvedeno nic konkrétního). Zpráva byla projednána 10.6.2010 a dne 11.6.2010 sepsal správce daně úřední záznam, v němž jako srovnatelný subjekt uvedl firmu R. M., „která odpovídá charakterem své činnosti“. Pro stanovení základu daně použil metodu ukazatele srovnatelné marže, s ohledem na rozdílnou velikost subjektů použil nižší z marží srovnatelného subjektu. Poté, s datem 14.6.2010, byly vydány dodatečné platební výměry, proti nimž se žalobce odvolal a v odvolání rozsáhle polemizuje mj. s údaji uvedenými v úředním záznamu. Odvolání byla zamítnuta výše uvedenými rozhodnutími Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost s účinností od 1.1.2013 přešla na Odvolací finanční ředitelství – pozn. soudu).

Podle § 31 odst.5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle § 16 odst.4 písm.f) ZSDP, daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 10.6.2010, správce daně v ní podrobně a rozsáhle na str. 3 – 5 rozvedl, z čeho vyplývají jeho pochybnosti o správnosti údajů uvedených žalobcem, a uzavřel, že z poskytnutých důkazních prostředků není schopen řádně ověřit účetní stav zásob a případné inventarizační rozdíly. Podle názoru soudu zpráva o kontrole obsahuje adekvátní správní úvahu, proč správce daně nevycházel z předloženého účetnictví. Žalobní námitka 1) je nedůvodná.

Je pravda, že zpráva o kontrole končí tím, že správce daně stanoví daň pomůckami, aniž by zároveň obsahovala jakoukoli konkrétní zmínku o druhu či charakteru těchto pomůcek. Tím se zabývá až úřední záznam z 11.6.2010, přičemž ze spisu nevyplývá, že by s ním byl žalobce seznámen před vydáním dodatečných platebních výměrů. S ohledem na judikaturu soudů rozhodujících ve správním soudnictví je nutno označit takový postup správce daně za vadu – srov. rozsudek Krajského soudu v v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2007, čj. 30 Ca 67/2007-23: *Správce daně musí seznámit daňový subjekt s obsahem pomůcek, které použil ke stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní*

a poplatků), a to ke dni projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud by tak učinil až po vydání dodatečných platebních výměrů, je takový postup v rozporu s § 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona. Soud se proto dále zabýval tím, jaký vliv měla tato vada na zákonnost napadených rozhodnutí odvolacího orgánu. Vzhledem k tomu, že již v odvolání (resp. v jeho doplnění ze dne 17.9.2010) žalobce rozsáhle cituje ze zmíněného úředního záznamu a odůvodnění napadených rozhodnutí se s jeho námitkami týkajícími se pomůcek konkrétně vypořádávají, dospěl soud k závěru, že namítaná vada neměla za následek porušení práv žalobce, který v plné šíři uplatnil námitky proti údajům uvedeným v úředním záznamu o způsobu stanovení daně pomůckami. Žalobní námitka 2) je nedůvodná.

Předmětem činnosti žalobce v daných obdobích byl velkoobchod s nápoji a tabákovými výrobky. Žalobce se v žalobě snaží snížit význam skladové evidence („jeden jediný neprůkazný záznam v moři desetitisíců účetních záznamů“), avšak podle názoru soudu je právě skladová evidence základem, páteří podnikání v tomto oboru. Soud se shoduje s argumentací v odůvodnění napadených rozhodnutí (zejm. str.9) a zdůrazňuje, že správní orgány se touto otázkou rozsáhle a přiléhavě zabývaly. To, že žalobce účtoval způsobem B, je zjevné jak z řízení v 1. stupni (srov. např. protokol o jednání ze dne 7.1.2010), tak i z odůvodnění napadených rozhodnutí (str.2).

Podle § 8 odst.1 zákona č. 563/1991 Sb., v příslušném znění (dále jen zákon o účetnictví), účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Podle § 8 odst.4 zákona o účetnictví, účetnictví účetní jednotky je průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.

Podle Českého účetního standardu pro podnikatele č. 015 (tj. předpisu upravujícího podrobnosti účtování v daných obdobích – navazuje na tehdejší vyhlášku č. 500/2002 Sb.), bod 4.3.3., při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.

Princip účtování o zásobách způsobem B je jasně zřetelný z odůvodnění napadených rozhodnutí (str.2). To, že žalobce zaúčtoval konečný stav zásob vždy k 31.12. daného roku, však neznamená, že by bylo možno rezignovat na prokazatelné stavy zásob v průběhu roku, což ostatně vyplývá i z výše citovaných účetních standardů. Žalobní námitky 3) a 4) tedy nejsou důvodné. Soud ještě pokládá za vhodné uvést, že se nezabýval obecným odkazem žalobce na argumentaci uvedenou v odvolání proti dodatečným platebním výměrům, neboť jak vyplývá z konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví, žaloba, která odkazuje na důvody opravného prostředku, který žalobce podal v řízení před správním orgánem, nevyhovuje § 71 s.ř.s. Žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti rozhodnutí explicitně v žalobě uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly rozhodnutí správního orgánu (srov. přiměřeně rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995 čj. 6 A 15/94-39).

Podle § 31 odst.6 ZSDP, pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Jak vyplývá z úředního záznamu o stanovení daně pomůckami, údaje z účetnictví žalobce byly jedním z podkladů při stanovení daně, nikoli důkazním prostředkem, což odpovídá výslovnému znění výše citovaného ustanovení. K důvodům, pro které nebylo možno stanovit daň dokazováním, se soud vyjadřoval již v předchozích odstavcích. Žalobní námitka 5) není důvodná.

Žalobce namítl, že správní orgány nedefinovaly pojem „marže“, avšak neuvedl, jakým konkrétním způsobem tím byla porušena jeho práva. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům (str. 9 - 11) žalobce s tímto pojmem běžně pracuje, aniž by dal jakkoli najevo, že neví, co tento pojem znamená. Žalobce byl v průběhu daňového řízení zastoupen daňovými poradkyněmi, tedy osobami nanejvýš povolanými pro takovou činnost, přičemž z obsahu správního spisu nevyplývá žádná potřeba ujasnit si tento či jiný pojem běžně užívaný v podnikatelské sféře. Žalobní námitka 6) je nedůvodná.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 28.12.2011 čj. 7 Afs 35/2011-75, *pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činností dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.*

Úřední záznam z 11.6.2010 je obsažen na 1 listu papíru a ke srovnatelnému subjektu R. M. se zde dočteme pouze to, že má obdobný kód klasifikace NACE, odpovídá charakterem své činnosti, a že správce daně vzal v úvahu rozdílnou velikost obou subjektů. V odůvodnění napadených rozhodnutí (str.11) je – jako odpověď na rozsáhlé a konkrétní odvolací námitky – uvedeno pouze to, že srovnatelný daňový subjekt se zabývá obdobnou činností (velkoobchodem), obchoduje s obdobným sortimentem, na stejném trhu a ve stejné lokalitě, dosahoval vyššího objemu tržeb z prodeje zboží.

Takováto charakteristika je podle názoru soudu nedostatečná. Údaje o vybraném subjektu jsou naprosto obecné, takže nedávají soudu prostor k tomu, aby přezkoumal úvahu správních orgánů ve smyslu výše uvedeného judikátu NSS. Na takto kusých základech nelze založit jakoukoli, natož pak důkladnou analýzu, která

by vedla k přiléhavým závěrům a k přiměřenosti použitých pomůcek. Soud tedy považuje napadená rozhodnutí v tomto ohledu za nepřezkoumatelná.

S ohledem na výše uvedené soud zrušil napadená rozhodnutí v souladu s § 76 odst.1 písm.a) s.ř.s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst.1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalobce vynaložil náklady na zaplacení soudního poplatku (2.000,- Kč) a poštovného (celkem 69,- Kč). Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 29. srpna 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu