



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudců JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobce **P. K.**, zast. JUDr. Helenou Tukinskou, advokátkou v Teplicích, J. V. Sládka 1363/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, jako nástupci Finančního ředitelství v Brně, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23.11.2011, č.j. 12979/11-1300-702127, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání správnosti a zákonnosti rozhodnutí ze dne 23.11.2011, č.j. 12979/11-1300-702127, kterým Finanční ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“), kterými byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2007.

Žalobce tvrdil, že rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně nepovažuje za správná, neboť byla vydána v rozporu se zákonem. Jejich nezákonnost spatřoval v tom, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k novým

skutkovým zjištěním, což je v rozporu s ust. § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“), a bylo mu upřeno právo dané v jeho ust. § 86 odst. 2 písm. c) na vyvrácení pochybností, vyjádřených správcem daně. Dle žalobce nebyl ani odůvodněn postup dle § 98 cit. zákona, tj. stanovení daně dle pomůcek, neboť splnil všechny podmínky správce daně a ten naopak nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem, jak mu ukládá ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Konečně žalobce tvrdil, že pomůcky, vymezené v ust. § 98 odst. 3 nejenže neměl správce daně užít, ale ty které užil, užil nesprávně. Správce daně nepřihlédl ani ke zjištěným skutečnostem, jak mu ukládá ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Postupem správce daně byly dle žalobce porušeny základní zásady daňového řízení, např. zásada zákonnosti uvedená v § 5 odst. 1 daňového řádu, zásada zdrženlivosti a přiměřenosti zakotvená v odstavci 3 citovaného ustanovení a zásada volného hodnocení důkazů obsažená v § 8 odst. 1 citovaného zákona. Tyto námitky dále v žalobě rozvedl.

Především uvedl, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 byla zahájena dne 13.1.2010. Dne 12.10.2010 byl prostřednictvím svého zástupce seznámen s výsledky kontroly, své vyjádření k ní doručil správci daně písemně dne 27.10.2010 a sám doplnil dokazování ještě dne 12.11.2010. Dne 11.1.2011 provedl správce daně na jeho provozovně místní šetření a následně dne 11.5.2011 převzal žalobce zprávu o výsledku daňové kontroly. Ta však obsahovala zcela nové skutečnosti, na které mu nebylo umožněno reagovat, i když o lhůtu k vyjádření žádal. Stejně mu bylo v rozporu s ust. § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu znemožněno vyvrátit pochybnosti, vyjádřené správcem daně.

Žalobce vyslovil nesouhlas se závěry správce daně, který stanovil daň dle pomůcek s ohledem na neúplnost, nesprávnost a neprůkaznost účetnictví a tvrdil, že absence důkazních prostředků byla takové intenzity, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Postup správce daně podle pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu označil žalobce za nesprávný a nezákonný. Tvrdil, že vedl účetnictví v souladu se zákonem, správci daně předložil účetní doklady jednak po zahájení daňové kontroly, ale i průběžně na základě jeho výzev.

Dále žalobce označil postup správce daně dle § 98 daňového řádu v rozporu se zákonem, a to i za předpokladu, že by stanovení daně podle pomůcek bylo namístě. Správce daně totiž nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem, jak mu ukládá odst. 2 citovaného ustanovení, a pomůcky vymezené v § 98 odst. 3 citovaného zákona užil nesprávně. Rozhodně nevyužil údaje srovnatelného subjektu, neboť žalobce minimálně v první polovině roku 2007 objekt, v němž podnikal, stále rekonstruoval a teprve získával klientelu.

Žalobce odkázal na ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a tvrdil, že správce daně neprokázal, že by existovaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů ani jiných listin a dalších důkazních prostředků. Postup správce daně je proto v rozporu se zákonem. Dle žalobce měla být daň případně doměřena v rámci dokazování, neboť účetnictví vedl v souladu se zákonem.

Shora popsaným postupem správce daně byly dle žalobce prokazatelně porušeny základní zásady daňového řízení. Konkrétně pak zopakoval, že byla porušena zásada zákonnosti (§ 5 daňového řádu) a zásada zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 cit. zákona). Správce daně zatížil žalobce neúměrnou daňovou povinností a namísto stanovení daně dokazováním užil pomůcek, nikoliv však v zájmu žalobce. Konečně správce daně porušil i zásadu volného hodnocení důkazů obsaženou v § 8 daňového řádu, když nepřihlédl ke všem provedeným důkazům a tyto nesprávně zhodnotil.

V závěru žalobce navrhl, aby krajský soud označil rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí správce daně za nezákonná s tím, že podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s.ř.s.“) je na místě, aby je zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný v úvodu svého rozhodnutí popsal postup správce daně, jak vyplývá ze spisového materiálu. Uvedl, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007 byla zahájena dne 13.1.2010. Protože žalobce nepředložil všechny potřebné doklady a písemnosti, správce daně ho tomu vyzval dne 5.2.2010. Na uvedenou výzvu reagoval jeho zástupce dne 22.2.2010 a objasnil některé skutečnosti spojené s podnikatelskou činností žalobce. V další výzvě správce daně požadoval, aby žalobce prokázal výši marže. Ten doručil správci daně svoji odpověď dne 8.3.2010 a doplnil ji dne 14.4.2010. Dne 3.5.2010, jako reakci na nově zjištěné skutečnosti, vydal správce daně další dvě výzvy. První se týkala operací v rámci kontroly daně z příjmů. Ve druhé výzvě požadoval k dani z přidané hodnoty prokázat výši základu daně pro uplatnění základní sazby daně z přidané hodnoty a výši základu daně pro uplatnění snížení sazby daně a uskutečněných zdanitelných plnění týkajících se denních tržeb na provozovně ZUBR za kontrolovaná zdaňovací období daňovými doklady. Dále žádal prokázat zda byla do vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu zahrnuta veškerá zdanitelná plnění týkající se hostinské činnosti, když správce daně shledal rozdílné podíly výstupu a vstupu vykázané žalobcem a zjištěné z předložené cenové evidence. Žalobce odpověděl dne 19.5.2010, správce daně si následně formou dožádání ověřoval správnost faktur vystavených žalobcem za poskytnuté služby. Následovaly další výzvy ze dne 1.7.2010, v nichž správce daně požadoval prokázání všech skutečností souvisejících s výnosy, respektive rozdělením nákladů a to v členění tržby z ubytování, restaurace, folie a sáčky. Žalobce reagoval dne 23.7. a 23.8.2010. S kontrolními výsledky byl zástupce žalobce seznámen dne 12.10.2010, požádal o lhůtu k vyjádření do 27.10.2010, tento den reagoval a dne 12.11.2010 předal správci daně osobně evidenci plateb a evidenci skladu včetně ztrátového. Správce daně nové podklady ověřoval, dne 11.1.2010 provedl na provozovně žalobce místní šetření a na základě shromážděných podkladů dospěl k závěru, že nesprávnosti účetnictví odůvodňují stanovení daně podle pomůcek. Správce daně v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007 dne 24.5.2011.

Žalovaný pak posoudil uplatněné odvolací námitky a zaujal k nim stanovisko. Především reagoval na údaje o průběhu daňové kontroly. V přehledné tabulce na

straně 4 a 5 odůvodnění svého rozhodnutí seřadil jednotlivé úkony v časové posloupnosti a dospěl k závěru, že z jejich obsahu i ze správního spisu lze ověřit, jak správce daně postupoval, ale i skutečnost, že žalobce předkládal daňové doklady a důkazní prostředky postupně. Z údajů uvedených v tabulce je dle žalovaného nepochybné, že měl žalobce v průběhu daňové kontroly možnost se se zjištěnými skutečnostmi seznamovat průběžně. S výsledky daňové kontroly byl žalobce seznámen dne 12.10.2010 a následně dne 11.5.2010.

Žalovaný dále citoval ust. § 98 odst. 1 daňového řádu s tím že daň lze stanovit podle pomůcek, pokud daňový subjekt nesplní povinnosti při dokazování, není možné stanovit základ daně a daň základě důkazů a pomocí pomůcek lze stanovit daň dostatečně spolehlivě. Z obsahu správního spisu dle žalovaného vyplývá, že žalobce nesplnil svoji důkazní povinnost, nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně přijatých a uskutečnitelných zdanitelných plnění za kontrolovaná období. Je zřejmé, že evidence pro daňové účely vychází z nesprávného a neprůkazného účetnictví a je nevěrohodná. Žalobce neprokázal, že účtoval o veškerých dosažených tržbách, když věrohodným způsobem neprokázal, jak bylo naloženo se zbožím a materiálem vydaným ze skladu dle skladové evidence, zejména neprokázal, že jeho prodej byl evidován v evidenci jednotlivých plateb. Dále prokazatelně neúčtoval o úbytcích zásob do normy a nad normu a o škodách na zásobách. Neprokázal, že vedl evidenci veškerých zásob (jak je popsáno na str. 25-28 zprávy z kontroly). Porušil tak ust. § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“). Pro vady v evidenci zásob nemohl žalobce vést ani řádnou inventarizaci majetku dle ust. § 29 zákona o účetnictví a provést jejich zaúčtování za období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku. Žalobce dle žalovaného nevedl ani řádnou cenovou evidenci dle ust. § 11 zákona č. 526/1999 Sb., o cenách v platném znění (dále jen „zákon o cenách“), když nedoložil veškeré prodejní ceny prodávaného zboží, případně jejich změny (jak je uvedeno na str. 3-4 a 7-8 zprávy z kontroly). Tím, že žalobce nevedl průkazně evidenci denních tržeb v hotovosti, porušil ust. § 39 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Při vedení účetnictví žalobce nedodržel směrnou účtovou osnovu, když neúčtoval o normách přirozených úbytků zásob. Tím porušil ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví. Konečně žalovaný žalobci vytýkal, že do uskutečněných zdanitelných plnění nezahrnul veškeré dosažené tržby z hostinské činnosti a tím porušil ust. § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v platném znění (dále jen „zákon o DPH“). O porušení citovaného ustanovení svědčí neprůkazně vedená evidence denních tržeb, chybějící účtování o osobní spotřebě, a předložení evidence pro daňové účely až na základě výzvy dne 23.8.2010. Žalovaný citoval ust. § 100 zákona o DPH, z něhož povinnost vedení této evidence vyplývá. Podle žalovaného postupné předkládání důkazních prostředků až na výzvy správce daně nesvědčí o jejich hodnověrnosti.

Z výše uvedeného je dle žalovaného zřejmé, že došlo ze strany žalobce k flagrantnímu porušení zákona o účetnictví. Evidence pro daňové účely odráží chyby nesprávného, neúplného a nevěrohodného účetnictví a proto je nevěrohodná.

Žalovaný dále reagoval na námitku žalobce poukazující na použité pomůcky. Správce daně dle žalovaného použil kombinaci pomůcek a při jejich výběru hledal a využil údaje uvedené v daňových přiznání srovnatelného daňového subjektu, využil údaje uvedené žalobcem na jeho internetových stránkách (zejména ohledně druhu poskytovaných služeb, ceny, vybavení, umístění provozovny, možnosti sportovního využití atd.). Konečně pak využil údaje z daňových přiznání žalobce za kontrolované zdaňovací období (za uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění ohledně plastových výrobků, které správce daně nezpochybnil).

Žalovaný dále uvedl, že správce daně ve smyslu ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu přihlédl k výhodám, které vyplynuly pro daňový subjekt. Použité úvahy podrobně popsal na str. 9 odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Dle žalovaného z uvedených skutečností vyplývá, že správce daně použil přiměřené pomůcky a stanovil daňovou povinnost dostatečně spolehlivě a taktéž přihlédl ke skutečnostem, z nichž vyplývaly výhody pro žalobce.

Žalovaný dále citoval § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a uvedl, že správce daně na str. 20-25 podrobně popsal pochybení, kterých se žalobce při vedení průběžné evidence jednotlivých plateb dopustil. Z předložené evidence vyplývají tak závažná pochybení, že správce daně nemohl provést přesné součty jednotlivých položek.

Na podanou žalobu žalovaný reagoval ve svém vyjádření ze dne 13.3.2012, kde uvedl, že nesouhlasí se skutečnostmi, které žalobce v žalobě uvádí, ani s jeho právním názorem vyjádřeným v čl. II žaloby. Dle žalovaného žalobce opomíjí, že byl povinen nést důkazní břemeno stran svých tvrzení obsažených v daňovém tvrzení. Unesení důkazního břemene znamená přesvědčit orgán, který rozhoduje, o správnosti svých tvrzení předložením odpovídajících důkazů. Je však třeba rozlišovat mezi důkazním břemenem a důkazní povinností, kdy důkazní povinnost je povinnost předložit důkazní prostředky na základě zákona nebo k výzvě správce daně, nicméně unesením důkazního břemene rozumíme to, že z předložených důkazních prostředků vyplyne závěr, který prokáže tvrzení daňového subjektu. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě žalobce pak i z účetních předpisů.

Dále žalovaný vyjádřil svoje stanovisko k aplikaci ust. § 5 a násl. daňového řádu, na které žalobce odkazuje. Kromě vytvoření garance řádného výkonu státní správy ale mají tato ustanovení i významnou roli jak v legislativním procesu tak i v procesu aplikace práva. Samotné zásady vyjadřují jakýsi aplikační korektiv, v daném případě ve vztahu k procesním institutům daňového práva procesního, které jsou ponejvíce obsaženy v daňovém řádu. Proto je dle žalovaného nutno k námitce žalobce stran porušení základních zásad správy daní uvést, že k tomu nemůže dojít izolovaně, nýbrž toliko ve spojení s aplikací, v daném případě procesního, institutu. Proto úvodní i závěrečné námitky žalobce postrádají dle žalovaného jakoukoliv adresnost a tím i svou žalobní relevanci.

K námitce žalobce poukazující na porušení ust. § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že toto ustanovení vyjadřuje princip koncentrace řízení, v daném případě závěru postupu daňové kontroly. Opět popsal průběh projednání zprávy z kontroly a uzavřel, že žalobce ve smyslu a duchu uvedeného prvku koncentrace nemohl po projednání zprávy o daňové kontrole dne 11.5.2011 již účinně navrhnout další doplnění kontrolního zjištění. Tuto námitku proto odmítl.

Žalovaný dále setrval na stanovisku, že byly naplněny důvody pro stanovení daně dle pomůcek, jak je uvedl na straně sedmé žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobce nesl důkazní břemeno dle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Připomněl nedostatečnost jeho účtování o veškerých dosažených tržbách, nevedení evidence zásob, nemožnost provedení řádné inventarizace majetku dle § 29 zákona o účetnictví, nevedení cenové evidence dle zákona o cenách, nevedení denních tržeb, nedodržení směrné účtové osnovy při vedení účetnictví, a tvrdil, že nebylo účtováno o osobní spotřebě žalobce, nebylo možné kontrolovat účetní a fyzický stav zásob. Tyto vady žalovaný označil za neodstranitelné, čímž bylo vyloučeno dokazování. Odkázal na odůvodněné svého rozhodnutí, ve kterém obsáhle rozebral kvalitu účetnictví žalobce.

Žalovaný označil za nedůvodnou i námitku poukazující na nesprávné použití pomůcek. Vyslovil přesvědčení, že z použitých pomůcek jednoznačně vyplývá jejich přiměřenost, jejich dostatečná spolehlivost i to, že byly získány v souladu se zákonem při respektování ust. § 98 odst. 2 daňového řádu, a to zejména při úvaze o sazbě daně a při zohlednění rozsahu uskutečněných zdanitelných planění – zejména rekonstrukce provozovny. V této souvislosti odkázal na str. 8 a 9 svého rozhodnutí. Odmítl požadavek žalobce, že mu měla být umožněna součinnost při hodnocení pomůcek. Odkázal na soudní judikaturu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.6.2005, Afs 104/2004, a dále na rozsudek Krajského soud v Ústí nad Labem ze dne 2.5.2007, 15 Ca 233/2005) a tvrdil, že ve svém rozhodnutí hodnotil i kvalitu použitých pomůcek a dospěl k závěru, že správce daně zohlednil veškeré výhody, které žalobci ve zdaňovacím období náležely. Správce daně se náležitě zabýval objektivními okolnostmi podnikání žalobce, např. umístění provozovny, úrovni a rozsahu poskytovaných služeb i jejich kapacit.

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

V úvodu připomíná, že správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 13.1.2010, tedy v době působnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků který byl s účinností od 1.1.2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb. (daňový řád).

Žalobce především namítal, že mu v rozporu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu nebylo umožněno vyjádřit se k novým skutkovým zjištěním, a upřeno mu právo

dané mu ust. § 86 odst. 2 písm. c) tohoto zákona na vyvrácení pochybností vyjádřených správcem daně.

Tyto námitky žalobce uplatnil již v odvolání a žalovaný se jimi na straně 4-6 odůvodnění svého rozhodnutí podrobně zabýval. Krajský soud si ověřil, že žalovaným popsáný průběh řízení od zahájení daňové kontroly dne 13.1.2010 až do vydání dodatečného platebních výměrů dne 24.5.2011, jak je popsán i výše, odpovídá obsahu správního spisu. Z protokolu sepsaného dne 12.10.2011 vyplývá, že se zástupce žalobce seznámil s výsledky daňové kontroly a vyžádal si lhůtu k vyjádření do 27.10.2010. Lhůtu dodržel a následně dne 15.11.2010 předložil skladovou evidenci, evidenci ztraceného a evidenci příjmů. Dne 11.1.2011 pak proběhlo za účasti zástupce žalobce místní šetření a dne 11.5.2011 byl seznámen s konečnou zprávou z daňové kontroly. V protokolu o jejím projednání byl upozorněn na to, že závěry týkající se dodatečně předložených písemností jsou popsány na str. 16 – 37 zprávy. Z nich pak vyplývá, že dodatečně předložené doklady nezměnily závěr správce daně o nemožnosti stanovit daň dokazováním.

Podle ust. § 88 odst. 2 daňového řádu v rámci projednání zprávy o daňové kontrole správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle odst. 3 citovaného ustanovení na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.

Ze shora podaného je nepochybné, že zástupci žalobce byla dána možnost vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, přičemž výsledek zůstal i po přezkoumání dodatečně předložených důkazních prostředků nezměněn. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s ust. 88 odst. 2 a 3 daňového řádu a na právech garantovaných tímto ustanovením ho nezkrátil.

Žalobce tvrdil, že zpráva o výsledku daňové kontroly obsahovala nové skutečnosti, na které mu již nebylo umožněno reagovat, i když o lhůtu k vyjádření žádal. Tento postup označil za rozporný s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu a zároveň mu tím bylo upřeno právo na vyvrácení pochybností zakotvené v § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Neuvedl však které konkrétní závěry správce daně, uvedené ve zprávě z kontroly, pokládá za nové. Krajský soud žádné takové nové skutečnosti nezjistil a za těchto okolností zaujal názor, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 88 odst. 3 daňového řádu, pokud žalobci již neumožnil navrhopvat další doplnění kontrolního zjištění a vydal dodatečné platební výměry.

Další námitky žalobce směřovaly proti stanovení daně za použití pomůcek dle § 98 daňového řádu. Tento postup označil žalobce za nesprávný a nezákonný. Tvrdil, že jeho použití nebylo odůvodněno, neboť splnil všechny podmínky správce daně,

ten však nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem, jak mu ukládá ust. § 98 odst. 2 daňového. Žalobce popřel, že vedl účetnictví neúplně, nesprávně a neprůkazně, naopak tvrdil, že vedl účetnictví v souladu se zákonem, správci daně předložil účetní doklady jednak po zahájení daňové kontroly, ale i průběžně na základě jeho výzev.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně požadoval, aby žalobce předložil ke kontrole **skladovou evidenci majetku**. Žalobce prostřednictvím svého zástupce reagoval dne 22.2.2010 a do protokolu uvedl, že veškeré zásoby v roce 2007 účtoval metodou B a na základě inventarizace ke dni 31.12.2007 byla hodnota skladových zásob odúčtována z nákladů. Dále uvedl, že skladová evidence nebyla v průběhu roku 2007 vedena. V penzionu ZUBR byl zjištěn fyzický stav zásob na skladě ke dni 31.12.2007, ten byl oceněn poslední nákupní cenou a tak zjištěn stav zásob v korunách. Po seznámení s obsahem kontrolního zjištění žalobce dne 12.11.2010 předložil skladovou evidenci, ta však vykazovala řadu nedostatků. Jak bylo podáno ve zprávě o daňové kontrole na str. 26, žalobce v ní uváděl pouze číselný údaj o příjmu zásob na sklad, o výdeji a zůstatku zásob, a to bez uvedení jejich množství (v kg, litrech, kusech), ocenění a čísla dokladu, dle něhož byly zásoby pořízeny nebo vydány. Na některých skladových kartách byl evidován různý sortiment zásob se souborným označením (např. zelenina čerstvá, zelenina mražená, mléčné výrobky, luštěniny, salám, atd.). Krajský soud je se žalovaným ve shodě o tom, že takto vedená evidence nesplňuje požadavky dané v ust. § 8 zákona o účetnictví. Skutečnost, že žalobce předložil skladovou evidenci zásob nemá žádný dopad na zjištění učiněná správcem daně ohledně vypovídací hodnoty této evidence. I když byl žalobce seznámen s konkrétními zjištěnými nedostatky, nereagoval na ně a setrval pouze na obecném tvrzení, že vedl účetnictví v souladu se zákonem.

Chyby ve skladové evidenci, jak byly zjištěny a výše popsány, znemožňují dle názoru krajského soudu řádně provést **inventarizaci majetku**, jak ukládá ust. § 29 zákona o účetnictví. Obsah správního spisu potvrzuje, že žalobce předložil ke kontrole pouze zápis o fyzickém stavu zásob na skladě ke dni 31.12.2007. Pokud neměl k dispozici výsledky inventarizace majetku (zásob) ke dni 31.12.2006 (tedy k 1.1.2007) a neporovnal fyzický stav k prvnímu a poslednímu dni roku 2007 se stavem účetním, nesplnil dle krajského soudu to, co mu ukládá citované ustanovení. Pochybení ve vedení skladové evidence a neprovedení řádné inventarizace bylo se žalobce projednáno a sděleno mu ve zprávě o daňové kontrole. Tam popsané nedostatky žalobce v žalobě zpochybňoval opět pouhým tvrzením, že vedl účetnictví v souladu se zákonem. Konkrétním zjištěním, shora popsaným, se však nijak nebránil.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, byl žalobce ve výzvě správce daně žádán, aby prokázal průběžné vedení **evidence jednotlivých plateb v hotovosti**, jak mu ukládalo ust. § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce reagoval sdělením ze dne 19.5.2010, v němž uvedl, že dodávky zboží byly vystavovány jen na vyžádání a to bez kopie. Příjem byl součástí denních tržeb a do příjmů za závodní stravování byla zahrnuta hodnota přijatých stravenek. Zákazníkům byly při placení vydávány účtenky bez kopie. Žalobce sám připustil, že k jednotlivým platbám

v hotovosti sice neexistují kopie paragonů, útrata zákazníka se ale zaznamenala na „hospodský lístek“ a celková suma byla převedena do evidence tržeb na PC. Krajský soud se s ohledem na důkazní prostředky shromážděné ve správním spise zcela ztotožnil se závěrem žalovaného, že tato evidence plateb nebyla vedena v souladu s ust. § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého daňový subjekt, který přijímá nebo vydává platby v hotovosti, je povinen vést průběžně evidenci jednotlivých plateb, pokud údaje o těchto platbách lze užít jako důkazní prostředek pro správné stanovení jeho daňové povinnosti, pokud nezaznamenává daňový subjekt údaje o těchto platbách v jiné evidenci, stanovené zákonem. Evidence obsahuje zejména údaje o výši, době a předmětu platby a popřípadě i o plátcí nebo příjemci této platby, jakož i další údaje, pokud vyplývají z předmětu evidence.

Krajský soud hodnotil další žalobci vytýkané pochybení, a to nedostatečně vedenou evidenci **ztratiného**. Stejně jako v případě skladové evidence žalobce dne 12.11.2010 evidenci ztratiného předložil, což správce daně ani žalovaný nezpochybňují. Konstatují však, že vyčíslené ztratiné neuvádí množství (v jednotkách) zboží ani jeho ocenění. Skutečnost, že o tomto zboží žalobce neúčtoval, je v rozporu s ust. § 8 odst. zákona o účetnictví. Proto shledali tuto evidenci neprůkaznou. Krajský soud zjistil, že nedostatky popsané správcem daně a žalovaným jsou podloženy obsahem správního spisu a s jejich závěry se ztotožnil.

Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně v průběhu kontroly, zahájené 13.1.2010, prověřoval správnost žalobcem deklarované **marže**. Žalobce reagoval na správcem daně zpochybněnou výši marže podáním ze dne 8.3.2010, ve kterém označil marži ve výši 8,5% za vcelku reálnou, zdůvodnil ji zásobováním některých odběratelů nápoji za nákupní ceny (koupaliště, sportovní klub, hasiči, svaz žen) a předložil jejich seznam a množství odebraného zboží s tím, že marže se mu měla vrátit v odměně od pivovaru. Žalobce také uvedl, že vařil pro důchodce s marží 3%-7% a závodní stravování s marží 8%-15%. Ohledně poledního menu a snídaní a večeří pro ubytované hosty tvrdil, že nelze brát cenu dle ceníku nápojů a jídel. Předložil k podpoře svých tvrzení jednu kalkulaci snídaně a dvou večeří pro ubytované hosty (marže 22%-28%) kalkulaci čtyř obědů pro závodní stravování (Železářny Štěpánov - marže 2%-25%), kalkulaci dvou hlavních jídel s marží 22% -25% a čtyři jídelní lístky. Tyto důkazní prostředky nepokládá krajský soud za schopné prokázat skutečnou výši marže. To, že žalobce nedoložil kalkulaci všech prodáváných jídel a nápojů shledal krajský soud jako podstatnou vadu účetnictví žalobce. Bylo pouze na něm, aby v reakci na výzvu správce daně předložil podklady v takovém rozsahu, který by dostatečně přesvědčivě vypovídal o spotřebě použitých potravin, výši režijních nákladů a marže. Žalobce marži z hostinské činnosti vykazoval ve výši 8,5%, správce daně a následně žalovaný, s ohledem na počet žalobcem předložených kalkulačních, dospěli k závěru, že deklarovanou marži neprokazují. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Žalobce měl předložit kalkulace na všechna jídla nabízená a prodávaná v průběhu zdaňovacího období, protože jen z těchto podkladů si lze o výši marže z této činnosti udělat jednoznačný úsudek. Je zároveň nepochybné, že takový požadavek nebyl pro žalobce zatěžující, neboť kalkulace jsou základním předpokladem pro stanovení

ceny prodávaných jídel a žalobce si je musel předem vytvořit. Pokud je správci daně nepředložil, dostal se do důkazní nouze a svoje tvrzení o výši marže ničím neprokázal.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, žalobce neprokázal ani řádné **vedení daňové evidence**, jak mu ukládá ust. § 100 zákona o DPH. Především při zahájení daňové kontroly dne 13.1.2010 tuto evidenci nepředložil a učinil tak až na základě výzvy správce daně dne 23.8.2010. O neprůkaznosti daňové evidence svědčí neprůkazně vedená evidence denních tržeb, chybějící účtování o osobní spotřebě, a neprůkazná skladová evidence majetku, odporující zákonu o účetnictví v návaznosti na jeho prováděcí vyhlášku a s ohledem na České účetní standardy. Jak vyplývá ze shora uvedeného, žalobce nedoložil, že provedl inventarizaci zásob dle zákona o účetnictví v souladu s ust. § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Neúplná a tudíž nevěrohodná účetní evidence ve svém důsledku činí nevěrohodnou i evidenci pro daňové účely.

Žalobce nedoložil veškeré prodejní ceny prodávaného zboží, případně jejich změny (jak je uvedeno na str. 3-4 a 7-8 zprávy z kontroly). Tím, že žalobce nevedl průkazně evidenci denních tržeb v hotovosti, porušil ust. § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Při vedení účetnictví žalobce nedodržel směrnou účtovou osnovu, když neúčtoval o normách přirozených úbytků zásob. Tím porušil ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví. Žalobce do uskutečněných zdanitelných plnění nezahrnul veškeré dosažené tržby z hostinské činnosti a tím porušil ust. § 21 odst. 1 zákona DPH.

Jak bylo shora uvedeno, žalobce namítal, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny podmínky dané v § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle citovaného ustanovení 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.

Lze tedy uzavřít, že všechny shora popsané nedostatky ve vedení účetnictví ve své souhrnu, a především pak nedostatečně vedená evidence zásob, neprovedení inventarizace tak, jak ukládá ust. § 29 zákona o účetnictví, a chybně vedená evidence pro daňové účely, lze kvalifikovat jako porušení ust. § 8 zákona o účetnictví. Zjištěné nedostatky jsou natolik závažné, že způsobily neprůkaznost účetnictví žalobce a daň nebylo možné stanovit dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Krajský soud je názoru, že žalobci je možné stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě (viz § 98 odst. 4 citovaného zákona). Je možné vycházet z toho, že dostatečně spolehlivě stanovená daň je taková, která bude představovat kvalifikovaný odhad učiněný na základě známých informací o daňovém subjektu, o jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě, jak usoudil i žalovaný. Daň by se měla co nejvíce blížit realitě. Zároveň však je třeba mít na zřeteli, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená podle pomůcek byla stejně přesná, jako daň stanovená dokazováním.

Žalobce konečně namítal, že správce daně užil pomůcky vymezené v § 98 odst. 3 daňového řádu nesprávně. Rozhodně nevyužil údaje srovnatelného subjektu, neboť žalobce minimálně v první polovině roku 2007 objekt, v němž podnikal, stále rekonstruoval. Žalobce dokonce namítal, že v oboru jeho podnikání nelze pomůcky vůbec uplatnit, neboť v lokalitě kde podniká neexistuje srovnatelný subjekt, podnikající za stejných podmínek. Žalobce dále tvrdil, že v lokalitě kde podniká neexistuje srovnatelný subjekt, který by podnikal za stejných podmínek.

Správce daně v úředním záznamu o stanovení daně z přidané hodnoty za rok 2007 podle pomůcek, vyhotoveném dne 13.5.2011, podrobně popsal subjekt, který vybral jako srovnatelný se žalobcem **a i žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí na straně 8 a 9 tyto shodné znaky uvedl**. Žalobce nevznnesl žádné konkrétní námitky proti těmto kritériím, podle kterých správce daně oba subjekty porovnával, pouze tvrdil, že v lokalitě, kde on podniká srovnatelný subjekt neexistuje. K tomu krajský soud podotýká, že srovnatelný subjekt nemusí správce daně vybrat ve stejné lokalitě ve které podniká žalobce, ale v lokalitě srovnatelné s tou, ve které podniká žalobce. Navíc žalobce proti konkrétně vybranému srovnatelnému subjektu žádné další námitky neuplatnil. Krajský soud proto shledal i výběr srovnatelného subjektu za souladný s ust. § 98 odst. 3 daňového řádu a ustálenou judikaturou správních soudů.

Žalobce konečně namítal, že správce daně nevyužil správně údaje srovnatelného subjektu, neboť žalobce minimálně v první polovině roku 2007 objekt, v němž podnikal, stále rekonstruoval.

Jak vyplývá z obsahu správního spisu, Obecní úřad v Ujčově dne 26.10.2010 potvrdil, že žalobce již od počátku roku 2007 zajišťoval dodávku obědů pro důchodce. Obec Ujčov dále dne 12.3.2010 potvrdila, že již od roku 2006 hradil žalobce obci poplatky za lázeňský a rekreační pobyt. Z obsahu sdělení vyplývá, že ubytovací kapacita byla nižší v roce 2006 (představovala částku 11.6080,- Kč), v roce 2007 a v letech následujících představovala částku 14.600,- Kč. Rekreační poplatek v roce 2006 činil 405,- Kč, v roce 2007 603,- Kč, v roce 2008 736,- Kč a konečně v roce 2009 373,- Kč. Žádný z těchto podkladů nevypovídá o tom, že by v roce 2007 byla činnost žalobce nějak výrazněji omezená. Využíval již plnou kapacitu lůžek a oproti roku 2006 se zvýšil i rekreační poplatek, který ukazoval na rostoucí počet ubytovaných osob. Že žalobce podnikal již od ledna 2007 svědčí i jím předložené evidence přijatých a vydaných faktur pro účely daně z přidané hodnoty. Ze soupisu předloženého žalobcem dne 14.4.2010 vyplývá, že již od ledna 2007 prodával v něm uvedeným osobám pivo a limonády. Kromě toho, že žalobce tvrdil, že v první polovině roku objekt, ve kterém podnikal, stále rekonstruoval, nepředložil žádné důkazy o tom, že rekonstrukce skutečně probíhala, do kdy a jak se její rozsah odrazil v jeho podnikání. Krajský soud proto nemůže tuto námitku uznat jako důvodnou.

Vzhledem k závěrům, které krajský soud ohledně žalobcem uplatněných námitek zaujal, nemohl přisvědčit ani poslední jeho námitce, že postup správce daně je v rozporu se zásadou obsaženou v ust. § 5 odst. 1 a 3 daňového řádu. Tato ustanovení říkají, že správce daně postupuje při správě daní v souladu se zákony a

jinými právními předpisy(odst. 1) a správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (odst. 3). Žalobce především nespécifikoval, v čem správce daně tato ustanovení porušil a krajský soud neshledal, jak bylo uvedeno výše, že by při svém postupu správce daně nebo žalovaný porušili zákon, nebo že by správce daně požadoval na žalobci víc, než je povinen podle daňových zákonů prokazovat. Nepatřičným shledal krajský soud i odkaz na ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, když hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného citovanému ustanovení odpovídá.

Dále krajský soud pokládá za nutné zdůraznit, že je především povinností žalobce jako daňového subjektu ve smyslu ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Aby mohl správce daně provést daňovou kontrolu, jsou mu svěřeny pravomoci upravené v ust. § 86 odst. 4 a § 80 až § 84 daňového řádu. Překročení těchto oprávnění krajský soud, jak již shora uvedl, neshledal.

Z výše uvedených důvodů krajský soud žalobu jako nedůvodnou dle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a krajský soud ani nezjistil, že by mu nějaké takové náklady vznikly. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto 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 2013

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu