



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 14. února 2012, č.j. 2232/12-1102-709598, 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 14.2.2012, č.j. 2232012-1102-709598, kterým Finanční ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“), zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z příjmů za zdaňovací období 2007 ve výši 107.868,- Kč a doměřena daňová ztráta ve výši -1,285.516,- Kč. Současně bylo žalobci sděleno penále z doměřené daně a doměřené daňové ztráty.

Žalobce tvrdil, že rozhodnutí nebylo vydáno v souladu s ust. § 7 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“), tj. bez zbytečných průtahů a ve lhůtě stanoveném pokynem MF č. D-348. Odvolání

žalobce bylo správci daně doručeno dne 21.6.2011 a žalobce obdržel rozhodnutí žalovaného až dne 14.2.2012.

Postup žalovaného i správce daně označil žalobce za nezákonný, neboť mu nebylo umožněno vyjádřit se k novým skutkovým zjištěním, což je v rozporu s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu, bylo mu upřeno právo dané mu ust. § 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu na vyvrácení pochybností vyjádřených správcem daně, nebyl ani odůvodněn postup dle § 98 cit. zákona, tj. stanovení daně dle pomůcek, neboť žalobce splnil všechny podmínky správce daně a ten nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem jak mu ukládá ust. § 98 odst. 2 daňového řádu a konečně pomůcky, vymezené v ust. § 98 odst. 3, nejenže neměl užít, ale ty které užil užil nesprávně. Správce daně nepřihlédl ani ke zjištěným skutečnostem, jak mu ukládá ust. § 98 odst. 2 daňového řádu. Tyto námitky dále v žalobě rozvedl.

Především tvrdil, že při zahájení daňové kontroly dne 13.1.2010 předal správci daně všechny účetní doklady, upozornil na možnost, že některé by mohly být v Mostě, kde je po rozdělení podnikání žalobce na ubytovací a hostinské služby, sídlo podnikání jeho otce. Dne 12.10.2010 byl žalobce prostřednictvím svého zástupce seznámen s výsledky kontroly, k nimž se vyjádřil písemně dne 25.10.2010 a navrhl doplnění dokazování, které sám doplnil dne 12.11.2010. Dne 11.1.2011 provedl správce daně na provozovně místní šetření. Až dne 11.5.2011 převzal žalobce zprávu o výsledku daňové kontroly.

Žalobce popřel, že nebylo možné dohledat položkovou skladovou evidenci, neboť byla správci daně předložena. Přiznal, že nedoložil kalkulaci všech jídel a nápojů, správce daně však požadoval pouze namátkové doložení. Pokud jde o ztratné žalobce tvrdil, že podklady doložil správci daně přímo na provozovně.

Rovněž stravování v rámci ubytování bylo dle žalobce prokázáno při místním šetření na provozovně. Skutečnost, že nedoložil hodnotu jednotlivých jídel mu nelze přičítat k tíži, neboť podávaná jídla měla každý den jinou hodnotu, ubytovaným však byla účtována pevnou cenou.

Žalobce tvrdil, že jednotlivé platby v hotovosti byly evidovány, i když k nim neexistují kopie paragonů, o čemž se pracovnice správce daně přesvědčila v rámci místního šetření. Uvedl, že útrata zákazníka se zaznamenala na „hospodský lístek“ a celková suma byla převedena do evidence tržeb na PC. Takový postup nebyl v předchozích letech nikdy zpochybněn.

Dle žalobce zpráva o výsledku daňové kontroly obsahovala nové skutečnosti, na které již žalobci nebylo umožněno reagovat, i když o lhůtu k vyjádření žádal. Tento postup označil za rozporný s ust. § 88 odst. 2 daňového řádu a tvrdil, že mu tak bylo upřeno právo na vyvrácení pochybností, zakotvené v § 86 odst. písm. c) daňového řádu.

Žalobce označil postup správce daně, který stanovil daň podle pomůcek, za nesprávný a nezákonný. Popřel, že vedl účetnictví neúplně, nesprávně a neprůkazně, neboť ho vedl v souladu se zákonem. Poukázal na to, že nebyl nikdy v minulosti za chyby v účetnictví sankcionován ani na jakékoliv nedostatky upozorněn.

I kdyby byl postup dle § 98 odst. 2 daňového řádu namístě, žalobce se domníval, že správce daně užil pomůcky vymezené v § 98 odst. 3 citovaného zákona nesprávně. Rozhodně nevyužil údaje srovnatelného subjektu, neboť žalobce minimálně v první polovině roku 2007 objekt, v němž podnikal, stále rekonstruoval.

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 dle žalobce v rozporu se zákonem. Bylo na místě případně doměřit daň v rámci dokazování, neboť účetnictví bylo žalobcem vedeno v souladu se zákonem. Navíc doměření daně dle pomůcek nelze v oboru podnikání žalobce vůbec uplatnit, když nelze podnik žalobce srovnávat s jiným podnikem. Takový, který by v dané lokalitě začínal za stejných podmínek a prodával jídla stejným odběratelům dle žalobce neexistuje.

Závěrem žalobce označil postup správce daně jako „šikanózní“, v rozporu se zásadou obsaženou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, dle něhož 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. Takovýto postup však správce daně nezvolil. Napadené rozhodnutí žalovaného je s ohledem na shora uvedené nesprávné a nezákonné a podle § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2003 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s.ř.s.“) je na místě, aby jej soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně reagoval na všechny odvolací námitky, které žalobce uplatnil ve svém odvolání a důvody, které ho vedly k jejich odmítnutí krajský soud dále podrobně uvede a rozebere u jednotlivých žalobních námitek.

Žalovaný reagoval na podanou žalobu ve svém vyjádření ze dne 4.5.20012, 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 navrhopvat 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 dne § 29 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“), nevedení cenové evidence dle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách v platném znění (dále jen „zákon 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.

K námitce žalobce o „předběžném posouzení věci“ žalovaný uvedl, že správce daně navenek jedná toliko formálně, kdy nejčastější formou takového jednání je rozhodnutí. Proto taková jakási předběžná prozatímní posouzení věci úřední osobou správce daně žalovaný odmítl pro jejich zřejmou právní irelevanci.

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 své 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.

Žalovaný ve svém vyjádření dále konstatoval, že odpovědnost žalobce za správní delikt dle ust. § 37 a násl. zákona o účetnictví nesouvisí s řízením o vyměření daně. Ostatní žalobní námitky pak označil za irelevantní. V podrobnostech odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s., Učinil tak bez nařízení jednání dle 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 v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), který byl s účinností od 1.1.2011 nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb. (daňový řád).

Krajský soud se pak zaměřil na posouzení oprávněnosti uplatněných procesních námitek, v nichž žalobce napadal postup správce daně před samotným vyměřením daně. Žalobce především tvrdil, že žalovaný měl postupovat bez zbytečných průtahů a rozhodnout ve lhůtě stanovené pokynem MF č. D-348. Tímto pokynem se ale neřídil, když odvolání žalobce bylo správcí daně doručeno dne 21.6.2011 a žalobce obdržel rozhodnutí žalovaného až dne 14.2.2012.

Krajský soud připouští, že pokyn D-348 stanoví lhůtu šest měsíců k vydání rozhodnutí o odvolání, kterou v dané věci žalovaný překročil. Ze správního spisu nevyplyvá, že by požádal o prodloužení lhůty, nicméně citovaný pokyn nespojuje s překročením lhůty žádné procesní následky ani nestanoví žádné sankce za jejich nedodržení. Za překročení lhůty, pokud nebyla prodloužena, by mohl žalovaného sankcionovat pouze nadřízený orgán. Jsou-li však dodrženy zákonné lhůty pro vyměření daně, nemá překročení lhůty dané citovaným pokynem za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Žalobce dále 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) daňového řádu na vyvrácení pochybností vyjádřených správcem daně.

Tyto námitky žalobce uplatnil již v odvolání a žalovaný se na straně 10 až 12 odůvodnění svého rozhodnutí jimi podrobně zabýval. Uvedl, že při zahájení daňové kontroly dne 13.1.2010 žalobce nepředložil za kontrolované zdaňovací období všechny doklady. Proto byl dne 5.2.2010 vyzván k předložení evidence zásob, inventarizací a evidence plateb v hotovosti. Dle žalovaného ani při jednání dne 22.2.2010 zástupce žalobce neprokázal svoje tvrzení, proto správce daně dne 26.2.2010 vydal další výzvu, ve které požadoval prokázání výše deklarované marže. Zároveň ho správce daně seznámil s svým stanoviskem k této otázce. Dne 3.5.2010 byla žalobci zaslána třetí výzva k dokazování, a byl upozorněn, že skutečnosti požadované ve druhé výzvě dle správce daně neprokázal. Dle žalovaného byly všechny výzvy jednoznačně formulované a byly splnitelné. Žalobce byl vyzván jen k prokázání skutečností, které sám tvrdil. Zároveň byl upozorněn, za jakých podmínek může být daň stanovena podle pomůcek. Správce daně pak dle žalovaného vyhodnotil veškeré shromážděné důkazní prostředky a při jednání dne 8.10.2010, o němž byl sepsán protokol, seznámil zástupce žalobce se všemi učiněnými zjištěními a dal mu dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků možnost se před ukončením daňové kontroly vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění případně aby navrhl jeho doplnění. Zástupce žalobce požádal o lhůtu do 27.10.2010, bylo mu vyhověno a zároveň mu byla předána kontrolní zjištění v písemné podobě. Žalovaný proto vyhodnotil námitku týkající se nedostatečné komunikace správce daně jako nedůvodnou. Dále uvedl, že zpráva o daňové kontrole obsahuje stejná zjištění, která byla správcem daně učiněna již do dne 8.10.2010, kdy správce daně hodlal výsledky daňové kontroly projednat se zástupcem žalobce a kontrolu ukončit. Nejednalo se o pracovní nebo předběžnou verzi výsledků daňové kontroly, jak tvrdí žalobce. Jeho zástupce si však požádal o lhůtu k vyjádření do 27.10.2010, kterou dodržel, a teprve potom začal předkládat důkazní prostředky. Dne 15.11.2010 předložil skladovou evidenci, o níž původně tvrdil, že nebyla vedena, evidenci jednotlivých plateb, kterou byl žalobce povinen vést dle § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Tyto důkazní prostředky musel správce daně zkoumat a ověřovat, přičemž se jednalo o úkony, které správce daně nemohl v průběhu dosavadního řízení provést, protože je neměl k dispozici. Obě předložené evidence správce daně neosvědčil jako důkaz a jeho původní stanovisko ve věci zůstalo nezměněno. Protože již byla zástupci žalobce dána možnost vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, přičemž výsledek zůstal i po přezkoumání dodatečně předložených důkazních prostředků nezměněn, postupoval dle žalovaného správce daně v souladu s ust. 88 odst. 3 daňového řádu za použití jeho ust. § 264 odst. 1. Dne 11.5.2011 byl zástupce žalobce se zprávou o výsledku daňové kontroly seznámen a zpráva s ním projednána.

Krajský soud si ověřil, že žalovaným popsaný průběh řízení od zahájení daňové kontroly dne 13.1.2010 až do vydání dodatečného platebního výměru dne 24.5.2011 odpovídá obsahu správního spisu. Z protokolu sepsaného dne 27.10.2011 vyplývá, že se zástupce žalobce seznámil s výsledky kontrolních zjištění 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 výsledky 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.

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 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 dodatečný platební výměr.

Žalobce dále namítal, že postup dle § 98 cit. zákona, tj. stanovení daně dle pomůcek, nebyl odůvodněn, neboť splnil všechny podmínky správce daně, ten však nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem, jak mu ukládá ust. § 98 odst. 2 daňového. Popřel, že vedl účetnictví neúplně, nesprávně a neprůkazně. Tvrdil, že správci daně předložil položkovou skladovou evidenci a evidenci ztratného, kterou správci daně předložil přímo na provozovně. Rovněž stravování v rámci ubytování bylo dle žalobce prokázáno při místním šetření na provozovně. Skutečnost, že neprokázal hodnotu jednotlivých jídel mu nelze přičítat k tíži, neboť podávaná jídla měla každý den jinou hodnotu, ubytovaným však byla účtována pevnou cenou. Žalobce dále tvrdil, že jednotlivé platby v hotovosti byly evidovány, i když k nim neexistují kopie paragonů. Útrata zákazníka se zaznamenala na „hospodský lístek“ a celková suma byla převedena do evidence tržeb na PC.

K těmto sporným otázkám zaujal žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobné stanovisko. Především popsal postup správce daně a jeho závěry vyplývající z daňové kontroly. Uvedl, že správce daně v průběhu kontroly, zahájené 13.1.2010, prověřoval správnost žalobcem deklarované marže, která při porovnání nákladů a výnosů činila 8,5%. První výzvou vydanou dne 5.2.2010 byl žalobce správcem daně vyzván, aby předložil evidenci zásob za kontrolované zdaňovací období včetně jejich ocenění, dále prokázal provedení inventarizace k datu 31.12.2006 a k datu

31.12.2007, kterou byl povinen provést dle § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Dále byl vyzván k předložení cenové evidence dle ust. § 11 zákona o cenách a k prokázání vedení evidence jednotlivých plateb v hotovosti, kterou byl povinen vést dle § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. 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. Zástupce žalobce dále předložil jídelní lístek a nabídku ubytování v penzionu Zubr včetně kalkulací dvou jídel a soupis tržeb za rok 2007 podle dní a měsíců.

Protože marže zjištěná z účetnictví žalobce činila 8,5%, zatímco marže zjištěná z dokladů, které byly předloženy v průběhu uvedeného jednání, činila u minutek 100% a u nápojů 50%-150%, správce daně k odstranění pochybností vydal dne 26.2.2010 druhou výzvu, v níž žádal žalobce, aby prokázal svá tvrzení o výši výsledku hospodaření uvedeného v daňovém tvrzení za rok 2007. Žalobce reagoval podáním ze dne 8.3.2010, ve kterém označil marži ve výši 8,5% za vcelku reálnou a 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%. V případě poledního menu a snídaní a večeří pro ubytované hosty 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 (marže 2%-25%), kalkulaci dvou hlavních jídel s marží 22% -25% a čtyři jídelní lístky. Žalobce dále upozornil na nemalou výši ztrátého. Správce daně dle žalovaného tyto předložené důkazní prostředky neshledal dostatečnými k prokázání žalobcem vykázané marže 8,5%.

Dne 3.5.2010 vydal, jak uvedl žalovaný, správce daně třetí výzvu, ve které žalobce vyzval k prokázání jeho tvrzení ve věci dodávek odběratelům (koupaliště, sportovní klub, hasiči, svaz žen) a to předložením faktur či příjmových dokladů a prokázání, jak jejich zaúčtování ovlivnilo výsledek hospodaření roku 2007. Zároveň mu sdělil, že dodávky těmto odběratelům ničím neprokázal. V této výzvě byl žalobce dále vyzván k předložení kompletní evidence zásob včetně jejich ocenění dle zákona o účetnictví v návaznosti na prováděcí vyhlášku k zákonu o účetnictví a s ohledem na České účetní standardy a k předložení dokladů prokazujících výši ztrátého, včetně jejich zaúčtování a prokázání, jak tím byl ovlivněn výsledek hospodaření. Ve výzvě byl žalobce žádán i k prokázání průběžného 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. Dále uvedl, že položková skladová evidence byla vedena operativně v sešitě a při přesunu

dokladů byla zřejmě ztracena. K evidence plateb žalobce uvedl, že byla vedena pokladní kniha, jejíž zápisy jsou součástí hlavní knihy předložené ke kontrole. Na souhrnnou evidenci byla dle žalobce vedena pouze pomocná evidence, ta však není k dispozici. Zákazníkům byly při placení vydávány účtenky bez kopie.

Žalovaný dále shrnul správcem daně učiněná zjištění a konstatoval, že žalobce ani přes výzvy nepředložil skladovou evidenci včetně ocenění, nebyla předložena evidenci jednotlivých plateb, kterou byl povinen vést podle § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a nebylo proto možné ověřit výši průměrné marže. K cenové evidenci předložil žalobce kalkulaci jen několika hotových jídel. Nebylo proto možné ověřit výši marže a tudíž ani správnost a úplnost přiznaných příjmů. Protože žalobce sám prohlásil, že není schopen takovou evidenci předložit, nebyla dle žalobce vedena průkazným způsobem a nemohla být osvědčena jako důkaz v daňovém řízení. Dále dospěl k závěru, že marže, která vychází z účetnictví žalobce je v porovnání s marží používanou podstatně nižší a správce daně usoudil, že žalobce nezahrnul do výnosů veškeré výnosy z hostinské činnosti. Absencí skladové evidence došlo k porušení zákona o účetnictví. Dle českého účetního standardu 15-Zásoby, bod 4.3.3. je při uplatnění způsobu B nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možné zjistit a prokázat stav zásob během účetního období, a složky pořizovací ceny zásob. Protože žalobce nevedl skladovou evidenci, nemohl provést ani řádnou inventarizaci majetku v souladu s ust. § 29 a § 30 zákona o účetnictví a nemohl ani zjistit případné inventarizační rozdíly. Z předložených dokladů nebylo možné ověřit množství a hodnotu prodaného zboží, tedy ani skutečné příjmy z prodeje tohoto zboží. Účetnictví žalobce tak bylo dle žalovaného v rozporu s ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví neprůkazné. Žalobce tak nesplnil povinnost danou mu ust. § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, když žalobce ani na opakovanou výzvu správce daně nesplnil povinnost danou mu v ust. § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona a správci daně nezbylo než daň stanovit dle ust. § 31 odst. 5 cit. zákona pomůcek.

Podrobně pak žalovaný na stranách 5 až 7 svého rozhodnutí popisuje postup správce daně a jím zjištěná pochybení v evidencích žalobce na konkrétních příkladech. Na ně krajský soud odkazuje, neboť jsou v souladu s obsahem správního spisu.

Žalovaný pak na str. 8 až 10 svého rozhodnutí podrobně reagoval na další uplatněné odvolací námitky. Především zaujal stanovisko k námitce brojící proti stanovení daně podle pomůcek. Připomněl, že dle ust. § 98 odst. 1 daňového řádu musí být pro tento postup splněny tři základní podmínky. Musí být prokázáno, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, v důsledku toho nebylo možné stanovit daň na základě dokazování a konečně daň mohla být za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Jednotlivé podmínky, které ust. § 98 odst. 1 daňového řádu pro tento postup stanovení daně ukládá, znovu rozebral a dospěl k těmto závěrům.

Žalobce dle žalovaného neprokázal vedení daňové evidence, jak mu ukládá zákon o účetnictví v návaznosti na jeho prováděcí vyhlášku a s ohledem na České účetní standardy, i když byl k tomu správcem daně vyzván. Žalobce neprokázal, že průkazným způsobem provedl inventarizaci zásob dle zákona o účetnictví, což mimo jiné spočívá v porovnání skutečného stavu zásob se stavem vyplývajícím z údajů v účetnictví. Pokud žalobce neprokázal skutečné stavy majetku na začátku a konci zdaňovacího období a neprokázal ani evidenční stavy majetku, nebylo možné průkazným způsobem tyto dva stavy porovnat. Z podaného proto dle žalovaného vyplývá, že žalobce neprovedl inventarizaci v souladu s ust. § 29 a § 30 zákona o účetnictví.

Žalobce, jak dle žalovaného vyplývá ze spisového materiálu, nepředložil takovou evidenci majetku (zásob zboží), kterou by prokázal, že nakoupené zboží bylo skutečně prodáno, nebo zůstalo ve skladu. Neprokázal ani, jakým jiným způsobem bylo se zbožím naloženo (likvidace, škoda, přirozené úbytky), včetně zaúčtování. Neprokázal tak, že veškeré náklady, které vynaložil na nákup, lze považovat za náklady, které byly vynaloženy dle ust. § 24 zákona o č. 586/1992 Sb., daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nesplnění povinností ve věci evidence zásob a jejich inventarizace způsobilo dle žalovaného neprůkaznost účetnictví ve smyslu ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví. Tím byla dle žalovaného splněna první podmínka ust. § 98 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný dále posuzoval zda i přes nesplnění shora popsaných povinností ze strany žalobce nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním ve smyslu ust. § 92 a ust. § 93 daňového řádu. V úvodu uvedl, že při zkoumání této podmínky je třeba dodržet zásadu proporcionality, což znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností se nemůže vztahovat pouze k některé položce spíše okrajové povahy, nýbrž musí jít o nesplnění zásadní povinnosti daňového subjektu., která má vliv na nemožnost stanovit daň dokazováním. Žalovaný s ohledem na shora učiněná zjištění uzavřel, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti v takové míře a takovém rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Skutečnosti týkající se výsledku hospodaření lze dne žalovaného považovat za prokázané ve smyslu ust. § 92 odst. 3 daňového řádu pouze tehdy, jestliže výsledek hospodaření uvedený v daňovém tvrzení odpovídá údajům v účetnictví, které je zároveň vedeno v souladu se zákonem o účetnictví. V daném případě však účetnictví žalobce nebylo průkazné a neodpovídalo ust. § 8 odst. 4 zákona o účetnictví.

Žalovaný poukázal na ust. § 93 a ust. § 96 daňového řádu, podle kterých lze jako důkazní prostředek užít všechny prostředky, kterými lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud tedy neexistovalo účetnictví vedené v souladu se zákonem o účetnictví, bylo na žalobci aby dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu předložil takové důkazy, které by v plném rozsahu účetnictví nahradily a výsledek hospodaření, který je uveden v daňovém tvrzení, bezpochybným způsobem doložily. To se v posuzovaném případě dle žalovaného nestalo. Uzavřel proto, že byla splněna i druhá podmínka daná v ust. § 98 odst. 1 daňového řádu.

Při zkoumání, zda byla splněna i poslední podmínka daná pro stanovení daně podle pomůcek žalovaný nejprve uvedl, že žádná norma nedeklaruje význam pojmu „dostatečně spolehlivě“. Lze však dle něho soudit, že se jedná o takovou výši daně, 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. Daň by se měla co nejvíce blížit realitě. Zároveň připomněl, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená podle pomůcek byla stejně přesná, jako daň stanovená dokazováním. Splnění této podmínky dle žalovaného vyplývá z úředního záznamu ve věci stanovení daně dle pomůcek.

Žalovaný se zaměřil i na posouzení vhodnosti použitých pomůcek a uvedl, že správce daně využil jako pomůcku údaje zjištěné u srovnatelného subjektu, který v roce 2007 podnikal ve stejném oboru, jeho provozovna se nachází v obdobné lokalitě, má podobný sortiment zboží a poskytuje služby, konkrétně rekreační pobyt s možností stravování při přibližně stejném počtu pokojů (žalobce 10, srovnatelný subjekt 7). Žalobce i srovnatelný subjekt účtovali podle zákona o účetnictví, oba byli plátcí DPH a činnost vykonávali za obdobnou výši výkonné spotřeby. Správce daně při stanovení daně podle pomůcek upravil výsledek hospodaření srovnatelného subjektu o jím uplatněnou rezervu na opravy hmotného majetku a dále o vykázaný mimořádný hospodářský výsledek. Dle žalovaného správce zohlednil při stanovení daně všechny skutečnosti, které zjistil a z nichž vyplývají výhody pro žalobce ve smyslu ust. § 98 odst. daňového řádu. V posuzovaném případě se jednalo o uplatnění slevy na dani podle ust. § 35ba zákona o daních z příjmů ve výši 7.200,- Kč. Jiné výhody správce daně nezjistil.

Jak žalovaný dále uvedl, v průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že v roce 2007 sloužil objekt, v němž žalobce podnikal, jako penzion, o čemž svědčí poplatky vybírané za lázeňský a rekreační pobyt, které byly hrazeny obci Ujčov. Přímou na provozovně si správce daně ověřil, že už v roce 2007 vzrůstal zájem o ubytování v penzionu žalobce. I tyto skutečnosti dle žalovaného svědčí o tom, že byl vybrán odpovídající srovnatelný subjekt.

Správce daně žalobci nezpochybnil předložené doklady týkající se výroby plastových výrobků a ve smyslu ust. § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu ponechal náklady a výnosy za tuto činnost tak, jak byly zaúčtovány žalobcem.

Žalovaný se pak na straně 12 až 15 svého rozhodnutí zabýval dalšími námitkami žalobce, uplatněnými v odvolání. Uvedl, že nerozporuje tvrzení žalobce, že strava byla ubytovaným hostům podávána formou švédských stolů, neboť forma a způsob poskytování stravy ubytovaným je zcela v kompetenci žalobce jako provozovatele. Setrval však na stanovisku, že žalobce neprokázal hodnotu poskytnutého stravování, což ve svém důsledku neumožňuje ověřit výši marže. Ani v průběhu odvolacího řízení žalobce žádné důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázal, nepředložil. Neprokázal ani, že suroviny na stravu ubytovaným osobám byly řádně evidovány a odepisovány, a to ani na základě dodatečně předložené skladové

evidence. Žalobce tak dle žalovaného neprokázal výši marže při poskytování stravování v rámci ubytování osob.

Žalovaný dále zaujal stanovisko, že tržby za dodávku jídel Železárnám Štěpánov a podávané denní menu nemohly výrazným způsobem ovlivnit celkovou marži deklarovanou žalobcem. Stejný závěr zaujal žalovaný i ohledně jídel pro místní důchodce. Nebylo totiž možné ověřit, zda cena oběda byla skutečně 40,- Kč, jak tvrdí žalobce, neboť v předložené evidenci plateb vedených v šanonu označeném „Pokladna 2007“ je uvedena pouze celková částka s textem „oběd důchodci“, z čehož nelze zjistit počet vydaných obědů ani jejich cena. Vzhledem k neprůkaznosti skladové evidence nelze ověřit tvrzenou obchodní přírážku 3%-7%. Stejně podle žalovaného nepodložil žalobce svá tvrzení ohledně ceny a počtu jídel podávaných v rámci poledního menu.

Jak dále uvedl žalovaný, v odvolacím řízení předložil žalobce podklady, v nichž zdůvodňoval rozdíl mezi množstvím zboží vydaného ze skladu dle skladové evidence v daný den a množstvím prodaným dle evidence jednotlivých plateb. Je v nich uvedeno číslo vystavené faktury, kterou mělo být zboží prodáno. Kontrolou těchto vystavených faktur správce daně zjistil, že se převážně jedná o faktury vystavené ubytovaným osobám, aniž je v textu specifikováno, co bylo fakturováno (uvádí se „ubytování“, „občerstvení“, „dodání jídel“). Žalovaný poukázal na to, že žalobce nejprve v průběhu daňové kontroly uvedl, že nemá žádnou evidenci poskytnutého stravování ubytovaným hostům a evidence předložené dodatečně neobsahují údaje o dokladech, jimiž byl prodej potravin vyfakturován. Žalovaný uzavřel, že žalobce neprokázal průběžné vedení evidence jednotlivých plateb v souladu s ust. § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

V průběhu daňové kontroly žalobce uvedl, že znehodnocené zboží bylo vyhozeno, doklady na ztratiné nebyly vystaveny, v účetnictví se o nich neúčtovalo, bylo pouze evidováno množství dle druhu, fyzických jednotek a důvodu výdeje ze skladu. Žalobce předložil seznam položek s vyčíslením ztratiného bez uvedení jednotek množství a bez ocenění. Tím, že neúčtoval o zboží, které existovalo, nebylo účetnictví úplné ve smyslu ust. § 8 zákona o účetnictví. Nebylo ani možné zjistit, zda se jednalo o škody, manka či o technologické úbytky zboží vyplývající z jejich přirozených vlastností. Žalovaný proto konstatoval, že žalobce nemohl provést inventarizaci majetku v souladu s ust. § 29 a § 30 zákona o účetnictví, protože zboží nakupoval, účtoval o nákupech, nikoliv však o znehodnoceném zboží. Tím opět porušil ust. § 8 zákona o účetnictví. Námitky žalobce ve věci ztratiného označil za nedůvodné.

Krajský soud se v souladu s uplatněnými žalobními námitkami dále zaměřil na posouzení zákonnosti postupu správce daně a potažmo žalovaného, kteří, jak je shora uvedeno, shodně dospěli k závěru, že byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Žalobce v žalobě tvrdil, že v průběhu daňové kontroly předložil skladovou evidenci a evidenci ztratiného. Prokázal rovněž stravování v rámci ubytování, i když nedoložil hodnotu jednotlivých jídel, neboť podávaná jídla měla

každý den jinou hodnotu a ubytovaným byla účtována pevnou cenou. Žalobce dále tvrdil, že i když k nim neexistují kopie paragonů, útrata zákazníka se zaznamenala na „hospodský lístek“ a celková částka byla převedena do evidence v počítači. K těmto námitkám zaujal krajský soud následující stanovisko.

Pokud jde o skladovou evidenci, zástupce žalobce dne 22.2.2010 do protokolu před správcem daně prohlásil, že v průběhu roku 2007 nebyla vedena. 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, 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. Navíc znemožňuje řádně provést inventarizaci majetku, jak ukládá ust. § 29 zákona o účetnictví. 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 to, co mu ukládá citované ustanovení. Pokud jde o pochybení ve vedení skladové evidence byl s nimi žalobce seznámen ve zprávě o daňové kontrole, a tam popsané nedostatky v žalobě nezpochybnil, pouze tvrdil, že skladovou evidenci předložil. To však správce daně ani žalovaný nezpochybňují, poukazují však na její chybné vedení a následnou neprůkaznost. Krajský soud vzhledem k formulaci žalobní námitky nemůže než konstatovat, že skutečnost, že žalobce předložil skladovou evidenci zásob nemá žádný dopad na zjištění učiněná správcem daně a potvrzená žalovaným ohledně vypovídací hodnoty této evidence. Zjištění správce daně potvrzené žalovaným v napadeném rozhodnutí, že žalobce neprovedl na začátku a konci zdaňovacího období řádnou inventarizaci majetku, nebylo žalobou napadeno.

Žalobce dále tvrdil, že předložil evidenci ztratného. K tomu krajský soud, stejně jako v případě skladové evidence, pouze uvádí, že i když tuto evidenci žalobce taktéž předložil až dne 12.11.2010, správce daně ani žalovaný touto skutečností nezpochybňují, pouze konstatují, že vyčíslené ztratné neuvádí množství (v jednotkách) zboží a jeho ocenění. Proto shledali tuto evidenci neprůkaznou a skutečnost, že o tomto zboží žalobce neúčtoval je v rozporu s ust. § 8 odst. zákona o účetnictví. V podrobnostech pak krajský soud odkazuje na odůvodnění uvedené na str. 14 napadeného rozhodnutí žalovaného. S jeho závěry se ztotožnil a opět připomíná, že žalobce v žalobě nenapadl toto hodnocení a neuvedl žádnou námitku, kterou by s konstatovaným pochybením polemizoval.

Další námitka žalobce směřovala proti závěru správce daně a žalovaného, že jednotlivé platby v hotovosti řádně neevidoval. 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 plátcí nebo příjemci této platby, jakož i další údaje, pokud vyplývají z předmětu evidence. Stanoví-li tak zákon o registračních pokladnách, plní daňový subjekt povinnost evidovat platby v hotovosti prostřednictvím registrační pokladny, přičemž evidence prostřednictvím pokladny nenahrazuje povinnost daňového subjektu prokázat další skutečnosti, které nejsou předmětem této evidence a jsou nezbytné pro stanovení jeho daňové povinnosti.

Krajský soud neshledal ani tuto námitku žalobce důvodnou. Tak, jak ji formuloval, odrážela jen část správcem daně zjištěných nedostatků v evidenci denních plateb. V podrobnostech krajský soud odkazuje na důvody, které k této otázce uvedl správce daně na str. 6, 7 zprávy z kontroly a žalovaný na str. 6, 7, 13 a 14 napadeného rozhodnutí. Tyto závěry daňových orgánů jsou odrazem zjištění obsažených ve správním spise.

Žalobce v žalobě dále přiznal, že nedoložil kalkulaci všech jídel a nápojů, tvrdil však, že správce daně požadoval pouze namátkové doložení, a tento jeho požadavek splnil. Tuto námitku žalobce krajský soud neshledal důvodnou. Jak vyplývá z obsahu správního spisu i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalobce na výzvu správce daně ze dne 5.2.2010 předložil jednu kalkulaci snídaně a dvou večeří – menu pro ubytované hosty, kalkulace dvou obědů pro důchodce, čtyř obědů pro Železářny Štěpánov a dvou hlavních jídel – menu obědů a třech pohárů. Z výzvy ani jiné listiny založené ve správním spise krajský soud nezjistil, že by správce daně svoji výzvu formuloval tak, jak tvrdí žalobce. Bylo proto na něm, aby požadavek formulovaný ve výzvě splnil v 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 kalkulací, dospěl k závěru, že deklarovanou marži neprokazují. S tímto závěrem se krajský soud ztotožňuje. Žalobce byl povinen předložit kalkulace na všechna nabízená a prodávaná jídla v průběhu zdaňovacího období, protože jen z těchto podkladů si lze o výši marže z této činnosti udělat jednoznačný úsudek. Je zároveň nepochybné, že požadavek správce daně na předložení kalkulace ceny jídel nebyl pro žalobce zatěžující, neboť takové kalkulace musel vytvořit, jinak by nemohl stanovit jejich cenu.

Ve své další žalobní námitce žalobce tvrdil, že stravování v rámci ubytování prokázal při místním šetření na provozovně a skutečnost, že neprokázal hodnotu jednotlivých jídel mu nelze přičítat k tíži, neboť podávaná jídla měla každý den jinou

hodnotu, ubytovaným však byla účtována pevnou cenou. Ani tuto námitku neshledal krajský soud důvodnou. Uvedené tvrzení o jednotné ceně podávaných jídel nespornuje a nespornoval ho ani žalovaný. Na straně 12 v odst. 4 a násl. odůvodnění svého rozhodnutí pouze konstatuje, že pokud nepředložil kalkulaci ceny podávaných jídel, neprokázal výši marže, kterou k těmto jídlům přičlenil. S těmito závěry se krajský soud plně ztotožňuje.

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.

Všechny shora popsané nedostatky ve vedení účetnictví ve své souhrnu, a především pak nedostatečně vedená evidence zásob a neprovedení inventarizace tak, jak ukládá ust. § 29 zákona o účetnictví, lze kvalifikovat jako porušení ust. § 8 zákona o účetnictví, které způsobilo neprůkaznost účetnictví žalobce. Zjištěné nedostatky jsou natolik závažné, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Krajský soud je se žalovaným ve shodě i v tom, že žalobci je možné stanovit daň dostatečně spolehlivě (viz odst. 4 citovaného ustanovení). Jak žalovaný uvedl v odůvodnění svého rozhodnutí lze soudit, 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. Daň by se měla co nejvíce blížit realitě. Zároveň lze žalovanému přisvědčit, že nelze objektivně požadovat, aby daň stanovená podle pomůcek byla stejně přesná, jako daň stanovená dokazováním. V podrobnostech pak krajský soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného podané na str. 8 až 10.

Pokud žalobce namítal, že ze strany správce daně nebyl nikdy v minulosti sankcionován za nesprávné nebo neúplné účetnictví, nelze než zdůraznit, že i kdyby toto tvrzení bylo správné, nemůže mít vliv na závěry učiněné správcem daně a žalovaným v této věci.

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.

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 něho 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 zvýšený 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.

Žalobce dále tvrdil, že v lokalitě kde podniká neexistuje srovnatelný subjekt, který by podnikal za stejných podmínek. Správce daně v úředním záznamu ze dne 15.5.2011 o stanovení daně z příjmů za rok 2007 podle pomůcek podrobně popsal subjekt, který vybral jako srovnatelný se žalobcem a i žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí na straně 9 tyto shodné znaky uvedl. Žalobce nevznesl 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 žalobce podniká. 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.

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. 3 daňového řádu. Toto ustanovení říká, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) 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. Žalobce především nespecifikoval, v čem správce daně toto ustanovení porušil a krajský soud neshledal, že by správce daně požadoval na žalobci víc, než je povinen podle daňových zákonů prokazovat. 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