



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Darren, s.r.o.**, se sídlem U elektrárny 306, Opatovice nad Labem, proti **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. září 2011, čj. 4717/11-1200-601251, t a k t o :

- I. **Žaloba s e 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 :

Žalobkyně se domáhala přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do platebního výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006.

Namítala, že matematické pomůcky použité správcem daně při stanovení její daňové povinnosti nevedly k tomu, aby daň byla stanovena dostatečně spolehlivě a objektivně, neboť je nepovažovala za přiměřené. Dle jejího názoru zvolil správce daně za srovnávací subjekt společnost Evona, a.s., a proto nechápala, jak mohl být stanoven základ daně na základě pomůcek za shora uváděné zdaňovací období právě ve výši 5 271 000 Kč, když tato obchodní společnost Evona, a.s., měla v roce

2006 zisk ve výši 15 169 000 Kč. Ten ovšem nevznikl z výroby, ale prodejem lukrativních nemovitostí. Bez této obchodní transakce by společnost byla ve ztrátě 6 236 000 Kč. Žalobkyně upozornila, že ona sama žádné nemovitosti neprodávala a navíc splácela úvěry. Samotný rozdíl u základu daně tak činil 200 %, což se dle žalobkyně mělo odrazit i při stanovení daně podle pomůcek. Správce daně přitom izolovaně vytrhl z kontextu pouze některé údaje od společnosti Evona, a.s., a to právě ty údajně, z nichž dopočítává materiálovou náročnost. Ta ovšem souvisí i s celou řadou dalších parametrů. Správce daně navíc označil za srovnatelné subjekty A, B, a C a z údajně zjištěné materiálové náročnosti jsou evidentní poměrné velké rozdíly ve výši 36 – 65 %.

Správce daně dle žalobkyně vůbec neprovedl porovnání daňových povinností žalobkyně a společnosti Evona, a.s., aby byla vyměřená daň zjištěna dostatečně spolehlivě.

Žalobkyně dále konstatovala, že spotřeba materiálu měla být dle správce daně ve výši 12 863 000 Kč. U porovnávaných subjektů dosahovala 36 – 65 %. K tomu uvedla, že pokud by se vycházelo z průměru u zmiňovaných tří subjektů, byla by materiálová náročnost 50,5 %. Pokud se ale dle zjištění správce daně pohybuje u srovnatelných subjektů v rozmezí 36 – 65 %, není důvod, proč u žalobkyně nevycházet z 65 %.

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

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

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně nepodala daňové přiznání a na základě důkazních prostředků předložených daňovým subjektem v průběhu daňové kontroly nebylo možné stanovit daň dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně náhradním způsobem, a to za pomoci pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Jako pomůcky použil i informace a důkazní prostředky získané v průběhu daňového řízení. Žalovaný, jak dále uvedl, v daném případě zkoumal, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Žalobkyně ani na výzvu správce daně nesplnila svoji základní zákonnou povinnost, neboť nepodala daňové přiznání. Správci daně ani na výzvy nepředložila dostatečné podklady pro zjištění a stanovení výsledku hospodaření, tedy i základu daně z příjmů. Nepředložila účetnictví, které by bylo v souladu se zákonem č. 563/1991

Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť nedoložila skladovou či jinou evidenci zásob, neprokázala stav zásob k 1. 1. 2006, v průběhu ani na konci účetního období, nedodržela zvolený způsob účtování o zásobách a nedoložila provedení inventarizace majetku podle ustanovení § 29 zákona o účetnictví. Sama uvedla, že jí předložené účetnictví neobsahuje veškeré informace. Žalovaný tedy konstatoval, že správce daně během kontroly od daňového subjektu nezískal důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné stanovit daň dokazováním, oprávněně tedy přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek. Pro stanovení výnosů použil správce daně jako pomůcku žalobkyní podaná přiznání k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2006, ve kterých přiznala uskutečněná zdanitelná plnění. Při porovnání součtu uskutečněných zdanitelných plnění v celkové částce 39 876 588 Kč vykázaných v přiznáních s výnosy uvedenými v účetnictví v celkové výši 41 040 130,44 Kč správce daně zjistil rozdíl ve výši 1 163 542,44 Kč. Ten byl tvořen výnosy, které nebyly předmětem daně z přidané hodnoty. Správce daně tedy dospěl k závěru, že v celkové částce výnosů zjištěných z účetnictví žalobkyně ve výši 41 040 130,44 Kč jsou zahrnuty veškeré daňové doklady. V průběhu daňového řízení správce daně zjistil, že žalobkyně do výnosů nezahrnula postoupenou část pohledávky za úpadcem VITKA Brněnec, a.s., ve výši 4 139 215,22 Kč a o tuto částku výnosy vyplývající z účetnictví zvýšil. Výnosy za rok 2006 správce daně stanovil ve výši 46 619 345,66 Kč. Při stanovení výše nákladů správce daně použil informace z neúplného účetnictví předloženého žalobkyní, ve kterém vykazala náklady celkem ve výši 35 816 411,81 Kč. Jednalo se o spotřebu materiálu (10 mil. Kč), spotřebu energii (828 tis. Kč), náklady na prodané zboží (5,4 mil. Kč), náklady na služby (16,6 mil. Kč), mzdové náklady včetně zákonného pojištění (350 tis. Kč) a finanční náklady (2,2 mil. Kč). Z položkové hlavní knihy správce daně zjistil, že náklady vykázané žalobkyní na účtu 501 - Spotřeba materiálu v částce 10 050 496,99 Kč neodpovídají skutečné spotřebě, neboť při účtování o zásobách žalobkyně nepostupovala v souladu se zvoleným způsobem účtování (neúčtovala o počátečních a konečných stavech zásob). V průběhu daňového řízení žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné vyjádřit skutečnou spotřebu materiálu, a proto pro stanovení výše spotřeby materiálu v kontrolovaném roce využil správce daně informace získané od třech srovnatelných daňových subjektů. Hlediskem pro jejich výběr bylo, aby charakter prováděné hlavní činnosti byl srovnatelný s hlavní činností žalobkyně. Daňový subjekt A se specializoval na výrobu plošných textilií tkaním především pro technické účely, dále vyráběl i bytové textilie a jemné košiloviny. Daňový subjekt B se zabýval výrobou plošných textilií technologiemi tkaní a stávkového pletení. Daňový subjekt C se zabýval výrobou jemného punčochového zboží a bavlněného prádla. Pro zjištění spotřeby materiálu použil správce daně ukazatel materiálové náročnosti, vypočtený jako poměr spotřeby materiálu a výkonů souvisejících s textilní výrobou ve zdaňovacím období roku 2006. Zjištěná materiálová náročnost se u srovnatelných daňových subjektů pohybovala v rozmezí od 36 do 65%. Při stanovení spotřeby materiálu u daňového subjektu správce daně použil materiálovou náročnost ve výši 45% vykázanou u srovnatelného daňového subjektu C, a to proto, že jeho činnost nejvíce odpovídala činnosti žalobkyně. Spotřebu materiálu tak správce daně stanovil ve výši 12 863 000 Kč, tj. o 2 812 503 Kč vyšší než konečný zůstatek uvedený na

účtu 501 - Spotřeba materiálu, to znamená, že ve vypočtené částce byla zohledněna i spotřeba zásob z roku 2005. Dále při stanovení základu daně správce daně zohlednil to, že žalobkyně nezaúčtovala do nákladů roku 2006 poměrnou část z částky 10 000 000 Kč, která představovala pořizovací cenu odkoupené pohledávky postoupené společnosti UREF Prague. Z této pořizovací ceny lze jako náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů uplatnit do nákladů částku ve výši 1 687 000 Kč. Při stanovení výše nákladů správce daně z nákladů vyloučil částku ve výši 6 418 Kč vykázanou jako zůstatek na účtu 545 - Pokuty a penále, neboť tato částka není ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. f) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nákladem na dosažení zajištění a udržení příjmů. Dále správce daně v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédl ke skutečnosti, že žalobkyně předložila podklady pro výpočet daňových odpisů a částku ve výši 1 038 007 Kč, která představovala výši daňových odpisů za rok 2006, při výpočtu základu daně zohlednil. Náklady správce daně stanovil ve výši 41 347 503,82 Kč. Základ daně za použití pomůcek byl pro zdaňovací období roku 2006 správcem daně stanoven ve výši 5 271 841,84 Kč, jako rozdíl mezi stanovenými výnosy a náklady. Daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 byla stanovena ve výši 1 265 040 Kč.

K jednotlivým žalobním námitkám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že ze spisu není zřejmé, jakým způsobem žalobkyně dospěla k částce 6 000 000 Kč, která měla představovat snížení zásob oproti roku 2005. V průběhu daňového řízení žalobkyně předložila inventury zásob k 31. 12. 2006 vyjádřené pouze v množství, případně váze, nikoli však v peněžním vyjádření, jak jí ukládá zákon o účetnictví. Jiné důkazní prostředky ani na konkrétní výzvu správce daně nepředložila. Vyčíslení stavu zásob vyplývající z podání ze dne 6. 11. 2011, na které žalobkyně poukazovala, se týkalo společnosti ANIDOR, s.r.o., a jednalo se o přílohu č. 1 vylučovací žaloby, která obsahovala přehled vylučovaných položek s uvedením cen s jednotkami. Nejednalo se však o důkazní prostředek prokazující stav zásob žalobkyně. Správce daně při stanovení spotřeby materiálu na základě pomůcek použil ukazatel materiálové náročnosti vypočtený jako poměr spotřeby materiálu a výkonů souvisejících s textilní výrobou. Při jeho výpočtu použil údaje získané od srovnatelných daňových subjektů. Žalovaný zdůraznil, že správce daně přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek právě z důvodu, že žalobkyně nesplnila v průběhu daňového řízení své důkazní povinnosti. Výběr pomůcek, které si může správce daně obstarat i bez součinnosti daňového subjektu, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků (§ 98 odst. 1 zák. č. 180/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“)), je v tomto případě na správci daně. Dostatečně spolehlivě by nebyla daňová povinnost stanovena, pokud by správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. V případě žalobkyně však správcem daně použité pomůcky měly racionální povahu a v maximální dostupné míře usilovaly o přesnost jimi určovaných skutečností. Při stanovení materiálové náročnosti správce daně použil vypočtená procenta materiálové náročnosti toho srovnatelného daňového subjektu, jehož činnost nejvíce odpovídala činnosti žalobkyně. K námitce, týkající se

zohlednění odpisů za pohledávky po lhůtě splatnosti, považoval žalovaný za zřejmé, že žalobkyně měla na mysli zákonnou tvorbu opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti podle zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rezervách“). Tento zákon upravuje pro účely zjištění základu daně z příjmů způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek, které jsou výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů u poplatníků daně z příjmů. Tvorba opravné položky je fakultativním nákladem, je tedy zcela na rozhodnutí daňového subjektu, zda tento náklad při splnění podmínek stanovených zákonem o rezervách jako daňový náklad uplatní či nikoliv. Základní podmínkou pro uplatnění opravné položky jako výdaje (nákladu) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů je, že vytvořená opravná položka musí být vždy zaúčtována podle zákona o účetnictví (§ 3 odst. 3 zákona o rezervách). Další podmínky ovlivňující možnost tvorby opravné položky k nepromlčeným pohledávkám a její výši se odvíjejí od druhu pohledávky, její rozvahové hodnoty, doby, která uplynula od konce sjednané lhůty splatnosti a skutečnosti, zda je ohledně pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení a nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu. Správce daně nemohl při stanovení základu daně na základě pomůcek ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků k možnosti uplatnění opravných položek přihlídnout, neboť v průběhu celého daňového řízení nebyly zjištěny žádné okolnosti nasvědčující vůli daňového subjektu opravné položky tvořit. Žalobkyně nedoložila požadovanou inventarizaci pohledávek, nepředložila přehled a stav konkrétních pohledávek a z předloženého účetnictví nebylo možné zjistit splnění konkrétních podmínek pro tvorbu a výši opravných položek. O tvorbě opravných položek k pohledávkám za dlužníky přitom neúčtovala.

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

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že správce daně vyzval žalobkyni k předložení účetních knih v listinné nebo elektronické podobě a k umožnění přístupu k dokladům a účetním písemnostem, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2006, neboť žalobkyně nepředložila účetnictví, z kterého se vychází při stanovení základu daně. Dále ji vyzval, aby vzhledem k tomu, že správce daně nepředpokládal významnější vliv nákupu podniku v roce 2005 na výsledek hospodaření roku 2006, předložila spolu s účetními knhami i výpočet výsledku hospodaření za zdaňovací období roku 2006 doplněný o vysvětlení

případných dopadů z činností v podniku VITKA Brněnec, a.s. K této výzvě předložila žalobkyně kopie znaleckých posudků č. 4/124/2009 ze dne 6. 2. 2009 a č. 6/126/2009 ze dne 14. 4. 2009. Z prvního znaleckého posudku bylo, jak ostatně konstatoval i žalovaný, zřejmé, že znalec měl k dispozici účetnictví žalobkyně za rok 2005, takže kontrolovaného zdaňovacího období roku 2006 se uvedený posudek netýkal. Druhý znalecký posudek č. 6/126/2009 se týkal společnosti ANIDOR, s.r.o. Předložené posudky tudíž nebylo možné při stanovení základu daně využít. Dále žalobkyně předložila správci daně písemnost (č.j.151559/09/248591), jejíž přílohou byla kopie Protokolu o jednání před soudem prvního stupně ze dne 6. ledna 2009, spisová zn. 7C 183/2007, a kopie Zprávy nezávislého auditora ze dne 19. 1. 2007. Protokol se týká společnosti ANIDOR, s.r.o., a neobsahoval žádné informace potřebné pro stanovení základu daně žalobkyně. Zpráva nezávislého auditora se týká úpadce VITKA Brněnec, a.s. a rovněž neobsahovala žádné informace týkající se stanovení základu daně žalobkyně za kontrolované zdaňovací období. Dne 27. 7. 2009 zástupce žalobkyně do protokolu konstatoval, že došlo ke zkreslení účetnictví úpadce VITKY Brněnec, a.s., z titulu zcizených zásob žalobkyni a společností RANDA, s.r.o., a ANIDOR, s.r.o., a také tím, že úpadce přesměřoval platby žalobkyně na své účty. Žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek, který by mohl být podkladem pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2006. Dále žalobkyně předložila v elektronické podobě deník na rok 2006 a hlavní knihu za rok 2006, a to položkově. V listinné podobě předložila účtovou osnovu za rok 2006 a výkaz zisku a ztráty za rok 2006. Z předloženého účetnictví, jak ostatně konstatoval i žalovaný, vyplynulo, že žalobkyně účtovala o zásobách způsobem B a při uzavírání účetních knih k 31. 12. 2006 nepřevedla počáteční stav účtu 112 - Materiál na skladě na vrub účtu 501 - Spotřeba materiálu a dále nepřevedla konečný stav zásob k 31. 12. 2006 z účtu 501 - Spotřeba materiálu na vrub účtu 112 - Materiál na skladě. Částka vykázaná na účtu 501 - Spotřeba materiálu tedy při zvoleném způsobu účtování neodpovídala skutečné spotřebě. Dále žalovaný z hlavní knihy zjistil, že žalobkyně vykazuje k 31. 12. 2006 na účtu 451 - Rezervy zákonné částku ve výši 1 440 000,- Kč, které tvořila v letech 2003 a 2004. Z vykázaného zůstatku na účtu 451 je zřejmé, že nedošlo k jejich čerpání. Dále správce daně zjistil, že žalobkyně zaúčtovala do nákladů na účet 545 - Pokuty a penále částku 6 418,- Kč. K předloženým účetním záznamům žalobkyně sdělila, že deník a hlavní kniha obsahují údaje tak, jak si účetní Ing. M. myslel, že věci probíhaly. Účtoval na základě dokladů, a pokud skutečnost byla jiná, byla by při použitém způsobu účtování zásob metodou B zjištěna až při inventarizaci majetku. Podle sdělení žalobkyně však dne 13. 9. 2005 došlo k zabavení veškerých dokladů daňového subjektu týkajících se jejich aktivit na adrese Brněnec 17 v areálu úpadce VITKA Brněnec, a.s., a byl rovněž zformátován server s daty. V sestavách nejsou tedy promítnuty inventury zásob.

Dále krajský soud zjistil, že žalobkyně předložila správci daně podání, které obsahovalo seznam hmotného majetku k 31. 12. 2004, 34 karet hmotného majetku - odpisový plán a dále 34 karet s uvedením druhu majetku, včetně ceny pořízení, dodavatele, čísla nabývacího dokladu, odpisů celkem a zůstatkové ceny k 31. 12. 2004. Jednalo se o vyčíslení daňových odpisů a zůstatkových cen podle ustanovení

§§ 26 až 33 zákona o daních z příjmů. Z účetnictví žalobkyně i předloženého výkazu zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2006 správce daně zjistil, že o účetních odpisech nebylo v kontrolovaném roce účtováno. Správce daně opětovně žalobkyni vyzval k předložení dalších důkazních prostředků potřebných pro správné stanovení daně z příjmů. Jednalo se především o inventarizaci veškerého majetku a závazků, včetně stavu zásob materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a vlastních výrobků k rozvahovému dni účetního období roku 2006 a 2005, včetně prokázání výše majetku, u něhož bylo sporné vlastnické právo. Dále žádal vysvětlení a prokázání, k jakému účelu byly žalobkyni poskytnuty dlouhodobé úvěry zaúčtované na účet 461 - Bankovní úvěry v celkové částce 17 909 219,- Kč, kolik činil úrok z těchto úvěrů a jak o něm bylo účtováno. Dále žalobkyni vyzval k předložení podkladů pro výpočet slevy na dani podle § 35 odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů a k prokázání účtování o postoupení části konkurzní pohledávky za úpadcem VITKA Brněnec, a.s., ve výši 4 139 215,22 Kč na společnost United Real Estate Finance Prague, spol. s.r.o., na základě Smlouvy o postoupení pohledávky ze dne 18. 8. 2006 včetně předložení smlouvy. Na výzvu reagovala žalobkyně podáním, jehož přílohou byla mimo jiné inventura zásob výroby za rok 2006, kopie smlouvy o postoupení pohledávky na společnost United Real Estate Finance Prague, spol. s.r.o., ze dne 18. 8. 2006, neúplná kopie smlouvy o půjčce poskytnuté společností United Real Estate Finance Prague, spol. s.r.o., ve výši 2 000 000 Kč nahrazující smlouvu o půjčce ze dne 10. 1. 2006, dále kopie jednoho listu ručně psaného dokumentu nazvaného „Inventura k 31. 12. 2006“. Předložená inventura zásob výroby neobsahovala dle názoru žalovaného peněžní vyjádření výše zásob, ale pouze množství případně váhu. Z dokumentu nebylo zřejmé kdy a kým byla inventura provedena a jakého subjektu se týká. Předložené dokumenty neměly, jak ostatně konstatoval i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, žádnou vypovídací schopnost využitelnou pro správné stanovení daně. Správcem daně požadované účetní záznamy týkající se inventarizace veškerého majetku a závazků, tedy i stavu zásob materiálu, nedokončené výroby, polotovarů a vlastních výrobků k rozvahovému dni účetního období roku 2006 žalobkyně nedoložila. Neprokázala ani, zda a jak bylo účtováno o postoupení části konkurzní pohledávky za úpadcem VITKA Brněnec, a.s., ve výši 4 139 215,22 Kč. Z předloženého účetnictví správce daně zjistil, že částka 4 139 215,22 Kč nebyla zaúčtována do výnosů.

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

Krajský soud dospěl na základě shora prezentovaných skutkových okolností k závěru, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly

v případě žalobkyně naplněny. Ztotožnil se přitom se závěry žalovaného, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno, a to ani na výzvu a daňovou povinnost tak nebylo možné stanovit dokazováním. Je rovněž nepochybné, že proti nesplnění těchto podmínek ani žalobkyně podanou žalobou nebrojila.

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

Na druhou stranu je však nesporné, že si správce daně může, jak mu to ostatně umožňuje zákon o správě daní a poplatků ve svém ust. § 31 odst. 5, obstarat pomůcky pro stanovení daňové povinnosti bez součinnosti s daňovým subjektem. Tato skutečnost vyplývá i z další judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156, ve kterém je uvedeno, že „dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků správce daně po vyslovení výše uvedeného závěru pokračuje v řízení tím, že si bez součinnosti s daňovým subjektem obstará pomůcky pro stanovení daňové povinnosti. Je nutno zdůraznit, že termín bez součinnosti s daňovým subjektem, je přímo uveden v zákoně. Podstatné je, že ztráta součinnosti se dle zákona vztahuje k úkonu obstarání pomůcek správcem daně. Daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Samotnému institutu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nelze přisoudit celkový sankční charakter. Je nutno na něj pohlížet jako na jeden z dalších způsobů stanovení daňové povinnosti, který nastupuje ve chvíli, kdy nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně je povinen v první řadě zjistit a stanovit daňovou povinnost daňového subjektu, a to ve správné výši (§ 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), na což logicky nemůže rezignovat ani v případě natolik závažného porušení povinností daňového subjektu, že již nelze vycházet z jím uváděných údajů. O pouze subsidiárním použití § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků oproti § 31 odst. 4 téhož zákona není již vzhledem k ustálené

judikatuře pochyb. Z toho vyplývá, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není výsledkem svobodné volby či uvážení správce daně, nýbrž důsledkem jednání daňového subjektu, které je dále podrobeno byť modifikovanému přezkumu jak v odvolacím řízení, tak následně v řízení soudním. Jedná se tedy o podpůrný způsob stanovení daňové povinnosti, v případě splnění zákonných podmínek pro jeho aplikaci daňový subjekt ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek a dále právo na přesné stanovení výše své daňové povinnosti. S výjimkou výše uvedených pak již v souvislosti s vydáním rozhodnutí dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků svědčí daňovému subjektu všechna zákonem zaručená práva. Obecně platí, že daňový subjekt má právo na přezkum zákonnosti postupu správce daně.“

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

K této úvaze pak Nejvyšší správní soud ve své rozsudku ze dne 18. 7. 2007, čj. čj. 9 Afs 28/2007-156 dodává, že „správné stanovení daňové povinnosti ve smyslu přesné není při aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků logicky možné, výsledkem použití pomůcek je vždy pouze kvalifikovaný odhad základu daně a daně. Povinnost stanovit daňový základ a výši daně pokud možno co nejvíce spolehlivě lze dovodit z ust. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně v dohodě s daňovým subjektem daň sjednat v případě, kdy základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Termín „dostatečně spolehlivě“ je neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě, není možno zobecnit situace, kdy je tento termín vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah. Lze však shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námítky proti opačnému postupu správce daně. Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání

nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení. Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí, ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány.“

Krajský soud na základě shora prezentovaného názoru Nejvyššího správního soudu k projednávané věci uvádí, že postup správce daně při stanovení daňové povinnosti žalobkyni odpovídal zákonným požadavkům stanovení daně podle pomůcek. Nelze tudíž přisvědčit názoru žalobkyně, že správce daně kombinoval metodu dokazování s pomůckami. Daň nepochybně nebylo možno stanovit dokazováním, přičemž pomůcky, které správce daně zvolil, odpovídaly požadavkům ust. § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. A za této situace nemůže být ani při nejlepší vůli správce daně stanovena daňová povinnost naprosto přesně, neboť přechodem na pomůcky se daňový subjekt dostává do pozice očekávání výsledku pouze ve formě kvalifikovaného odhadu základu daně, samozřejmě při zachování jeho dalších procesních práv. Daňový subjekt, v daném případě žalobkyně, přitom, jak vyplývá ze shora uvedeného, není oprávněn účastnit se procesu výběru pomůcek, či navrhopat použitelné a vhodné pomůcky. Toto právo, jak vyplývá ze samotného ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, náleží pouze správci daně. Nelze tedy považovat za důvodnou námitku žalobkyně, dle níž zpochybňuje výběr srovnatelných daňových subjektů, když u jednoho domnělého konkrétního daňového subjektu dochází k závěru, že rozdíl mezi oběma srovnávanými subjekty spočívá především v tom, že zisk srovnávaného subjektu nebyl získán výrobou ale prodejem nemovitostí. Dále má žalobkyně zato, že spotřeba materiálu měla být zohledněna vyšší částkou a vyslovila dále nesouhlas, že při stanovení daňové povinnosti se nemá přihlížet k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti. Považovala rovněž za nesmyslné, aby neplatné výnosy byly považovány za platné.

Krajský soud k tomu uvádí, že z daňového řízení i odůvodnění napadeného rozhodnutí přehledně vyplývá, jaké pomůcky, v jaké výši a z jakých důvodů správce daně při stanovení daňové povinnosti použil. Vycházel jednak z daňových přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2006, ze čehož dovodil, že v „celkové částce výnosů zjištěných z účetnictví jsou zahrnuty veškeré daňové doklady žalobkyní vystavené“. Tuto úvahu považuje soud za logickou a důvodnou. Správci daně ani žalovanému nelze vytknout ani to, že při stanovení daňové povinnosti použil informace z neúplného účetnictví předloženého žalobkyní, v němž byly vykázaný samozřejmě i výdaje. Žalovaný rovněž podrobně rozvedl, proč neshledal důvod pro snížení výnosů. Podrobně také rozvedl, proč a jaké srovnatelné subjekty při stanovení daně podle pomůcek zvolil. Pokud však žalobkyně nepředložila důkazní prostředky o skutečné spotřebě materiálu, správce daně musel přistoupit i k použití údajů od srovnatelných subjektů. Svůj postup a důvody opět v odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétně popsal, krajský soud se s nimi ztotožnil a plně na ně odkazuje. Pokud žalovaný konstatoval, že

materiálová náročnost se u srovnatelných daňových subjektů pohybovala v rozmezí 36 až 65 % a u žalobkyně použil správce daně materiálovou náročnost ve výši 45 %, nelze této úvaze nic vytknout. Je víc než zřejmé, že pomůcky se mají blížit realitě, nemůžou však realitu identicky nahradit. Žalobkyně přitom neuvádí žádnou konkrétní skutečnost, a ničím nedokládá důvod pro stanovení materiálové náročnosti právě ve výši 65 %. Žalobkyně zpochybňuje výběr srovnatelných subjektů, přitom ale konkrétně nezdůvodňuje, v čem rozdíly zmiňovaných třech subjektů spatřuje. K námitce žalobkyně, dle níž se má přihlížet k odpisům za pohledávky po lhůtě splatnosti jako k výhodě, krajský soud ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že vytvořená opravná položka musí být dle ust. § 3 odst. 3 zákona o rezervách zaúčtována. Lze ji považovat za fakultativní náklad, který musí být daňovým subjektem uplatněn. Tyto podmínky nebyly ze strany žalobkyně naplněny, nelze tedy následně až v rámci odvolacího či přezkumného řízení týkajícího se stanovení daně podle pomůcek uvedené nedostatky napravovat. Pokud žalobkyně považovala postup správce daně z ekonomického hlediska za nesmyslný, bylo na ní, aby případné nejasnosti blíže specifikovala a žalobní námitku o tyto důvody doplnila. Jelikož ani blíže neupřesnila, jaké platné a neplatné výnosy měla na mysli, nemůže soud na tuto žalobní námitku blíže reagovat a musí ji tudíž považovat z nedůvodnou.

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

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

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

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem

lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 29. června 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu