



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Petra Sedláka v právní věci žalobce **SPED-GARANT s.r.o.**, IČ 26859467, se sídlem Praha 9, Kytlická 780/16, zastoupeného Ing. Miroslavem Řehounkem, daňovým poradcem se sídlem Český Těšín, Havlíčkova 190/12, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2010, č.j. 18457/10-1200-7000346,

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

I. Předmět řízení

[1] Žalobou, podanou ke Krajskému soud v Brně dne 22.2.2011, se žalobce domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 21.12.2010, č.j. 18457/10-1200-7000346, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Valašském Meziříčí, dodatečnému platebnímu výměru, ze dne 30.7.2010, č.j. 46012/10/405921803020, kterým byla žalobci na základě pomůcek dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007.

II. Obsah žaloby

[2] Proti napadenému rozhodnutí brojil žalobce následujícími námitkami. Žalobce nesouhlasil s doměřením daně podle pomůcek, když již ve svém odvolání uvedl dostatek přesvědčivých argumentů, jimiž se v jádru věci žalovaný nezabýval. Žalobce následně namítl, že na obsáhlou

výzvu prvostupňového správce daně obsáhle odpověděl, a to včetně doložení příloh, přičemž nesouhlasil s důvody, které vedly prvostupňového správce daně ke stanovení daně na základě pomůcek. Dle žalobce doplacení půjčky věřiteli J. z osobních prostředků jednatele žalobce bylo vysvětleno správcí daně a mělo vliv pouze na rozvážné účty a nikoliv na základ daně. Stejný dopad měl i nesoulad úhrady za přijaté faktury pro objednatele P. Č. K správcem daně uváděné absenci dokladů o směně CZK na EURO žalobce namítl, že byl pro směnu použit denní kurs ČNB a k závěrečnému důvodu, tedy disproporci mezi rozvážnými a nákladovými účty, došlo v důsledku změny externí účetní společnosti a tato disproporce byla v neprospěch žalobce. Na základě uvedeného žalobce namítl, že nebyly splněny podmínka ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce dále namítl, že správce daně nezohlednil výhodu žalobce, a to neuplatněné náklady ve výši 252.715,10 Kč a odvolací orgán se touto skutečností vůbec nezabýval, přičemž v tomto bodu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 2/2010. Žalobce dále zopakoval vyčtená procesní pochybení správce daně, a to chybějící podpisy na protokolech o ústním jednání a dále procesní pochybení při místních šetřeních, konaných dne 24.3.2010 a 16.4.2010.

III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný podal k žalobě písemné vyjádření, doručené soudu dne 9.8.2011, ve kterém poukázal na skutečnost, že žaloba je textově totožná jako odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí správce daně, pročež odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný následně konstatoval, že kromě nesouladu mezi účty 211 a 343 existuje nesoulad mezi účty 504 a 518, a to v důsledku změny účetního programu. Správcem daně však bylo zjištěno, že i po převzetí údajů byly v původním účetnictví prováděny další účetní záznamy. Ze strany žalobce nebylo účtováno ani o kursových rozdílech, které ovlivňují výsledek hospodaření. Následně žalovaný opětovně shrnul důvody pro použití pomůcek a uvedl, že další šetření a dokazování vedlo ke zjištění, že jednotlivá tvrzení žalobce si odporují nebo vyvracejí jeho vlastní původní tvrzení. Dle žalovaného byly vady účetnictví natolik závažné, že nebylo možno dokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání a bylo nutno stanovit daň podle pomůcek. K uplatněným výhodám žalovaný uvedl, že i zde správce daně dostal svým povinností. V případě nákladů ve výši 252.715,10 Kč žalovaný konstatoval, že porovnáním tvrzení žalobce s inventurami a předloženým účetnictvím uvedené částky nesouhlasí s účetními výkazy a nebylo tak prokázáno, že tato výhoda existovala. Žalovaný se touto námitkou v odvolání nezabýval, neboť nebyla uplatněna. Zároveň nesouhlasil s namítanými procesními pochybeními, když žalobcem tvrzená absence podpisů protokolů o ústním jednání je vyvrácena samotnými listinami. V případě místních šetření, konaných dne 24.3.2010 a 16.4.2010 nebyly získány žádné důkazy a navíc došlo ke změně způsobu stanovení daňové povinnosti.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[4] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

[5] Před vlastním hodnocením žalobních námitek týkajících se vyměření daně pomocí pomůcek je třeba zdůraznit zásadní odlišnost mezi odvolacím přezkumem rozhodnutí, kterým

byla daň doměřena na základě dokazování a přezkumem rozhodnutí, kterým byla doměřena daň na základě pomůcek.

[6] Dle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

[7] S ohledem na uvedené ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků bylo úkolem žalovaného, aby se v rámci přezkumu napadených rozhodnutí zabýval jednak naplněním podmínek ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jednak podmínkami ustanovení § 31 odst. 6 téhož zákona a jednak se zohledněním výhod dle ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona.

[8] O jednotlivých námitkách soud uvážil následovně. Jestliže žalobce namítal, že nesouhlasil s doměřením daně podle pomůcek, když již ve svém odvolání uvedl dostatek přesvědčivých argumentů, jimiž se v jádru věci žalovaný nezabýval, směřuje tato námitka na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. V odvolání žalobce namítal jednak procesní vady, a to vady protokolu ze dne 2.6.2010, č.j. 37142/10/405930801022 a protokolu ze dne 11.3.2010, č.j. 37142/10/405930801022, nesepsání protokolu o místním šetření ze dne 24.3.2010. K procesním vadám se sice stručně, ale zcela dostatečně a vyčerpávajícím způsobem žalovaný vyjádřil na straně 5 napadeného rozhodnutí, když k protokolům ze dne 2.6.2010 a 11.3.2010 uvedl, že po ověření ve spise shledal, že protokoly jsou podepsány v souladu s ustanovením § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. K místním šetřením uvedl, že úřední záznamy z místních šetření nebyly použity jako důkaz s ohledem na jiný způsob stanovení daně, a proto jsou námitky vůči nim bezpředmětné.

[9] Dále žalobce v odvolání uvedl nesouhlas s naplněním podmínek pro stanovení daně podle pomůcek – jak s nesplněním povinností dle zákona - ohledně konkrétních případů shodné důvody s žalobou, tak i s tím, že nebylo možno daň stanovit dokazováním, protože nesrovnalosti měly vliv pouze na rozvážné účty nebo byly v neprospěch poplatníka. V tomto bodě je třeba dát za pravdu žalobci, že žalovaný se ve svém rozhodnutí nevypořádával s jednotlivými případy specifikovanými žalobcem, když se konkrétně vyjádřil pouze k doplatku půjčky od věřitele B. J. Žalovaný pouze obecně konstatoval, že prověřované případy byly posouzeny. Nicméně z obsahu rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že za zásadní důvod pro potvrzení postupu prvostupňového správce daně považoval neunesení důkazního břemene žalobce ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. To v souvislosti s nemožností prokázat stav finančních prostředků v pokladně, nevedením pokladní knihy a v souvislosti s neprůkazností účetnictví, vše s přímým vlivem na vykázaný hospodářský výsledek. Účetnictví žalobce tak bylo dle žalovaného neúplné a neprůkazné. V rovině konkrétních účetních případů by tak bylo možno konstatovat, že se žalovaný nevyrovnal s odvolacími námitkami žalobce, nicméně v obecné rovině odvolací námitka směřovala do zpochybnění naplnění podmínek ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a v této rovině se žalovaný s odvolací námitkou vypořádal, když po vyhodnocení spisového materiálu prvostupňového správce daně dospěl k závěru o neúplnosti a neprůkaznosti účetnictví žalobce, a to právě s ohledem na neprokázání finančních prostředků v pokladně a vyvrácení argumentace žalobce ve vztahu k úhradě půjčky věřitele B. J.

z osobních prostředků jednatele žalobce. Jakkoliv považuje soud za vhodné, aby se žalovaný vyrovnal se všemi argumenty uvedenými v odvolání, v tomto případě, kdy žalovaný toliko ověřuje naplnění podmínek pro stanovení daně pomůckami, považuje soud rozhodnutí žalovaného za dostatečně odůvodněné, aby mohlo být podrobeno soudnímu přezkumu po věcné stránce.

[10] Rozhodnutí žalovaného tak soud nepovažuje za nepřezkoumatelné z důvodu, že by se žalovaný nevypořádal s některými důvody odvolání.

[11] Dále žalobce namítl, že nebyly splněny podmínky ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť k výzvě správce daně doložil dostatek podkladů. V rámci rozhodnutí ze dne 30.1.2008, č.j. 2 Afs 24/2004-119, Nejvyšší správní soud uvedl, že daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, „*prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.*“ Již v rozhodnutí ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 132/2005-71, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetnictví musí být v souladu s ust. § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, úplné, průkazné a správné, tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Za úplné (odst. 2) lze považovat účetnictví, bylo-li účtováno o všech účetních případech, za průkazné (odst. 3), pokud byly účetní případy a účetní zápisy doloženy a prokázány předepsaným způsobem a byl-li inventarizován majetek a závazky, za správné (odst. 4), nedošlo-li k porušení povinností stanovených tímto zákonem. Podle § 6 zákona o účetnictví se účetní skutečnosti dokládají účetními doklady, povinnost inventarizace vyplývala z ust. § 29.*“

[12] Podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

[13] Žalobce v žalobě v podstatě opakuje tvrzení, která byla obsahem odvolání a nijak nereaguje na argumentaci žalovaného. Z žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný ověřil postup správce daně a seznámil se se spisovým materiálem. Žalobce ani v odvolání, ani v žalobě nezpochybnil základní důvody, pro které byla daň vyměřena pomůckami, tedy to, že jeho účetnictví bylo neprůkazné. Tedy nezpochybnil nejméně následující skutečnosti – žalobce nepředložil účetnictví a prvotní daňové doklady, žalobce neúčtoval ohledně půjčky B. J., žalobce nevedl účetní zápisy u dodavatelské faktury

z hlediska časového, žalobce neúčtoval o nákupu cizí měny a předložené inventarizace nesouhlasily s počátečními stavy účtů v účetnictví a nebylo účtováno o inventarizačních rozdílech. Žalovaný ve svém rozhodnutí jasně reaguje na odvolání žalobce tím, že konstatuje neprůkaznost účetnictví žalobce, která byla dána tím, že v důsledku chybně vedeného účetnictví nebyl prokázán skutečný stav finančních prostředků v pokladně a nebyla vedena pokladní kniha, což mělo přímou vazbu na hospodářský výsledek. Stejně tak zřetelně argumentuje, že v případě půjčky věřitele B. J. nebylo prokázáno, že byla tato doplacena z vlastních prostředků jednatele společnosti, když toto tvrzení nebylo podloženo důkazními prostředky. Je tedy zřejmé, že žalovaný dovodil neprůkaznost účetnictví žalobce a na tuto argumentaci žalobce nikterak nereagoval. Správce daně a následně i žalovaný případně poukazují na fakt, že deklarovaný stav hotovosti žalobce nebyl dostatečný k uspokojení hotovostních výdajů, které žalobce uplatňoval. Soud má tak za to, že správní orgány prokázaly, že o souladu účetnictví žalobce se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným, přičemž s ohledem na to, že žalobce v tomto bodě neargumentuje ničím nad rámec odvolání, ztotožnil se soud se závěry žalovaného. Doklady doložené žalobcem v řízení před prvostupňovým správcem daně nevyvrátily závěry správce daně a nebyly způsobilé nahradit chybějící zaúčtování předmětných případů, žalobce tak neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

[14] S ohledem na to, že pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření, který žalobce nebyl schopen pro absenci účetních dokladů, nesoulad inventarizací se skutečnými stavy a pochybení při vedení účetnictví doložit, byl dán důvod pro stanovení daně pomůckami.

[15] K žalobní námitce, kterou žalobce namítl, že správce daně nezohlednil výhodu žalobce, a to neuplatněné náklady ve výši 252.715,10 Kč a odvolací orgán se touto skutečností vůbec nezabýval, přičemž v tomto bodu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 2/2010, je předně třeba uvést, že nebyla uplatněna v odvolání. Tato skutečnost však neznamená, že by nemohla být uplatněna v žalobě. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že se žalovaný možnými výhodami zabýval. Přezkoumal způsob, jakým prvostupňový správce daně naložil s výhodami, tedy které žalobci přiznal a zohlednil. Způsob vypořádání výhod shledal žalovaný v pořádku a žádné další výhody pro žalobce nedovodil. Jestliže žalobce nyní namítá nezohlednění určité konkrétní výhody, je tato námitka uplatněna mimo daňové řízení a žalovaný ji nemohl v napadeném rozhodnutí vypořádat. Je třeba taktéž konstatovat, že v rámci odvolání žalobce uplatnění výhod nenapadal. Dle názoru soudu splnil žalovaný s ohledem na absenci jakýchkoliv odvolacích námitek žalobce stran uplatněných výhod v obecné rovině povinnost, kterou dovodila judikatura, tedy že „V případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.“ (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2008, č.j. 9 Afs 14/2008-81 a podle nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01). Jak je totiž patrné z textu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný se uplatněnými výhodami zabýval a konstatoval, že neshledal žádné další výhody pro daňový subjekt, než ty uplatněné prvostupňovým správcem daně.

[16] Žalobcem namítané náklady by stejně žalovaný nebyl oprávněn jako výhodu žalobci přiznat, neboť žalobce jako výhodu uplatňuje vlastní, v řízení neuplatněné náklady. Stran

uplatnění vlastních nákladů jako výhody při stanovení daně pomůckami již judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, sp.zn. 2 Afs 2/2003, když uvedl: „*Je-li daň stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 téhož zákona.*“, nad to se v souzené věci nejedná ani o náklady, které by byly postaveny na jisto.

[17] I z části žaloby, ve které žalobce dále zopakoval vytčená procesní pochybení správce daně, a to chybějící podpisy na protokolech o ústním jednání a dále procesní pochybení při místních šetřeních konaných dne 24.3.2010 a 16.4.2010, je patrné, že žalobce nereflektuje napadené rozhodnutí. Z jeho textu je, jak již soud výše uvedl, zřejmé, z jakých důvodů neshledal žalovaný shodné odvolací námitky jako důvodné. Zejména je tato skutečnost patrná u protokolů ze dne 2.6.2010, č.j. 37142/10/405930801022 a ze dne 11.3.2010, č.j. 37142/10/405930801022. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že oba protokoly jsou řádně podepsány tak, jak uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí. Soud tak shledal tuto žalobní námitku jako nedůvodnou. Stejně tak jsou nedůvodné i námitky ohledně procesních pochybení při místních šetřeních. Poznatky získané v rámci těchto místních šetření nebyly následně použity při stanovení daně prvostupňovým správcem daně, neboť daň byla stanovena podle pomůcek. Přezkoumání namítaných pochybení tak nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. prvostupňového správce daně. Soud tak vypořádání této námítky považuje za nadbytečné a nedůvodné.

V. Shrnutí a náklady řízení

[17] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zamítnout.

[18] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

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 u Nejvyššího správního soudu. 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

V Brně dne 30.5.2012

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu