



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 žalobce **D. P.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.7.2011, čj. 3914/11-1100-602177, **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**

Rozhodnutím ze dne 27.7.2011, čj. 3914/11-1100-602177, žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově (dále jen „správce daně“) ze dne 9.3.2010, čj. 24861/10/268918604293, kterým mu byl za zdaňovací období roku 2007 dodatečně stanoven základ daně ve výši 537.599,- Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmu ve výši 149.948,- Kč a dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši – 147.809,- Kč a dále sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 29.989,- Kč a penále z dodatečně vyměřené daňové ztráty ve výši 7.390,- Kč.

V jeho odůvodnění uvedl, že předmětem jeho činnosti ve zdaňovacím období r. 2007 byl nákup a prodej zboží sportovního charakteru, dále opravy a servis jízdních kol. Pro zjištění základu daně vedl daňovou evidenci. Správce daně zahájil u žalobce dne 30.6.2009 daňovou kontrolou a zjistil, že výdaje za nákup zboží podle

předloženého peněžního deníku, upravené o hodnotu počátečního a konečného stavu zásob podle údajů Přílohy č. 1 daňového přiznání za zdaňovací období roku 2007 činily 1.261.240,- Kč. Tržby z prodeje zboží podle daňové evidence, zahrnuté do příjmů vykázaných v daňovém přiznání, dosáhly hodnoty 968.780,- Kč.

Z předložených dokladů o nákupech a z dokladů o prodejích hrazených platební kartou byly zjištěny obchodní přírážky u jednotlivých druhů prodávaného zboží. Po přepočtení obratu zboží (1.261.240,- Kč) na prodejní ceny měly tržby z prodeje činit cca 1.800.000,- Kč. Záporný rozdíl mezi hodnotou prodaného a nakoupeného zboží a jeho porovnání s výsledkem výpočtu tržeb (použitím zjištěných obchodních přírážek) vyvolal pochybnost o správnosti a úplnosti vykázaných příjmů v daňovém přiznání. Zjištěné skutečnosti dle žalovaného správce daně podrobně popsal ve výzvě čj. 73040/09/268930608379, kterou žalobce vyzval k předložení evidencí týkajících se zásob, hmotného majetku, pohledávek, závazků a dále evidencí týkajících se komisního zboží.

Dle žalovaného není sporu o tom, že při daňové kontrole žalobce nedoložil soupis zásob k 31.12.2006, tj. počáteční stav zásob k 1.1. kontrolovaného zdaňovacího období, uvedený v Příloze č. 1 tabulka D daňového přiznání. To potvrdil správci daně při ústním jednání 12.10.2009 (protokol čj. 79553/09/268930608379) s odůvodněním ztrátou dat po vyhoření počítače. Stav zásob na konci zdaňovacího období (k 31.12.2007) doložil inventurním soupisem zásob, avšak bez záznamu o provedení inventarizace tj. porovnání evidovaného stavu v inventurním soupisu se skutečným stavem zásob a vypořádáním případných inventarizačních rozdílů ovlivňujících základ daně. Tak žalobce neprokázal ani stav zásob vykázaný v daňovém přiznání k 31.12.2007.

Žalobce nedoložil ani soupis zboží prodávaného z různých důvodů se slevou, tzv. výprodeje, a dále seznam zboží tzv. „komisního prodeje“ tj. zboží, které nebylo v okamžiku prodeje v jeho vlastnictví. Tvrdil, že o hodnotu tohoto zboží stav zásob zvyšoval příjmem na sklad.

Žalovaný se dále zabýval žalobcem uplatněnou námitkou neplatnosti dodatečného platebního výměru a shledal ji nedůvodnou. Poukázal na to, že jeho výrok odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 18.2.2010, čj. 90195/09/268930608379, použitý postup je tedy v souladu s ustanovením § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“). Z něj vyplývá, že je-li daňovému subjektu odůvodnění dodatečného platebního výměru známé z jiného dokumentu, správce daně na něj odkáže.

S odkazem na písemnosti odvolacího spisu označil žalovaný za zřejmé, že správce daně pro ověření výše příjmů vykázaných v peněžním deníku a následně v daňovém přiznání zjistil obchodní přírážky z předložených dokladů podle jednotlivých druhů obchodovaného zboží. Protože žalobce namítal, že záznamy o prodejních cenách na nákupních dokladech nedokazují skutečnou marži, žalovaný se touto námitkou zabýval a uvedl, že obchodní přírážky správce daně zjišťoval ze

záznamů o prodejních cenách na nákupních dokladech a tyto ověřil podle úhrad zboží prováděných platebními kartami. Z obratu jednotlivých druhů zboží, navýšeného o obchodní přírážky zjištěné z předložených dokladů, vyčíslil příjmy z prodeje zboží. Pro výpočet byly použity zjištěné obchodní přírážky podle druhů zboží: oblečení, obuv, brýle, turistické hole: průměr 50 % ze zjištěného rozpětí 0 – 170 %, cyklosoučástky : 30 %, kola a rámy: 25 % ze zjištěného rozpětí 25 – 30 %, lyže a vázání: 35 %. Žalobce v průběhu kontroly sám uvedl výši přírážky u oblečení 50 – 70 %, u cyklosoučástek 30 %, u kol a rámu 25 – 30 %, u lyží a vázání 35 %. Mezi údaji zjištěnými z dokladů a žalobcem tvrzenými nebyl shledán významný rozpor zpochybňující jejich další použití pro kvalifikovaný odhad příjmů. Žalobce nepředložil, jak uvedl žalovaný, ani jiné důkazní prostředky svědčící o skutečnostech, které by měly vliv na zjištěné obchodní přírážky.

Žalovaný zdůraznil, že rozdíl ve výši tržeb za prodej zboží podle peněžního deníku a následně uvedenou v daňovém přiznání, a výši příjmů vypočtených z obratu obchodovaných druhů zboží pomocí obchodních přírážek, byl předmětem dalšího dokazování – viz výzva čj. 73040/09/268930608379. Tou bylo žalobci uloženo prokázat, že veškeré příjmy byly v daňovém přiznání vykázány v úplné a správné výši v souladu s § 5 a 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Peněžní deník a v průběhu kontroly prověřovaná daňová evidence se od sebe liší pouze svou formou.

Z dalšího průběhu daňové kontroly a z obsahu správního spisu je dle žalovaného zřejmé, že žalobce nepředložil důkazní prostředky prokazující tvrzení o prodeji komisního zboží a jeho vracení za sníženou cenu oproti nákupní. Vracení zboží „komisního prodeje“ společnosti SPORT KONCEPT, spol. s r.o., (dále SPORT KONCEPT) za sníženou cenu, tj. pod hodnotou pořizovací ceny, nebylo odpovědí této společnosti potvrzeno. Z ní a z předložených dokladů vyplývá, že obchodování probíhalo běžným způsobem, nešlo tedy o „komisní prodej“. V případech vracení zboží byl vystavován dobropis s použitím pořizovacích cen. Bylo zjištěno pouze převzetí zboží do komisního prodeje od společnosti WARP dne 28.12.2007 v hodnotě 13.280,- Kč. Touto částkou nebyl dle žalovaného vysvětlen rozdíl mezi příjmy tvrzenými v daňovém přiznání na základě údajů z peněžního deníku či daňové evidence.

Dle žalovaného žalobce nedoložil ani své tvrzení o použití zboží jako materiálu na opravy jízdních kol, u nichž údajně neúčtoval za práci. Tato námitka však ani v případě doložení nemůže ovlivňovat rozdíl mezi tržbami za zboží, vypočtenými pomocí žalobcem stanovených obchodních přírážek, a jejich výši vykázanou v daňovém přiznání. Žalobce totiž tvrdil, že odměna za práci byla součástí obchodní přírážky za materiál použitý při opravě.

Správcem daně bylo, jak tvrdí žalovaný, dále zjištěno, že žalobce nepředložil záznamy o počátečním stavu zásob zboží, o fyzické inventuře k 31.12.2007, o provedení inventarizace, evidenci o množství zboží prodávaného se slevami a výši konkrétně poskytovaných slev. Předložená Směrnice pro výprodej a poskytování slev (dále jen „Směrnice“) skutečné poskytování slev nedokládá, protože z denní

evidence tržeb ani z jiných písemností nevyplývá okamžik prodeje, skutečně prodané množství ani prodejní cena upravená o slevu či sleva z prodejní ceny.

Dle žalovaného žalobce předložil evidenci tržeb v příloze doplnění právní argumentace k žalobě ze dne 28.2.2011. Opakovaně byla předložena v doplnění odvolání ze dne 8.7.2011. Má formu soupisu jednotlivých dnů a sumy tržby celkem za den. Ani ona neobsahuje údaje o slevách a výdejích pro osobní potřebu, přestože žalobce takové použití nakoupeného zboží potvrdil.

Žalovaný upozornil, že v obou doplňujících podáních žalobce připustil „nepatrné rozdíly v evidenci tržeb z pokladního systému na daňovou evidenci“, které zdůvodnil nevhodným způsobem účtování úhrad při platbě kartou na přelomu zdaňovacího období a tím ovlivnění vykázaných příjmů. K tomu navrhl důkaz svědeckou výpovědí paní I. P.. Žalovaný navržený důkaz označil za nadbytečný a odkázal na závěry krajského soudu uvedené v jeho předcházejícím rozsudku v této věci.

Z údajů sestavy „Prodej podle položek k 31.12.2007“ dle žalovaného vyplývá, že některé položky zboží byly žalobcem ze skladu odepisovány za minimální nebo nulovou prodejní hodnotu – nebylo však prokázáno, že šlo o prodeje se slevou podle Směrnice. Zboží ve skladových hodnotách řádu tisíců a desetitisíců bylo vydáváno v prodejní hodnotě nižší o tři řády. Předložená skladová evidence bez porovnání se skutečným stavem zboží k prvnímu a k poslednímu dni zdaňovacího období a vypořádání případně zjištěného rozdílu mezi evidenčním a skutečným stavem, tedy provedení inventarizace s následnou úpravou výše daňových výdajů podle §§ 24 a 25 zákona o daních z příjmů, není způsobila prokázat správnost údajů o pohybech, stavu zásob a dále správnost prověřovaných příjmů z prodeje zboží v peněžním deníku a následně tvrzených v daňovém přiznání. Žalobce v doplnění odvolání ze dne 22.7.2011 předložil soubor skladových karet. Karty obsahují záznamy o pohybech zboží za období let 2006 – 2008 souhrnně. Chybí v nich záznamy o počátečním stavu, o provedení inventarizace a vypořádání inventarizačních rozdílů, a to za každé zdaňovací období. Na některých kartách je vykázán zůstatek po posledním uskutečněném pohybu v průběhu období (kladný i záporný) v Kč, přestože množství je nula. Nutno konstatovat, že ani tyto předložené karty neprokazují správnost a úplnost příjmů vykázaných v daňovém přiznání.

Žalovaný dále konstatoval, že žalobce nepředložil ani evidence závazků prokazující stav vykázaný v daňovém přiznání.

Shora uvedené skutečnosti dle žalovaného nedovolily prověřit žalobcem vykázaný základ daně a daň v daňovém přiznání dokazováním. Poukázal na ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů a povinnosti z tohoto ustanovení vyplývající. Připustil, že zákon neupravuje formu uvedeného postupu ani formu evidencí, kontrolované evidence však musí mít dostatečnou vypovídací schopnost prokázat základ daně, daň a ostatní údaje vykázané v daňovém přiznání, tj. příjmy, výdaje, stavy zásob, pohledávek, závazků, hmotného majetku, poskytované slevy, zboží použité pro osobní potřebu a další. Takové evidence žalobce nepředložil. Tím dle žalovaného nesplnil svou povinnost předložit daňovou evidenci prokazující údaje

vykázané v podaném daňovém přiznání za kontrolované zdaňovací období a prokázat svá tvrzení ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní.

Žalovaný dále uvedl, že pro ověření správnosti vykázaných příjmů v daňovém přiznání lze použít výpočet, který vychází ze stavu zásob na počátku období zvýšeném o výdaje na pořízení zboží v předmětném období a sníženém o konečný stav zásob k 31.12.. Dosažený obrat zásob je pak nutno upravit ve smyslu ustanovení zákona o daních z příjmů o zjištěné inventarizační rozdíly, jestliže o ně nebyl již upraven konečný stav zásob. Výsledek výpočtu se upraví o zjištěnou obchodní přírážku. Pro vyčíslení výše dosažených příjmů je nezbytné do výpočtu zahrnout zisk z prodeje komisního zboží a úhrn slev z prodeje zboží prodávaného se slevami. V případě, že nakoupené zboží je oceňováno již při nákupu prodejní cenou se pro výpočet použijí údaje o zásobách v ocenění prodejními cenami.

Správcem daně zjištěný rozdíl mezi výší příjmů z prodeje zboží vykázanou v peněžním deníku, následně tvrzenou v daňovém přiznání, a výší příjmů vypočtených z obratu zboží podle druhů pomocí obchodních přírážek zjištěných z nákupních a prodejních cen (žalobcem uvedených na dokladech o nákupu) nebyl dle žalovaného v průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem průkazně vysvětlen a doložen. Při ověřování správnosti příjmů výpočtem za použití výše uvedených údajů zákonné normy neumožňují rozlišovat jakoukoliv míru intenzity neplnění zákonných povinností. Popsaný rozdíl mezi příjmy v peněžním deníku, přenesenými do daňového přiznání, a příjmy vypočtenými z obratu zboží pomocí uplatňovaných obchodních přírážek bylo nutné doložit průkaznými údaji.

Žalovaný konstatoval, že prokazování údajů vykázaných v daňovém přiznání je povinností výhradně žalobce. V situaci, kdy nejsou tyto údaje prokázány, není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně je potom v souladu s § 31 odst. 5 zákona o správě daní oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti se žalobcem. Tento postup je podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“), shodný i po účinnosti citovaného zákona.

Žalovaný se dále zabýval i další okrajovou námitkou týkající se vedení položek na skladových kartách a uzavřel, že žalobce nepředložil konkrétní kartu se záznamy o pohybech zboží a jejich ocenění, nemohl proto vyslovit názor o správnosti či nesprávnosti jeho evidence.

K použitým pomůckám žalovaný uvedl, že pro stanovení základu daně a daně správce daně využil doklady, evidence, záznamy, listiny předložené ke kontrole a veškeré další poznatky získané v průběhu kontroly. Jejich výčet je uveden v úředním záznamu čj. 719/10/268930608379, s nímž byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 18.2.2010. Pro stanovení daně byly použity i žalobcem předložené doklady o nákupu zboží a dále doklady úhradách zboží platebními kartami na jeho účet, které nebyly v průběhu kontroly zpochybněny.

Žalovaný se zabýval dále námitkou žalobce, že byl poškozen nepřiznáním slevy na bicykly a jejich součásti, tj. kola a rámy. Tuto námitku jako nedůvodnou odmítl. Tvrdil, že poskytování slev bylo zcela na úvaze žalobce. Předmětné slevy však neprokázal, neboť o nich nevedl záznamy v daňové evidenci předložené ke kontrole ani v evidencích předložených v doplňujících podáních. Správce daně nezjistil přiznávání požadovaných slev na bicykly a jejich součásti ani u žalobce ani u třetích osob, u nichž ověřoval výši obchodních přírážek a výši poskytovaných slev.

V závěru svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že jako odvolací orgán dále zkoumal, zda bylo při stanovení daně přihlédnuto k zákonným výhodám (§ 46 odst. 3 zákona o správě daní), na něž existuje právní nárok. Správce daně je povinen k výhodám přihlédnout, ale není jeho povinností takovéto okolnosti, které by byly výhodou, vlastní činností vyhledávat. Skutečnosti vyplývající ze zákona, které žalobce deklaroval v přiznání, byly při stanovení daně respektovány. Konkrétně se jedná o snížení daně podle § 35ba zákona o daních z příjmů na poplatníka ve výši 7.200,- Kč. Správce daně přihlédl k tvrzení o provádění servisu jízdních kol bez účtování provedené práce a stanovil tržbu z této činnosti pouze ve výši tržby za použitý materiál. Jiné výhody nebyly shledány. Ze spisu není zřejmé, že by byla nějaká další výhoda opomenuta. Uzavřel, že správce daně postupoval správně a v souladu s § 31 a § 46 zákona o správě daní, pokud stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek. Pomůcky použité pro stanovení základu daně a daně byly přiměřené. Mají původ v předložených nezpochybněných dokladech. Obchodní přírázky zjištěné ze záznamů vedených žalobcem byly ověřeny u třetích osob.

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí i jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně. Tvrdil, že mu jimi byly stanoveny daňové povinnosti v rozporu se zákonem, v důsledku čehož se snížil jeho majetek. Byl jimi tak zasažen na svých veřejných subjektivních právech.

V úvodu poukázal na rozhodnutí krajského soudu, který již jednou věc posuzoval a rozhodl dne 21.3.2011 pod sp. zn. 31 Af 130/2010. Napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalobce následně své odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 rozsáhle doplnil dne 8.7.2011.

Tvrdil, že žalobou napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností, neboť se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu, uvedeným ve shora identifikovaném rozsudku, když dostatečně podrobně nehodnotí sestavy denních tržeb a evidenci zásob, nehodnotí je z pohledu jejich průkaznosti, ani neuvádí, v čem odporují ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů a proč z údajů v nich uvedených při stanovení daňových povinností žalobce nevycházel. Žalovaný měl k dispozici daňovou evidenci vedenou podle § 7b citovaného zákona, denní tržby z pokladního systému a evidenci zásob (skladové karty). Z těchto evidencí je nutné při stanovení jeho daňových povinností vycházet a žalovaný nenalezl konkrétní, přesvědčivé a dostatečně silné důvody pro to, aby takové evidence mohl jako nesprávné odmítnout. V této souvislosti žalobce odkázal na rozhodnutí NSS ČR ze dne 28.7.2008 č.j. 5 Afs 5/2008-75. Uvedl, že je na správci daně a žalovaném aby prokázali skutečnosti

vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence. Tedy důkazní břemeno je na straně správce daně, případně žalovaného podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní (např. rozhodnutí NSS ČR č.j. Afs 159/2004-51 ze dne 30.11.2005).

Konkrétní žalobní námitky pak žalobce zaměřil na závěry, které krajský soud vyslovil ve svém rozsudku ze dne 21.3.2011, č.j. 31 Af 130/2010-30. Především nesdílel názor, že neprováděl inventarizace zásob v souladu se zákonem. Tvrdil, že ze správního spisu je patrné, že existují inventarizační soupisy vždy k poslednímu dni zdaňovacího období. Protože z nich nevyplynuly žádné rozdíly mezi stavem evidenčním a skutečným, nemusel o takových rozdílech ve své daňové evidenci účtovat. Další požadavky správce daně (kromě zmíněných inventarizačních soupisů) označil za přepjatý formalismus, když případné ztráty při maloobchodním prodeji (tedy rozdíl mezi skutečným a evidenčním stavem zásob) by byly jako ztratné uznaným výdajem a základ daně by neovlivnily.

Žalobce poukázal na to, že neúčtuje v soustavě (podvojného) účetnictví, ale jen eviduje své příjmy a výdaje v daňové evidenci, kde se nakoupené zboží stává výdajem v okamžiku jeho pořízení bez ohledu na to, kdy je fakticky prodáno. Proto stav zásob pro stanovení správné výše daňových povinností není při vedení daňové evidence tak podstatný, jako při vedení účetnictví. Evidence zásob slouží jediné k prokázání toho, zda konkrétní daňový subjekt zásoby použil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, resp. při své ekonomické činnosti. To se s ohledem na provázanost evidence zásob s pokladním systémem žalobci podařilo. Žalovaný naopak nevyvrátil správnost či úplnost žalobcem předložených evidencí, ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní.

Žalobce odmítl závěr krajského soudu a žalovaného, že evidenci zásob nevedl přehledným způsobem. Z evidence zásob, konkrétně pak z jednotlivých skladových karet, je dle něho seznatelné, ke kterému datu jaký počet konkrétního zboží prodal a za jakou cenu. Z prodejní ceny je tedy pak patrné, zda žalobce zboží prodal za plánovanou cenu nebo za cenu sníženou. Žalobce je toho názoru, že jeho evidence zásob je přehledná a umožňuje ověřit, za jaké částky jednotlivé druhy zboží skrze svůj pokladní systém prodával. Povinností žalobce není zvlášť evidovat prodej zboží se slevou.

Poukázal dále na výzvu správce daně ze dne 16.9.2009, č.j. 73040/09/268930608379, ve které požadoval prokázat, že veškeré příjmy byly evidovány úplným a správným způsobem a tvrdil, že provedl výpočet obchodní přírážky a dospěl k závěru, že tržby žalobce měly být téměř dvojnásobné. Žalobce namítal, že svoji důkazní povinnost plnil ve vztahu ke svým vlastním tvrzením právě účetnictvím, v tomto případě daňovou evidencí vedenou podle § 7b zákona o daních z příjmů, a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 5/2008-75 ze dne 28.7.2008 a další konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Správci daně příslušné evidence předložil, čímž důkazní břemeno unesl. Bylo na správci daně, aby pádnými důkazy vyvrátil správnost, úplnost a věrohodnost

předložených evidencí, neboť ten nesl takové důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní.

Žalobce tvrdil, že z předložené evidence zásob je patrné, že do ní zahrnul všechny nákupy zboží a že veškeré zboží buď prodal, vrátil (zboží zapůjčené nebo v komisi) nebo mu zůstalo jako skladová zásoba k poslednímu dni zdaňovacího období. Zároveň je z evidence zásob patrné, za jakou cenu, kdy a v jakém množství předmětné zboží prodal. To plně koresponduje s denními tržbami pokladního systému za předmětné zdaňovací období. Tím je důkazní kruh zcela uzavřen a je nutné dospět k jedinému možnému závěru, že tržby vykázané jsou úplné a správné.

Žalobce připustil, že existují nepatrné rozdíly tržeb v daňové evidenci, které byly způsobeny nevhodně zvolenou metodikou účtování příjmů při platbě kartou na přelomu zdaňovacího období. To může potvrdit paní I. P., účetní, která účtování prováděla. Její výslech žalovaný však v odvolacím řízení odmítl provést, z čehož žalobce dovozuje, že tento moment nepovažuje žalovaný v řízení za podstatný.

Ohledně závěrů krajského soudu v odůvodnění jeho rozhodnutí č.j. 31 Af 130 /2010-30 ze dne 21. března 2011, žalovaný uvedl, že žalobce neměl ve zdaňovacím období roku 2007 uzavřenu smlouvu se společností SPORT KONCEPT o komisním prodeji zboží a tato společnost mu zboží nezapůjčila ani mu ho nesvěřila do komisního prodeje.

Podle žalobce nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tedy podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní. Z konstrukce tohoto zákona i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, je zákonodárcem preferován způsob stanovení daňových povinností dokazováním. Jedině tam, kde objektivně není možné daň stanovit dokazováním, je na místě stanovovat daňové povinnosti pomůckami. Žalobce vyslovil přesvědčení, že v posuzovaném případě splnil své zákonem stanovené povinnosti při dokazování. Pakliže někde pochybil, jedná se o pochybení zcela marginální, navíc přesně kvantifikovatelná, umožňující vyčíslení správné daňové povinnosti, tedy umožňující stanovení daně dokazováním.

Žalobce připomněl, že správce daně ho není oprávněn vyzývat k prokázání čehokoli či mu ukládat úkoly ohledně analýzy dat. Stěžejní výtká správce daně ale spočívá v tom, že neprokázal, které konkrétní položky s jakou konkrétní slevou prodal. Taková povinnost ho však nestíhá. Žalobce za rok prodal tisíce položek zboží a nemusí evidovat zvlášť, které položky prodal se slevou. Žalobce tvrdil, že v souladu se zákonnou úpravou evidoval denně své tržby a dokonce evidoval řádně jednotlivé prodané kusy nad rámec povinností stanovených zákonem v evidenci zásob pomocí pokladního systému propojeného s evidencí zásob. Z evidence zásob je patrný každý jednotlivý prodej a realizovaná prodejní cena, tedy i případná sleva. Pak odmítnutí správnosti vykázaných tržeb žalobcem jen na základě svévolné spekulativní úvahy správce daně ohledně hypotetických přírážek na zboží, navíc zjištěné s mnohaletým odstupem až dne 28.8.2009, je typickým projevem úřednické zvlů. Správce daně i žalovaný vycházejí z premisy, že veškeré zboží musí být

prodáno s průměrnou marží v oboru. Taková premisa je zjevně vadná a neodpovídá ekonomické realitě.

Podle žalobce správce daně své úvahy o nesprávně nižších vykázaných tržbách vystavěl na tom, že si žalobce pečlivě na většinu dokladu o nákupech psal jím stanovené optimální prodejní ceny. Při dokazování je však podstatná skutečnost a nikoli hypotetický cíl, kterého chtěl žalobce při svém obchodování dosáhnout.

Žalovaný dle žalobce v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalobci vytýká, že ze skladových karet odepisoval zboží za nulovou cenu. Kdyby žalovaný dostal svým povinnostem a řádně zkoumal předložené evidence, musel by nutně dospět k závěru, že odepsání některých položek (navíc tyto položky žalovaný ani nekonkretizoval) je zcela přirozeným projevem faktu, že žalobce v evidenci zásob pečlivě evidoval i zboží zapůjčené, případně zboží svěřené do komisioního prodeje. Pak došlo-li k vrácení takového zboží zapůjčitelu či komitentovi, nutně muselo být toto zboží za nulovou (v některých případech odchylkou v ocenění za cenu od 0,01 Kč do 1 Kč) ze skladové evidence odepsáno, neboť nebylo prodáno. Pak výtky žalovaného se zcela mýlí účinkem a není způsobilá vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence vedené žalobcem podle ust. § 7b zákona o daních z příjmů.

Žalobce dále zdůraznil, že zboží, které použil pro vlastní potřebu správci daně dobrovolně označil a je známa jeho hodnota. Soupis tohoto zboží uvedený v protokolu o ústním jednání, měl v řízení sloužit jako důkaz při stanovení správné daňové povinnosti žalobce dokazováním.

Dle žalobce postupoval správce daně nesprávně, pokud pro ověření správnosti vykázaných příjmů v daňovém přiznání použil výpočet, který vychází ze stavu zásob na počátku období, zvýšeném o výdaje na pořízení zboží, sníženém o konečný stav zásob k 31.12., který je následně vynásoben zjištěnou obchodní přírážkou. Takovou metodou nelze dojít ke správné výši tržeb, jak tvrdí žalovaný, ale pouze k optimální výši tržeb, kterou by si přál dosáhnout každý obchodník se spotřebním zbožím. Namísto hodnocení daňové evidence vedené podle § 7b zákona o daních z příjmů, evidence denních tržeb, evidence zásob - skladové karty, které popisují realitu a skutkový stav, se žalovaný uchýlil k volným spekulacím, ve kterých dospěl k jiným cifrám, než žalobce vykázal.

Pro případ, že by krajský soud dospěl k závěru, že uplatnění metody způsobu zjištění daňových povinností podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní, byla žalovaným zvolena správně, žalobce namítal, že daňové povinnosti stanovené touto metodou byly žalovaným stanoveny v nesprávně vyšší výši a že žalovaný v rozporu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu nepřihlédl ke zjištěným výhodám pro žalobce. Daň stanovená podle pomůcek je jen náhradním způsobem stanovení daně. Tímto způsobem mají být daňové povinnosti stanoveny co nejpresněji tak, aby odpovídaly ekonomické realitě. To se v posuzovaném případě nestalo. Předně žalovaný nepřihlédl k faktu, že žalobce evidoval v rámci evidence zásob i cizí zboží, které měl svěřené k prodeji. Ve světle toho, že v průběhu roku 2006 i let dalších neprodané zboží jeho vlastníků vracel

nebo mu bylo dobropisováno (to v případě, že na něj přešlo vlastnictví), některé zboží evidované v počátečních stavech k poslednímu dni zdaňovacího období neprodal. Výsledná čísllice je tak významně zkreslena o zboží, které sice bylo zahrnuto v počátečním stavu zboží či v sumě nákupů, ale jako neprodané bylo vráceno dodavatelům, lhostejno, zda se jednalo o zboží v komisi či zda existovala dohoda o jeho možném vrácení. K této zásadní výhodě žalovaný při stanovení daně podle pomůcek nepřihlédl, byť mu byla známa a v řízení vyšla najevo, čímž žalobce významně poškodil. Dále žalobce poukázal na to, že správce daně zcela svévolně stanovil rozložení stavu zásob do druhů sortimentů. Žalobce byl takovým postupem poškozen.

Žalovaný poškodil žalobce i tím, že nepřihlédl k výhodně svědčící pro něj, když mu nepřiznal slevy zboží na bicykly, na jejich součásti jako jsou kola, rámy a na ostatní zboží. Není totiž žádného racionálního důvodu mu slevu na sezónní výprodeje v těchto druzích zboží nepřiznat na rozdíl od oblečení, holí a brýlí, lyží a vázání, kde při výpočtu tržeb byly slevy přiznány.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že předmětem sporu je stanovení daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek. Jako odvolací orgán přezkoumal odvoláním napadená rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a podle právního názoru krajského soudu uvedeného v rozsudku č.j. 31 Af 130/2010-30, přezkoumal rovněž i písemnosti obsažené v doplnění odvolání z 8.7.2011 a 22.7.2011 podané místně příslušnému správci daně.

Žalovaný se v plném rozsahu odvolal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Považoval však za vhodné uvést, že předložené evidence zásob a sestavy denních tržeb vykazovaly vady popsané ve zprávě o kontrole a hodnocené v napadeném rozhodnutí. Tvrzení, že neexistovaly inventarizační rozdíly žalobce uvedenými písemnostmi neprokázal. Nepředložil záznamy o provedení fyzických inventur, o zjištěných rozdílech a jejich vypořádání. Jestliže namátkově prověřované skladové položky (podle sestav - prodej dle položek, zůstatková soupiska zásob-) na konci zdaňovacích období vykazovaly hodnotu v korunách a nulový stav v kusech, nemůže žalobce hovořit o neexistenci inventarizačních rozdílů a správnosti vykázaného základu daně. Tato zjištění nebyla vyvrácena ani skladovými kartami (předloženy v doplnění odvolání dne 22.7.2011). Namátkově prověřované skladové položky (předložené skladové karty – listy spisu č. 423 – 955) v rozhodnutích popsaná zjištění potvrzují. Nelze je vysvětlit ani zahrnováním komisního zboží do vlastních zásob. Mimo to v nich chybí záznamy o počátečních a konečných stavech zásob za jednotlivá zdaňovací období. Názor žalobce o přechodu důkazního břemene na správce daně není podložený ani opodstatněný. Nelze přijmout ani námitku, že „by případné ztráty při maloobchodním prodeji (tedy rozdíl mezi skutečným a evidenčním stavem zásob) byly jako ztratiné uznaným výdajem“ a „stejně by základ daně neovlivnily“. Pro zahrnutí „ztratiného“ do daňových výdajů je třeba předložit ekonomicky zdůvodněnou normu ztratiného stanovenou poplatníkem. Norma ztratiného, skutečná výše ztratiného a její vypořádání ve vztahu k základu daně v průběhu kontroly ani v odvolacím řízení předloženy nebyly.

Žalovaný dále uvedl, že postup zvolený správcem daně za situace, kdy byly předloženy sestavy „prodej podle položek, obrátové soupisky“ (skladové karty byly předloženy 22.7.2011 v odvolacím řízení po rozhodnutích krajského soudu) a chyběly záznamy o provedení inventarizací, byl shledán jako možný a vhodný. Správce daně neměl možnost prostým odsouhlasením údajů ze skladové evidence, evidence příjmů a výdajů ověřit správnost údajů v daňovém přiznání. Neprovedení inventarizací v souvislosti se zjištěnými rozdíly v příjmech vykázaných v daňových přiznáních a vypočtených z údajů získaných z evidencí žalobce nenahradil ani evidence zásob na skladových kartách, jak je ostatně uvedeno v napadeném rozhodnutí.

Pokud jde o žalobní námitku týkající se prodeje zboží svěřeného do komise žalovaný uvedl, že zboží dodávané komitentem ke komisnímu prodeji do vlastnictví žalobce v postavení komisionáře dodáním nepřecházelo. Nově uplatněná námitka nezohlednění hodnoty komisního zboží při stanovení daně pomůckami je lichá a obvinění z významného poškození žalobce nepodložené.

K námitce ohledně oceňování zásob žalovaný podotkl, že způsob oceňování zásob byl v mezích zákonných předpisů volbou žalobce. V průběhu daňové kontroly nebyl předmětem sporu.

Námitku žalobce, že správce daně svévolně rozložil stav zásob do druhů sortimentu a tím zařadil většího množství zboží do kategorií s vyšší obchodní přírážkou, žalovaný označil jako nekonkrétní a nepodloženou. Jak je v rozhodnutích uvedeno, sortiment byl rozčleněn podle druhů zboží jmenovitě specifikovaných - oblečení, obuv, brýle, turistické hole, cyklosoučástky, kola, rámy, lyže, vázání). Při výpočtu správce daně vyšel ze zjištěného obrátu jednotlivých druhů zboží podle obrátových soupisek.

V případě namítaného poškození žalobce nepřiznáním výhody slev na bicykly, kola, rámy a cyklosoučástky nejsou požadované slevy konkretizovány. Jejich poskytování nebylo správcem daně zjištěno ani u žalobce, ani u třetích osob, u nichž byly zjišťovány obchodní přírážky a slevy.

V závěru žalovaný požadoval, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou v plném rozsahu zamítl.

Krajský soud k žádosti žalobce nařídil ve věci jednání na den 16.2.2012. Žalobce se nedostavil a souhlasil, aby věc byla projednána v jeho nepřítomnosti. Jednání se uskutečnilo pouze za účasti pověřeného pracovníka žalovaného, který odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě a navrhl její zamítnutí.

Poté krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen “s.ř.s.”) a neshledal žalobu důvodnou. K jednotlivým žalobním námitkám zaujal následující stanovisko.

V úvodu je třeba konstatovat, že v této věci rozhodoval krajský soud již podruhé, když předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 29. září 2010, čj. 5833/10-1100-602177, zrušil svým rozsudkem ze dne 21. března 2011, čj. 31 Af 130/2010-30 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vytýkal mu, že správci daně předloženou evidenci ve formě tištěných počítačových přehledů nijak ve svém rozhodnutí nehodnotil. Žalovaný věc znovu posoudil a vydal žalobou napadené rozhodnutí.

Předložený správní spis obsahuje všechny shromážděné podklady a z jeho obsahu vyplývá, že správce daně zahájil u žalobce dne 30.6.2009 daňovou kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2006 a 2007. Následně dne 28.8.2009 provedl místní šetření v prodejně žalobce - objekt služeb při penzionu Nikola, z úředního záznamu, jehož kopii žalobce převzal, vyplynulo, že u kontrolovaných dvaceti pěti druhů zboží se obchodní přírážka uplatněná žalobcem pohybovala v rozmezí od 30 % do 123 %. Správce daně dne 16.9.2009 vydal výzvu, ve které vyzval žalobce k prokázání, že veškeré příjmy byly evidovány úplným a správným způsobem a základ daně a daň byly v daňovém přiznání vykázány v úplné a správné výši. Dále žádal, aby předložil zápis o ověření stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k 31.12.2007 a prokázal, že o případné zjištěné rozdíly upravil základ daně a daň dle ust. § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Dále pak podrobně popsal dosud učiněná zjištění a důvody, které ho vedly k vyžádání dalších podkladů. Reakci žalobce zapsal správce daně dne 12.10.2009 do protokolu. Ten uvedl, že skutečný zjištěný stav zásob k poslednímu dni roku 2007 se shodoval se stavem účetním, zápis o tom však nevyhotovil. Dále připustil, že není schopen vyčíslit hodnotu zboží přijatého do komise a vyčíslit za kontrolované období roku 2007 hodnotu tohoto zboží, neboť skladovou evidenci o něm vedl chybně. Předložil správci daně soupis nazvaný „Evidence prodeje zboží“, kterým prokazoval ztráty, výprodeje, přehledy zboží, které se v roce 2007 vracelo a směrnici pro poskytování slev a výprodej zboží. V průběhu daňové kontroly žalobce správci daně sdělil, že v roce 2007 přijal do komise zboží od společnosti SPORT KONCEPT a WARP, Spolupráci žalobce se společností SPORT KONCEPT potvrdil její zástupce J. S. a předložil soupis vydaných faktur dobropisů. Společnost WARP předložila komisionářskou smlouvu uzavřenou se žalobcem dne 24.10.2008, potvrdila však, že žalobci předala do komisního prodeje zboží již 28.12.2007. Správní spis obsahuje počítačové soubory označené jako „Peněžní deník za období od 1.1. do 31.12.2007“, „Závazky ke dni 31.12.2007“ a „Pohledávky“ ke stejnému datu, „Zůstatková soupiska zásob ke dni 31.12.2007“, „Nákup zboží - obchodní přírážka za rok 2007“ včetně faktur od společnosti PROGRESS sportswear, s.r.o., CATHERINE, spol. s r.o., ALLSTAR SPORT, s.r.o.

Krajský soud, s ohledem na uplatněné žalobní námítky zkoumal, zda jsou splněny podmínky pro postup dle § ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní. Ten stanoví, že 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. Jak stanoví § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání,

hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Žalobce tvrdil, že se žalovaný neřídil právním názorem vyloveným krajským soudem, dostatečně nehodnotil sestavy denních tržeb a evidenci zásob z pohledu jejich průkaznosti a ve svém rozhodnutí neuvádí, v čem odporují ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů. S tímto hodnocením postupu žalovaného krajský soud nesouhlasí. Žalovaný, jak bylo shora popsáno a jak je uvedeno na str. 3 v posledním odstavci, na str. 4 a na straně 5 v odstavcích prvním a druhém, předložené evidence hodnotil, a to i ve vztahu k § 7b zákona o daních z příjmů. Tyto závěry jsou ve shodě s obsahem těchto předložených evidencí a krajský soud na ně v celém rozsahu odkazuje. Pro dokreslení přesnosti vedení těchto evidencí a tedy i jejich vypovídací hodnoty poukazuje na namátkově vybrané skladové karty, např. položka 0166 vykazuje v roce 2006 první pohyb -1 Ks a zůstatek 0, aniž tato sestava vykazuje stav zásob k 31.12.2005 (nebo 1.1.2006), v průběhu roku 2008 vykazuje opakovaně záporný zůstatek v kusech i korunách a konečný zůstatek v roce 2008 je vykázán v množství -2 ks v hodnotě -2580 Kč. Stejně nejasnosti vykazují a další skladové karty (položka 0081 v roce 2008 vykazuje zůstatek 0 v hodnotě -140.81 Kč, položka 0357 vykazuje v roce 2008 zůstatek 0 v hodnotě 15384.67 Kč, položka 0614 vykazuje pohyby jen v roce 2006 a ke konci roku 2006 vykazuje stav zásob 0 v zůstatkové hodnotě 0 a skladové hodnotě 392.69 Kč). Počáteční stav zásob chybí prakticky na všech skladových kartách. Skladové karty k položce 0332 jsou v evidenci dvě a to pro bundu Snoww Moris a pro bundu Whinterpark, vykazují identický pohyb v množství a cenách i datech nákupu. Navíc prvních sedm zaznamenaných pohybů se mělo uskutečnit v roce 2008, poslední pohyb je datován dne 6.3.2006. Nezbyvá tedy než se ztotožnit se závěry žalovaného, že zmíněné skladové karty neobsahují záznamy o počátečním stavu zásob, o provedené inventarizaci a vypořádání inventarizačních rozdílů za každé zdaňovací období. Chyby, které skladová evidence vykazuje nemohou být důkazem o správnosti a úplnosti příjmů, jak je žalobce uvedl v daňovém přiznání.

Pokud žalobce namítal, že se žalovaný neřídil právním názorem vyloveným krajským soudem a dostatečně nehodnotil sestavy denních tržeb a evidenci zásob z pohledu jejich průkaznosti a ani neuvádí, v čem odporují ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, nemá pravdu. Žalovaný, jak bylo shora popsáno a jak je uvedeno na str. 3 posledním odstavci, na str. 4 a na straně 5 v odstavcích prvním a druhém, předložené evidence hodnotil, a to i ve vztahu k § 7b zákona o daních z příjmů. Tyto závěry jsou ve shodě s obsahem těchto předložených evidencí a krajský soud na ně v celém rozsahu odkazuje. Pro dokreslení přesnosti vedení těchto evidencí a tedy i jejich vypovídací hodnoty poukazuje krajský soud na namátkově vybrané skladové karty, např. položka 0166 vykazuje v roce 2006 první pohyb -1 Ks. Poslední pohyb v roce 2007 je vykázán zápisem -1 a zůstatek 0, první zápis v roce 2008 opět zaznamenává pohyb -1 a konečný stav na této kartě je v roce 2008 opět vykázán v mínusovém počtu kusů zboží i minusové ceně. Stejně nejasnosti vykazuje skladová karta položka 0081, ta v roce 2008 vykazuje zůstatek 0 v hodnotě -140.81 Kč, karta k položce 0357 vykazuje v roce 2008 zůstatek 0 v hodnotě 15384.67 Kč. Karta k položce 0614 vykazuje pohyby jen v roce 2006 a ke konci roku 2006

vykazuje stav zásob 0 v zůstatkové hodnotě 0 a skladové hodnotě 392.69 Kč. Počáteční stav skladových zásob chybí prakticky na všech skladových kartách. Skladové karty k položce 0332 jsou v evidenci dvě a to pro bundu Snoww Moris a pro bundu Whinterpark, vykazují identický pohyb v množství a cenách, navíc nejprve vykazují pohyby v roce 2008 a na ně navazuje pohyb tohoto zboží v roce 2006. Nezbyvá tedy než se ztotožnit se žalovaným, že zmíněné skladové karty neobsahují záznamy o počátečním stavu zásob, o provedené inventarizaci a vypořádání inventarizačních rozdílů za každé zdaňovací období. Chyby, které skladová evidence vykazuje podporují správnost závěrů žalovaného, že žalobce neprokázal správnost a úplnost příjmů, jak je uvedl v daňovém přiznání.

Žalovaný ve svém rozhodnutí reagoval i na předloženou evidenci tržeb a poukázal na skutečnost, že je vykazována souhrnnou sumou za den celkem bez údajů o slevách a výdejích pro osobní potřebu žalobce, kterou v průběhu zdaňovacího období žalobce přiznal. Se žalovaným je nutno souhlasit v tom, že některé skladové položky byly odepisovány za minimální nebo nulovou hodnotu (viz skladové karty), žalobce však neprokázal, že šlo o prodej se slevou poskytnutou dle směrnice. Ta pro rok 2006 umožňovala slevy množstevní 5-20 %, slevy pro stálé zákazníky 5 %, sezónní výprodej 5-70 %, doprodej zboží 5-70 %, doprodej starších zásob pod nákupní cenu, ceny pro zaměstnance lyžařské školy 20 % a slevy pro klienty lyžařské školy 5-20 %. Poskytnuté slevy takto stanovené zásady mnohonásobně převyšovaly. Podrobně tyto prodeje popsal správce daně na str. 4 zprávy o daňové kontrole.

Neprůkaznost předložených evidencí podle názoru krajského soudu dokladuje i postup žalobce při použití nakoupeného zboží pro soukromé účely. V roce 2007 zahrnul v daňové evidenci do výdajů pořízení snowboardu a lyží zn. LUSTI v celkové hodnotě 18.487,38 Kč., v daňové evidenci v hodnotě 9.234,45 Kč. Snowboard byl odepsán za minimální hodnotu, lyže byly vedeny na skladě dle zůstatkové soupisky zásob k 31.12.2007.

Krajský soud je názoru, že žalobcem předložené evidence byly žalovaným dle pokynů krajského soudu hodnoceny a vyvozeny z nich odpovídající závěry, se kterými se krajský soud ztotožnil.

Jak vyplývá ze žaloby, žalobce převážnou část žaloby zaměřil na polemiku se závěry krajského soudu vyslovené v jeho rozsudku ze dne 21. března 2011, čj. 31 Af 130/2010-30.

Především popřel, že by neprováděl inventarizace zásob v souladu se zákonem. Tvrdil, že ze správního spisu je patrné, že existují inventarizační soupisy vždy k poslednímu dni zdaňovacího období.

K tomu krajský soud podotýká, že aby mohl správce daně v souladu s ust. § 16 daňového řádu prověřit, zda žalovaný v daňovém přiznání vykázal základ daně a daň v souladu se zákonem, musí mít kontrolované evidence dostatečnou vypovídací schopnost. Zákon o daních z příjmů v ust. § 7b stanoví, že daňová evidence zajišťuje

zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích. Podle odst. 2 citovaného ustanovení pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění vyhotoví zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 (odst. 4 citovaného ustanovení).

Jak vyplývá z protokolu sepsaného dne 12.10.2009 žalobce uvedl, že nemůže předložit zápis o inventarizaci majetku a závazků k prvnímu a poslednímu dni kontrolovaného zdaňovacího období, s tím, že účetní stav se shodoval se stavem zásob na prodejně. Lze tedy konstatovat, a tento závěr nezpochybňuje ani žalobce, že soupisy zásob, ať se jednalo o inventurní nebo jiné soupisy, neporovnal se stavem účetním a neprovedl tak zákonem předepsanou inventarizaci. Je proto nepochybné, že chybí dostatek podkladů k závěru, zda bylo (nebo nebylo, jak tvrdí žalobce) třeba případné inventarizační rozdíly ovlivňující základ daně, vypořádat. Pouhé tvrzení žalobce, že množství skladovaného zboží nevyžadovalo složité inventurní soupisy a zjišťování skutečného stavu, neboť skutečný stav měl žalobce každý den na očích a žádné rozdíly mezi skutečným a evidenčním stavem zásob mu nevznikly, nemůže nahradit postupy, které mu ukládá ust. § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce citované ustanovení zákona porušil a znemožnil tak správci daně zjistit, zda vykázaný stav zásob k 1.1.2007 (případně k 31.12.2006) a inventurní soupis zásob provedený k 31.12.2006 odpovídal skutečnosti a shodoval se se stavem vykázaným v účetnictví. Se žalobcem proto nelze souhlasit pokud tvrdí, že požadavek správce daně a žalovaného na dodržení postupů uložených v ust. § 75b odst. 2 zákona o daních z příjmů je přepjatým formalizmem.

Krajský soud souhlasí se žalobcem v tom, že mu zákon přímo neukládá samostatně evidovat slevy poskytnuté na prodávaném zboží. Pokud by však vedl skladovou evidenci přehledným způsobem, který by jednoznačně vykazoval ke kterému datu a jaký počet konkrétního zboží podrobil slevě, dostál by zákonným požadavkům. Krajský soud se v tomto případě přiklonil k závěru, že žalobce nevedl daňovou evidenci tak, jak mu ukládá ust. § 7b zákona o daních z příjmů. Jak uvedl ve svém rozhodnutí ze dne 28.2.2011, čj. 31 Ca 74/2010-31, „Citované ustanovení sice formu daňové evidence nepředepisuje, existují však nepochybně základní pravidla, která je nutno dodržet při jejím vedení. Daňová evidence je založena, obdobně jako jednoduché účetnictví, na sledování příjmů a výdajů, a to v členění potřebném pro zjištění základu daně a pro průkazné doložení stavů majetku a závazků. V § 7b se dále stanoví povinnost ověření skutečného stavu zásob, hmotného majetku a pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období a povinnost archivace dokladů po dobu stanovenou zákonem o daních z příjmů, resp. zákonem o archivaci. Z uvedeného je zřejmé, že daňová evidence je obdobou jednoduchého účetnictví s tím rozdílem, že zákon vymezuje pouze její obsah, nikoliv způsob jejího vedení. Avšak i jednodušší vedení daňové evidence ve srovnání s jednoduchým účetnictvím má své hranice. Je nutno si uvědomit, že důkazní břemeno podle daňového řádu je stále na straně daňového poplatníka a že tudíž i daňová evidence (podobně jako jednoduché účetnictví) musí splňovat z hlediska členění údajů a průkaznosti zápisů

požadavky daňových zákonů, případně jiných právních předpisů (např. zákonů o sociálním a zdravotním pojištění, zákona o archivaci, zákona o statistice apod.). Podle krajského soudu i při nejmenších požadavcích na rozsah jejího vedení z ní musí být seznatelné nejenom jaké výdaje ve sledovaném období žalobce vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů (viz § 24 zákona o daních z příjmů) a jaké příjmy vykázal, ale také jestli tyto příjmy byly vykázány ve správné výši.“ Žalobce na přijatých fakturách u jednotlivých druhů dodaného zboží uvedl obchodní přírážky. Když správce daně přepočítal obrát skladovaného zboží na takto zjištěné prodejní ceny, měly tržby činit cca 1.800.000,- Kč. Pochybnosti o správnosti výše vykázaných tržeb vyslovil ve výzvě ze dne 16.9.2009.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že v předložené evidenci lze vysledovat ke kterému datu a jaký počet zboží prodal a za jakou cenu. Dle krajského soudu by daňová evidence - konkrétně pak skladová evidence u nákupu a prodeje zboží - vedená dle shora popsanych zásad, měla kromě označení zboží a jeho počtu, obsahovat i nákupní a prodejní ceny. V případě přecenění (ať směrem nahoru nebo dolů) proti původně stanovené prodejní ceně v době dodání zboží, by měla obsahovat nejen nově stanovenou cenu ale i údaje o počtu kusů zboží k okamžiku jeho přecenění.

Krajský soud nemůže přisvědčit ani námitce žalobce, že ceny, které si na fakturách připsal jsou jenom hypotetické. Tržby získané prodejem na karty to nepochybně dosvědčují (viz doklady o platbách kartou založené ve správním spise). Snaha žalobce tyto ceny označit za pouhou touhu prodávajícího takovou cenu realizovat se proto jeví jako značně účelová. Žalobce neměl důvod vyjadřovat tímto způsobem pouhá přání a je zcela logické, že obchodník určuje ceny dle vlastních zkušeností s cenami na trhu. Pro úvahy typu pouhých nesplnitelných přání není v podnikání místo.

Krajský soud se již ve svém předchozím rozsudku vyslovil k otázce poskytování slev. Slevy na zboží, prokazování jejich rozsahu a výše bylo zhodnoceno shora. Bylo zcela na rozhodnutí a obchodní úvaze žalobce kdy a na jaké zboží poskytl slevy, nicméně bylo zároveň jeho povinností o takových slevách provést záznam v evidenci tak, aby bylo možné zkontrolovat správnost vykázaných příjmů a následně i přiznaného základu daně a daně. Takovou evidenci žalobce zjevně nevedl a přecenění zboží není patrné ani z předložených počítačových sestav.

Žalobce v žalobě připustil nepatrné rozdíly v evidenci tržeb z pokladního systému na daňovou evidenci, ke kterým došlo nevhodně zvolenou metodikou účtování položek při platbě kartou na přelomu zdaňovacího období. K této otázce navrhl vyslechnout paní I. P.. Krajský soud již v předchozím rozsudku provedení tohoto důkazu neshledal důvodným, když dle vyjádření zástupce žalobce měla svědkyně dosvědčit, že rozdíly mezi evidencí tržeb z pokladního systému a daňovou evidencí neměly dopad do daňové evidence žalobce. Takové závěry dle krajského soudu nepřísluší činit svědkovi, hodnocení zákonnosti postupu žalobce a dopad jeho postupu do daňových povinností je výhradně v kompetenci správce daně. Na tomto závěru krajský soud setrval.

Stejně se krajský soud staví i k otázce evidence komisního prodeje. Žalobce pochybil, když evidoval na skladových kartách zároveň zboží vlastní i zboží svěřené do komisního prodeje. V roce 2007 zjistil správce daně, a žalobce to nepopírá, pouze převzetí zboží do komisního prodeje od společnosti WARP dne 28.12.2007 v hodnotě 13.280,- Kč. Krajský soud však musí přisvědčit žalovanému, že tato částka rozhodně nevysvětluje rozdíl mezi příjmy tvrzenými v daňovém přiznání na základě údajů z peněžního deníku či daňové evidence a nemůže zjištění učiněná správcem daně nijak výrazně ovlivnit.

Závěrem lze shrnout, že žalobce nesplnil svoji povinnost vyplývající z ust. § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní, a sice předložit v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení a rovněž povinnost vyplývající z ust. § 31 Odst. 9 téhož zákona, podle něhož všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňové kontroly vyzván, prokazuje daňový subjekt, tedy žalobce. Protože daň nebylo ze shora popsanych důvodů možné stanovit dokazováním, správce daně nepochybil, pokud přistoupil k jejímu stanovení podle pomůcek.

Žalobce také namítal, že správce daně zcela svévolně stanovil počáteční stav zásob v roce 2006 a jeho rozložení do druhů sortimentů. Jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 18.2.201, čj. 719/10/268930608379, (podklad pro stanovení daně podle pomůcek) žalovaný při stanovení základu daně za zdaňovací období roku 2007 navázal v členění sortimentu na konečný stav roku 2006. Pro stanovení počátečního stavu roku 2006 vzal správce daně za základ obratovou soupisku zásob k 31.12.2006 a objem zásob k 1.1.2006 rozdělil podle zjištěných podílů jednotlivých druhů zásob z obrátové soupisky na konci zdaňovacího období. Protože žalobce tuto námitku blíže nerozvedl a nespecifikoval, v čem se správce daně a žalovaný mýlili nemůže se krajský soud k této námitce vyjádřit a zkontrolovat její oprávněnost. Pokládá však za vhodné připomenout, že pokud žalobcem vedená daňová evidence vykazovala vady, které bránily stanovení daně dokazováním, musí také přijmout skutečnost, že pomůcky ve své podstatě představují pouze kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcem daně známých informací o daňovém subjektu získaných v průběhu daňové kontroly.

Krajský soud souhlasí se žalobcem, že při stanovení daně postupem dle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní mají být daňové povinnosti stanoveny co nejpřesněji tak, aby odpovídaly ekonomické realitě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.6.2007, čj. 2 Afs 184/2006-123). Správce daně postup při stanovení daně podrobně popsal v úředním záznamu ze dne 18.2.201, čj. 719/10/268930608379, se kterým žalobce seznámil. Vycházel z počátečního stavu zásob vykázaného žalobcem, ke kterému přičetl v průběhu roku pořízené zboží a odečetl konečný stav zásob. S rozdílem pak zacházel jako s prodaným zbožím. Tomuto postupu nelze nic vytýkat.

Žalobce v žalobě nevznnesl námitky proti zvoleným pomůckám, pouze tvrdil, že správce daně ani žalovaný nepřihlíдели ke zjištěným výhodám, které svědčily v jeho prospěch. Domáhal se, aby jako k výhodě ve smyslu ust. § 43 odst. 6 žalovaný

přihlédl k faktu, že žalobce evidoval v rámci evidence zásob i cizí zboží, které později zaplatil nebo vrátil tomu, kdo mu je svěřil do komisního prodeje. I kdyby krajský soud tuto skutečnost hodnotil jako výhodu ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní, ani tuto námitku nemohl shledat důvodnou. Jak bylo výše opakovaně konstatováno, žalobce si o zboží, svěřené do komisního prodeje nevedl žádnou evidenci. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že převzal do komisního prodeje pouze zboží WARP, a to dne 28.12.2007 v hodnotě 13.280,- Kč.

Dále žalobce tvrdil, že při stanovení daně byl poškozen, když správce daně ani žalovaný mu nepřiznali slevy zboží na bicykly, na jejich součásti jako jsou kola, rámy a na ostatní zboží a nepřihlédli k nim jako k výhodě svědčící v jeho prospěch. Žalovaný na tuto námitku reagoval v napadeném rozhodnutí kde uvedl, že poskytnutí slev žalobce nepodložil žádným důkazem, nevedl o nich evidenci. Správce daně pro tento druh zboží nezjistil přiznání slevy ani u žalobce ani u srovnatelných subjektů. Jak správce daně postupoval při stanovení základu daně pak jednoznačně vypovídá shora citovaný úřední záznam ze dne 18.2.2010, který byl podkladem pro stanovení daně podle pomůcek. Jsou v něm uvedeny jednotlivé druhy zboží a k nim uznané slevy a zároveň označeny subjekty, u nichž správce daně šetřil právě výši a rozsah poskytovaných slev. Žalobce takto stanovené slevy sice napadá, nicméně nepředložil ani nenavrhl žádný důkaz, který by jeho tvrzení o chybách v použitých pomůckách potvrdil. Krajský soud neshledal v úvahách žalovaného ohledně této námítky žádné chyby nebo nesrovnalosti.

Krajský soud na základě shora popsaných zjištění dospěl k závěru, že podmínky, které pro stanovení daně podle pomůcek definuje zákon o správě daní v § 31 odst. 5, byly splněny. Při stanovení základu daně a daně tímto postupem vycházel žalovaný z ust. § 31 odst. 6 a § 50 odst. 5 citovaného zákona a zkoumal, zda správce daně postupoval v souladu s ust. § 43 odst. 6 zákona o správě daní. Zdůvodnil, proč nepřiznal žalobci jako výhodu slevu na cyklosoučástky a rámy kol a nevzal v úvahu zahrnutí zapůjčeného zboží do evidence. Krajský soud nemá tomuto zdůvodnění co vytknout. Jeho úvahy nepostrádají logiku a neodporují ani postupu srovnatelných subjektů, u kterých šetřil mimo jiné i rozsah a výši poskytovaných slev.

Krajský soud v postupu žalovaného neshledal pochybení a proto 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 16. února 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.  
předsedkyně senátu