



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 **B. J.**, zast. JUDr. Jaroslavem Kobíkem, daňovým poradcem v Praze 3, Bořivojova 21, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. listopadu 2007, čj. 9847/07-1100-601319, takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání zákonnosti shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

S odkazem na ust. § 50 odst. 5 a § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) uvedl, že vydané výzvy byly nesplnitelné, neboť mu ukládaly předložení konkrétních důkazních prostředků, které nebyl schopen v požadované formě vést (kalkulace hotových výrobků, skladové karty). Upozornil, že výzva musí být určitá, srozumitelná a splnitelná, aby bylo možno jí vyhovět. Nesplnění nezákonných výzev nemůže mít žádné právní důsledky. Dle názoru žalobce tak nebyla naplněna zákonná podmínka

pro stanovení daně podle pomůcek § 31 odst. 5 daňového řádu. Upozornil, že na výzvy reagoval podáním vysvětlení, nechoval se tedy pasivně a nedostal se tak do kontumace, nelze tudíž dojít k závěru, že nesplnil svoji důkazní povinnost. Upozornil dále, že nebyla naplněna ani druhá zákonná podmínka pro stanovení daně dle pomůcek a to skutečnost, že daň není možno stanovit dokazováním. Tvrdil, že vedl řádně evidenci příjmů, nevedl sice skladové karty, ale prováděl řádně inventury a vedl evidenci výroby. Žalobce navrhoval, aby správce daně u něho provedl místní šetření, které by prokázalo správnost jeho účetnictví i skutečnost, že z vedené evidence lze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně tento navrhovaný důkaz neprovedl. Porušil tak dle názoru žalobce ust. § 16 odst. 4 písm. c/ a § 31 odst. 2 daňového řádu.

Dále žalobce uvedl, že za účelem prokázání tvrzených skutečností navrhl výslechem svědkyně paní B. a evidencí výroby a pohybu výrobků a evidencí zboží, která je vedena v maloobchodní prodejně. Žalovaný důkazy neprovedl, nesplnil tak svoji povinnost danou mu ust. § 50 odst. 5 a § 31 odst. 2 a 5 daňového řádu.

Žalobce dále upozornil, že žalovaný je povinen postupovat rovněž v souladu s ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, tedy přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. K tomu uvedl, že ačkoliv správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že k těmto okolnostem přihlédl, nevypořádal se se skutečnostmi, z jakých všech konkrétních podkladů při stanovení daně vycházel a jak dospěl k jednotlivým obchodním přírůzkům u zboží a výrobků. Správce daně použil některé hrubé odhady žalobce jako podklady k výpočtu dosažené celkové marže a nepřihlédl k nutným technologickým ztrátám. Jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné. Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí sice uvádí, že správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, ale ve svém rozhodnutí argumentaci mění. Správce daně rovněž nepřihlédl k faktickým ztrátám při zpracování výrobků. Žalobce pak v žalobě uvedl konkrétní případy ztrát a úbytků při výrobě bylinných směsí, samostatných bylin, tinktur, tablet a mastí. Uzavřel, že k těmto ztrátám správce daně nepřihlédl, což činí doměřenou daň nepřiměřenou. Žalovaný tak nepostupoval v souladu s ust. § 31 odst. 7 a § 1 odst. 2 daňového řádu a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 5 a č. 36 Listiny základních práv a svobod.

Žalobce upozornil, že se žalovaný opět nevypořádal s nezákonností výzev vydaných dle ust. § 43 daňového řádu, když v odůvodnění rozhodnutí uvedl pouze výzvu ze dne 9. 6. 2003. Neřídil se rovněž právním názorem soudu vysloveným v rozsudku ze dne 30. 8. 2006, čj. 31 Ca 4/2006-19.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný podrobně popsal jednotlivé úkony správce daně v řízení o vyměření daně na základě pomůcek se závěrem, že jeho postup byl v souladu s ust. § 31 odst. 5 a § 46 odst. 3 daňového řádu. Dále se zabýval zákonností a obsahem jednotlivých výzev, na základě nichž správce daně na žalobci vyžadoval předložení důkazů, jež by mohly být podkladem pro řádné

vyměření daňové povinnosti. Dospěl k závěru, že žalobce požadavkům výzev nevyhověl, jeho účetnictví nebylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a daň tudíž nebylo možno vyměřit dokazováním.

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.“). Vycházel přitom ze skutkových i procesních zjištění zdokladovaných ve správním spise. Jednotlivé úkony správce daně i žalovaného hodnotil z pohledu § 47 daňového řádu, se závěrem, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2000 marně uplynula dne 31. 12. 2003, neboť nebyla žádným úkonem přerušena. Rozsudek napadl žalovaný kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek NSS ze dne 24. 3. 2010, čj. 9 Afs 110/2009-95) se závěrem, že obsah úkonů učiněných správcem daně před uplynutím prekluzivní lhůty k doměření daně posoudil krajský soud nesprávně.

Vázán tímto závazným právním názorem podpořeným stanoviskem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho rozsudku ze dne 14. 5. 2009, čj. 9 Afs 75/2008-46, dospěl zdejší soud k závěru, že lhůta pro vyměření daňové povinnosti k dani z příjmů žalobci za zdaňovací období roku 2000 nebyla prekludována, když k jejímu pravomocnému vyměření došlo k datu 26. 11. 2007.

Následně předložil žalobce krajskému soudu doplnění správní žaloby, v němž dále rozvedl žalobní body dotýkající se zejména nezákonných výzev, stanovení daně dokazováním a rozporu s ust. § 31 odst. 7 a § 46 odst. 3 daňového řádu se závěrem, že základ daně mohl správce daně za dodržení správného procesního postupu stanovit dokazováním. Zdůraznil, že dle jeho názoru došlo k porušení ust. § 46 odst. 3 a ust. § 50 odst. 5 daňového řádu. K názoru Nejvyššího správního soudu pak uvedl, že ani výzva k dokazování, ani projednání zprávy o daňové kontrole sepsané na základě hodnocení nezákonně získaných důkazních prostředků nemohou být úkonem dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu.

Krajský soud proto znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona s.ř.s. (rozsudek ze dne 28. 5. 2010, čj. 31 Af 59/2010-123) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Rozsudek zdejšího soudu napadl žalobce kasační stížností, na základě níž jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc zdejšímu soudu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, čj. 9 Afs 72/2010-157) z důvodu, že se krajský soud nevypořádal se všemi stěžovatelem uplatněnými námitkami. Považoval totiž za zřejmé, že se krajský soud ve vztahu k prvnímu zákonnému předpokladu pro stanovení daně dle pomůcek vůbec nevypořádal s namítanou nezákonností, resp. nicotností, výzev správcem daně vydaných v průběhu daňové kontroly a žalobní námitkou, podle níž se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí opětovně nevypořádal s nezákonností vydaných výzev, pokud v odůvodnění svého rozhodnutí zmiňoval pouze výzvu ze dne 9. 6. 2003.

Dále Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud náležitě nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami, když pominul námitky žalobce týkající se důkazů navržených v rámci odvolacího řízení.

Žalobce totiž upozornil, že řádně prováděl inventury a vedl evidenci výroby, evidenci pohybu výrobků a evidenci zboží na prodejně, z nichž by bylo možno ve spojení s údaji z dodacích listů a dokladů o prodeji stanovit daň dokazováním, přitom žalovaný tyto důkazy včetně výsledku svědkyně (paní B.) nepřipustil a ani náležitě nezdůvodnil jejich neprovedení.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěrem krajského soudu, že stěžovatel v podané žalobě nikterak nekonkretizoval své pochybnosti o správnosti postupu správce daně při stanovení výše obchodní přírážky a že neupozornil na žádnou konkrétní výhodu, která by v průběhu řízení vyšla najevo a ke které žalovaný (resp. správce daně) nepřihlédl. Stěžovatel v podané žalobě dle Nejvyššího správního soudu jednoznačně specifikoval, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, z jakých konkrétních podkladů vycházel jako z pomůcek a jak dospěl k jednotlivým obchodním přírážkám uvedeným u vyjmenovaných druhů zboží a výrobků. Z tohoto důvodu nebylo dle názoru stěžovatele možno ověřit ani soulad postupu správce daně s § 46 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že na krajském soudu tak v dalším řízení bude, aby opětovně posoudil důvodnost shora uplatněných námitek stěžovatele, zejména zda z obsahu správního spisu je možno seznat, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil pro stanovení daňové povinnosti, jakým způsobem správce daně dospěl k jednotlivým obchodním přírážkám a výsledné průměrné obchodní přírážce, zda stěžovatel (kdy a jak) byl s těmito pomůckami seznámen a zda je možno přezkoumat soulad postupu správce daně s § 46 odst. 3 daňového řádu.

Krajský soud vázán shora vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

V předmětném daňovém řízení vyměřil správce daně žalobci daň z příjmů podle pomůcek, neboť dospěl k závěru, že jsou pro tento postup splněny podmínky ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud v předcházejícím soudním řízení ukončeném rozsudkem ze dne 28. 5. 2010, čj. 31 Af 59/2010-123 přezkoumal postup správce daně v předmětném daňovém řízení ve vazbě na ust. § 50 odst. 5 daňového řádu především z pohledu, zda pro tento postup náhradního stanovení daňové povinnosti byly splněny zákonné podmínky. Nejvyšší správní soud hodnocení krajského soudu nezpochybnil, pouze mu vytkl, že zrušující rozsudek trpěl vadou nepřezkoumatelnosti z důvodu nevypořádání se se všemi žalobními námitkami, které Nejvyšší správní soud dále přesně specifikoval. Krajský soud tedy

v nově otevřeném přezkumném řízení vycházel ze závěrů, které vyslovil ve svém zrušujícím rozsudku a následně se soustředil na odstranění nedostatků vytýkaných Nejvyšším správním soudem.

Prvně se krajský soud zabýval žalobní námitkou vytýkající výzvám vydaným správcem daně nezákonnost a nicotnost. K tomu krajský soud ze správního spisu zjistil, že správce daně vydal v průběhu daňového řízení dvě výzvy, první k datu 9. 6. 2003 a druhou, opakovanou k datu 21. 7. 2003. Výzva ze dne 9. 6. 2003 informovala žalobce o tom, že dne 17. 12. 2002 u něho byla zahájena kontrola daní přesně specifikovaných za zdaňovací období roku 2000. Žalobce byl upozorněn s odkazem na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu na jeho povinnost předložit na požádání účetní a jiné doklady a účetní písemnosti prokazující hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné a podat k nim požadovaná vysvětlení, pokud má správce daně pochybnosti o jejich úplnosti, správnosti a pravdivosti. Dále správce daně provedl podrobný výčet zjištěných skutečností zachycený pod body 1 až 4 a v pořadí stanoveném pod těmito body pak v závěru žalobce vyzval k předložení potřebných dokladů ve lhůtě 15 dnů. Správce daně tedy vyzýval k předložení skladové evidence za příslušné zdaňovací období za účelem zjištění a prokázání stavu zásob v průběhu a ke konci účetního období, dále k prokázání, z jakého důvodu byly příjmové pokladní doklady zaúčtovány na účet č. 491-Účet individuálního podnikatele jako finanční prostředky nezahrnované do základu daně, dále k prokázání rozdílů týkajících se evidence pracovních cest podrobně popsanych v bodě 3 a k předložení důkazních prostředků, jež prokazují, že jednotlivé jízdy v evidenci žalobce byly v předmětném zdaňovacím období uskutečněny za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a konečně i k prokázání rozdílu mezi obchodní přírážkou vykázanou v účetnictví a obchodní přírážkou vypočtenou podle žalobcových písemných vysvětlivek podávaných v průběhu daňové kontroly. Druhá výzva, opakovaná, ze dne 21. 7. 2003 obsahovala stejné poučení, týkala se stejných požadavků jako výzva první, rozčleněných do čtyřech bodů. Správce daně u každého bodu konstatoval, že žalobce jeho požadavky nesplnil a tudíž jeho pochybnosti neodstranil. Z opakované výzvy bylo patrné, že neobsahovala žádné nové požadavky na předložení důkazů, pouze hodnotila závěry žalobce vyslovené v jeho reakci na první výzvu a vysvětlovala, proč se správce daně s těmito požadavky neztotožňuje. Lze rovněž konstatovat, že po podaném vysvětlení setrval správce daně na svém původním stanovisku obsaženém v první výzvě vydané k datu 9. 6. 2003. K tomu krajský soud uvádí, že shora prezentované výzvy nelze považovat za nezákonné ani nicotné. Správce daně v nich v souladu s ust. § 16 i ust. § 31 odst. 9 požadoval na žalobci předložení důkazních prostředků, jež nepochybně pro správné stanovení daňové povinnosti potřeboval. Výzvám v žádném případě nelze vytýkat nesrozumitelnost, neurčitost či nemožnost splnitelnosti. Druhá výzva navíc byla výzvou opakovanou, v níž správce daně požadoval předložení shodných důkazních prostředků odvíjejících se od jeho pochybností pregnantně vyjádřených ve výzvě první. V opakované výzvě navíc správce daně reagoval na vyjádření žalobce se zdůvodněním, proč jeho názory nekorespondují požadavkům daňového řádu na probíhající důkazní řízení. Správce daně jasně popsal zjištěné nedostatky, z nichž

dovodil potřebnost předložení důkazních prostředků a žalobci v žádném případě neuložil požadavkem na předložení konkrétních důkazů, žádnou nesplnitelnou povinnost. Výzvy splňovaly přitom i náležitosti rozhodnutí tak, jak je požadováno v ust. § 32 daňového řádu.

Krajský soud dále z napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný na odvolací námitku týkající se nezákonnosti výzev velice podrobně reagoval v jeho odůvodnění na str. 2 a 3. Uvedl zde mimo jiné, že pod bodem 1 výzvy požadoval správce daně předložit skladovou evidenci zásob za zdaňovací období roku 2000 za účelem zjištění a prokázání stavu zásob. Upozornil přitom, že tuto evidenci je účetní jednotka ve smyslu přílohy opatření čj. V/20 100/1992 povinna vést. V bodě 2 výzvy pak správce daně žádal na žalobci prokázání, z jakého důvodu byly příjmové pokladní doklady zaúčtovány na účet 491, tedy jako finanční prostředky nezahrnované do základu daně z příjmů. Třetí bod výzvy obsahoval požadavek správce daně na vyjasnění nesrovnalostí mezi údaji v knize jízd a údaji o počtu ujetých kilometrů zjištěných z faktur žalobce. Bod 4 výzvy se dotýkal tržeb z prodeje výrobků zachycených v účetnictví ve srovnání s údaji zjištěnými při místním šetření. Krajský soud konstatuje, že požadavky správce daně byly naprosto srozumitelně vzneseny a povinností žalobce bylo na ně adekvátně reagovat. Pokud tak neučinil a požadované důkazy nepředložil, nelze tento jeho postup přičítat k tíži správce daně. Žalovaný se s touto odvolací námitkou v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal a na této skutečnosti nemůže nic změnit to, že se obsahem druhé opakované výzvy nezabýval. Bylo tomu tak logicky proto, že požadavky v obou výzvách byly totožné, což vyplývá zejména z toho, že druhá výzva byla opakovanou. K tomu i žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že je zřejmé, že žalobce požadavkům výzvy rozuměl, když v odpovědi na výzvu ze dne 9. 6. 2003 uvedl, že „zajištění skladové evidence podle druhů představuje další výdaje, které v této době byly směřovány do rozšíření podnikatelské činnosti.... Zajištění této evidence představuje další finanční prostředky a v případě rozvíjející se firmy není možno vše zakoupit a vybavit během tak krátkého období. Samozřejmě uvažujeme o zavedení skladové evidence, jakmile nám to finanční prostředky dovolí.“ Je tedy zřejmé že žalobce nejen této části výzvy porozuměl, ale dokonce si byl vědom nedostatků, které jeho účetnictví obsahovalo. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že takový postup nelze kvalifikovat jinak, než hrubé porušení zákona o účetnictví.

Dále se krajský soud, vázán závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, zabýval námitkou žalobce, že řádně prováděl inventuru a vedl evidenci výroby, evidence pohybu výrobků a evidenci zboží na prodejně a z těchto důkazů tak dle jeho mínění bylo možno stanovit daň dokazováním. Jak již konstatoval krajský soud výše, žalobce nepostupoval při vedení účetnictví v souladu s požadavky zákona o účetnictví, když jakožto účetní jednotka neprovedl inventarizaci zásob porovnáním skutečného stavu zásob se stavem účetním a to přesto, že ve svých vyjádřeních konstatoval, že na konci účetního období je prováděna inventura zásob, materiálu, zboží a výrobků. Takovou inventuru však správce daně nepředložil. Žalobce tak porušil ust. § 6 odst. 3, § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Krajský soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného, že účetnictví žalobce

se tak stalo neúplným, neprůkazným a nesprávným, což vyloučilo brzdu ve stanovení daně dokazováním. Pokud se žalobce v podaném odvolání domáhal toho, aby se správce daně formou místního šetření seznámil s charakterem technologického procesu a výroby, nelze než konstatovat, že i kdyby správce daně požadavku vyhověl, nemohlo by takové seznámení se s charakterem výroby nahradit absenci nezbytných účetních podkladů, které byl žalobce povinen vyhotovit. Jinými slovy absenci písemných důkazních prostředků nelze navrhovaným způsobem zhojit. Dále krajský soud konstatuje, že žalovaný velice podrobně nastínil na str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí postup při výpočtu daňové povinnosti žalobce na základě pomůcek. Uvedl, že znal na základě předložených podkladů materiálové složení výrobků, nákupní ceny potřebného materiálu, prodejní ceny výrobků a zboží včetně jejich podílu na celkových tržbách a objem výroby jednotlivých výrobků. Dále znal receptury jednotlivých výrobků s uvedením množství a ceny materiálových složek včetně ceny finálních obalů, nákupní a prodejní ceny zboží, podíl jednotlivých výrobků s uvedením množství a ceny materiálových složek včetně ceny finálních obalů, nákupní a prodejní ceny zboží, podíl jednotlivých výrobků a zboží podle druhů a jejich podíl na celkových tržbách v procentech, rozdělení prodávaného sortimentu podle jednotlivých druhů na prodej zásilkovou službou s členěním na velkoodběratele a maloodběratele a na prodej v prodejně s členěním na vlastní výrobky a ostatní zboží. Správce daně tak vycházel z poznatků zjištěných při místním šetření. Žalovaný k tomu konstatoval, že na základě těchto podkladů vypočítal průměrnou obchodní přírážku váženým aritmetickým průměrem. K námitce, že pro výpočet marže použil správce daně odhadnuté hodnoty, žalovaný uvedl, že správce daně použil podklady poskytnuté žalobcem a tudíž převzaté z jeho účetnictví. Ty pak dávají v kontextu s údaji zjištěnými z účetnictví nejobektivnější informace. Žalovaný dále uvedl, a krajský soud se s tímto názorem plně ztotožňuje, že metoda váženého aritmetického průměru, již správce daně ke zjištění daňového základu použil, je základní podmínkou pro použití pomůcky ke stanovení základu daně, avšak nelze u ní hovořit o výhodě či nevýhodě pro daňový subjekt. Následně konstatoval, že výhody pro žalobce tak, jak jsou vzpomínány v ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, pak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konkrétně vyjmenoval. Na základě shora uvedených skutečností dospěl krajský soud ve shodě s názorem žalovaného k jednoznačnému závěru, že neúplné, nesprávné a neprůkazné účetnictví předložené žalobcem pro zdaňovací období roku 2000 se nemohlo stát dostatečným důkazem pro správné stanovení daňové povinnosti, a tudíž jedinou správnou cestou pro výpočet daně za předmětné zdaňovací období mohly být pouze pomůcky. Jestliže žalobce nevedl skladovou evidenci zásob a nezjistil účetní stav zásob ze skladové evidence, nemohl, jak žalovaný konstatoval, ani provést inventarizaci zásob porovnáním skutečného stavu zásob se stavem účetním. Správce daně zjistil rozdíl ve výši průměrné obchodní přírážky vypočtené z podkladů předložených žalobcem a z účetnictví. Žalobce tyto rozdíly, ač k tomu byl správcem daně vyzván, nevysvětlil, nesplnil tak povinnost danou mu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Krajský soud se přiklonil k názoru žalovaného, že žalobcem navrhovaná svědecká výpověď paní Běhounové by za takto nastíněného důkazního a skutkového stavu nemohla nahradit důkazní prostředky, jež nutně mohly být předloženy pouze v písemné formě jakožto účetní doklady. Jednoznačně v průběhu daňového řízení vyplynulo, že žalobce

skladovou evidenci nevedl. Tato skutečnost tedy nemohla být vyvrácena či snad dokonce nahrazena svědeckou výpovědí.

Takto pregnantně nastíněný popis žalovaného při stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek nemůže být zvrácen pouhým tvrzením žalobce, že jím předložené důkazní prostředky byly postačující ke stanovení daně dokazováním. S takovým názorem se krajský soud s odkazem na výše uvedené nemohl ztotožnit.

Dále se krajský soud zabýval názorem Nejvyššího správního soudu, dle něhož žalobkyně v podané žalobě jednoznačně specifikovala, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, z jakých konkrétních podkladů vycházel jako z pomůcek a jak dospěl k jednotlivým obchodním přírážkám uvedeným u vyjmenovaných druhů zboží a výrobků. Při výpočtu celkové dosažené marže vycházel toliko z hrubých dohadů žalobce a nepřihlédl k nutným faktickým technologickým ztrátám při zpracování výrobků. Při posouzení této námitky vycházel krajský soud zejména ze správního spisu. Zjistil z něho, že dne 24. 11. 2003 vypracoval správce daně úřední záznam, jehož obsahem bylo právě stanovení daně podle pomůcek, a to jak daně z příjmů fyzických osob tak daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2000. V něm správce daně uvedl výpočet obchodní přírážky na základě údajů získaných z účetnictví žalobce a její výši porovnal s výší vypočtenou z podkladů předložených žalobcem. Z důvodu odlišnosti těchto dvou výpočtů mu vznikly pochybnosti, zda tržby z prodej výrobků a zboží byly na výnosových účtech správně zaúčtovány. Žalobce proto vyzval, aby rozdíl odůvodnil. Nato žalobce reagoval sdělením, že písemné vysvětlivky nepředložil správci daně za účelem zjištění obchodní přírážky, neboť měly sloužit pouze pro informaci o sortimentu dodávaného zboží. Správce daně nato konstatoval, že žalobce tímto vysvětlením pochybnosti neodstranil, proto jej k odstranění pochybností vyzval opětovně. Žalobce správci daně sdělil, že do jeho tržeb neměla být zaúčtována částka 14 048 Kč, správce daně proto provedl nový výpočet průměrné obchodní přírážky dosažené při prodeji zboží. Žalobce však, jak správce daně v úředním záznamu konstatoval, ani na opakovanou výzvu nedoložil, proč jeho obchodní přírážka vykázaná v účetnictví je nižší, než obchodní přírážka zjištěná z jeho vysvětlivek. Dále správce daně konstatoval, že žalobce vyzval k předložení skladové evidence za účelem prokázání stavu zásob v průběhu a ke konci účetního období. Nato žalobce uvedl, že zajištění detailní skladové evidence představuje další výdaje, které v této době byly směřovány do jeho podnikatelské činnosti. Správce daně proto uzavřel, že žalobce výzvě nevyhověl, takže pochybnosti neodstranil. Uvedl, že předmětem činnosti žalobce byl především nákup a prodej zboží v nezměněném stavu a výroba vlastních výrobků. Vzhledem k tomu, že náklady na nákup zboží a materiálu v roce 2000 představovaly 53 % podílu na celkových nákladech, bylo vedení skladové evidence a zásob a účtování o stavu a pohybu zásob rozhodujícím úkolem účetnictví žalobce. Tím, že skladovou evidenci nevedl, nesplnil povinnost stanovenou mu zákonem o účetnictví. V účetnictví žalobce zaúčtoval do výnosů zahrnovaných do základu daně podstatně menší částku, než jakou při prodeji zboží a výrobků obdržel. Tato skutečnost dle správce daně vyplynula z předložených kalkulací jednotlivých výrobků a prodejních cen výrobků a zboží uplatňovaných v kontrolovaném období. Vzhledem k tomu, že nebyla vedena

skladová evidence zásob a nebylo možno přesně zjistit přírůstky a úbytky zásob zboží, mělo to za následek, že průkaznost, správnost a úplnost účetnictví se ještě více snížila. Správce daně v úředním záznamu dále konstatoval, že danou skutečnost sdělil žalobci písemně dne 27. 8. 2003 a seznámil ho tak s důvody, které ho vedly ke stanovení daně podle pomůcek. Zdůraznil, že žalobce nepředložil důkazní prostředky prokazující rozdíl mezi zjištěnou obchodní přírážkou, nevedl skladovou evidenci zásob a nezjistil účetní stav zásob ze skladové evidence, takže nemohl provést inventarizaci zásob porovnáním skutečného stavu zásob se stavem účetním, stalo se jeho účetnictví neprůkazným a daň nemohla být stanovena dokazováním. Dále správce daně konstatoval užití ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, tedy zohlednění výhod, jež pro žalobce v daném daňovém řízení vyplývaly. Jednotlivé výhody pak byly v úředním záznamu správcem daně konkrétně uvedeny. Dále krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že dne 3. 12. 2003 vypracoval správce daně zprávu o daňové kontrole, jež obsahovala sdělení korespondující úřednímu záznamu, které bylo krajským soudem shora podrobně konstatováno. Se žalobcem byla zpráva projednána a žalobcem i správcem daně podepsána dne 4. 12. 2003.

Krajský soud tak konstatuje, že z obsahu správního spisu i odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, jaké konkrétní pomůcky správce daně při stanovení daňové povinnosti použil, jakým způsobem provedl výpočet výsledné obchodní marže, dále jaké výhody vyplývající pro žalobce použil a konečně i skutečnost, že žalobce byl řádně s jednotlivými pomůckami seznámen, a to jednak obsahem úředního záznamu, který mohl shlédnout při nahlížení do daňového spisu, a jednak obsahem zprávy o daňové kontrole, která s ním byla dne 4. 12. 2003 projednána.

Krajský soud po přezkoumání žalobních námitek v intencích požadavků vyslovených Nejvyšším správním soudem dospěl ke stejnému závěru jako v řízení předcházejícím, kde ve svém rozsudku konstatoval, že „způsob stanovení daně podle pomůcek je, jak ostatně vyplývá i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí sp. zn. 7 Afs 24/2003 a sp. zn. 5 Afs 54/2005), náhradním způsobem stanovení daně, pokud ji není možno stanovit dokazováním. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v ust. § 2 odst. 9 daňového řádu, která daňovému subjektu zaručuje právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samotné za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Předpokladem uplatnění tohoto náhradního způsobu stanovení daňové povinnosti je, jak vyplývá z ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, splnění dvou podmínek. Jednak porušení zákonné povinnosti daňovým subjektem a jednak nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním dle odst. 1 a 4 citovaného ustanovení, přičemž obě podmínky musí být splněny současně. V posuzované věci se tedy krajský soud zabýval prvotně otázkou, zda byl v daném případě splněn první předpoklad stanovení daně dle pomůcek, tedy zda žalobce při dokazování jím uváděných skutečností splnil či nesplnil své zákonné povinnosti. Důkazní břemeno, jak vyplývá z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, leží v daňovém

řízení prioritně na žalobci. Ten je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Tato povinnost vyplývá rovněž z ust. § 16 odst. 2 písm. c/ daňového řádu. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že v průběhu daňové kontroly byl žalobce výzvou ze dne 9. 6. 2003 a opakovaně výzvou ze dne 21. 7. 2003 vyzván k předložení předepsané skladové evidence za rok 2000 za účelem zjištění a prokázání stavu zásob v průběhu a ke konci zdaňovacího období a současně k prokázání rozdílu mezi obchodní přírážkou vykázanou v účetnictví a obchodní přírážkou vypočtenou podle písemných vysvětlivek podávaných žalobcem v průběhu daňové kontroly. Žalobci nelze v žádném případě upřít aktivní přístup při probíhající daňové kontrole, že spisu je patrné, že na požadavky a výzvy správce daně bylo včas reagováno, když žalobce dne 26. 6. 2003, tedy v reakci na první výzvu, předložil písemné vyjádření k jednotlivým požadavkům správce daně, na opakovanou výzvu reagoval sdělením doručeným příslušnému úřadu dne 18. 8. 2003. Žalobce ve svých podáních uvedl, že skladovou evidenci vede pouze operativně pro účely včasných objednávek zboží i komponentů pro výrobu. Na konci účetního období provádí inventuru zásob, materiálu, zboží a výrobků. Uvedl, že o zavedení skladové evidence uvažuje, jakmile mu to finanční situace dovolí. K písemným vysvětlivkám, které předkládal v průběhu daňové kontroly, pak konstatoval, že nebyly poskytnuty za účelem stanovení výše obchodní přírážky, ale pouze pro informaci o sortimentu jím dodávaného zboží. Uvedl, že souhlasí s obchodní přírážkou ve výši 61 %. Dále doložil tržby z prodeje výrobků (účet 601), tržby z prodeje služeb (účet 602) a nákup materiálu a zboží. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že dané podklady nejsou postačujícími důkazy pro stanovení daně ve smyslu ust. § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Sám žalobce připustil, že skladovou evidenci nevedl, rozdíl v obchodní přírážce nevysvětlil a její skutečnou výši neprokázal. Pokud žalobce takto nepostupoval, znamená to, že nevedl evidenci skladu zásob a zboží v takovém rozsahu, jak mu ukládá § 15 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví, tzn. že nevedl pomocné knihy o ostatních složkách majetku v dostatečném rozsahu. Shora naznačený nedostatek ve vedení účetnictví způsobil u žalobce nemožnost dodržet povinnosti stanovené mu ust. § 29 a § 30 zákona o účetnictví. Žalobce tak nemohl dostát ani povinnosti stanovené mu ust. § 7 odst. 2 zákona o účetnictví pokud jde o úplnost účetnictví. Krajský soud proto uzavřel, že žalobce nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností v jednotlivých zdaňovacích obdobích svou zákonnou povinnost. Krajský soud nemohl, ve vztahu ke shora uvedenému, přisvědčit žalobní námitce, dle níž bylo možno stanovit daň dokazováním. Žalovaný důkladně a logicky odůvodnil, proč jednotlivé účetní doklady požaduje, dostatečným způsobem odůvodnil i požadavky stanovené zákonem o účetnictví a z odůvodnění napadeného rozhodnutí pak jednoznačně vyplynulo, že bez požadovaných účetních dokladů nelze daň z příjmů v souladu se zákonem vyměřit. Z naznačeného tak lze dovodit, že byla naplněna i druhá ze dvou zákonných podmínek pro stanovení daně na základě pomůcek a to skutečnost, že daň nelze stanovit dokazováním. Oprávnění správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek bylo žalovaným v napadeném rozhodnutí řádně a kvalifikovaně odůvodněno. Žalovaný tak dostal požadavkům ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, když zkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Žalobce nebyl schopen prokázat ve smyslu ust. § 31

odst. 9 daňového řádu všechny skutečnosti, ke kterým byl správcem daně vyzván, takže své důkazní břemeno neunesl. Správce daně neměl podmínky pro stanovení daně dokazováním tak, jak mu to umožňuje ust. § 31 odst. 4 daňového řádu, přechod na pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 5 této právní úpravy byl zákonný. Krajský soud se neztotožnil ani s další žalobní námitkou dotýkající se nesprávné aplikace ust. § 46 odst. 3 správcem daně v průběhu daňového řízení. Vycházel přitom i z judikatury Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 25. 7. 2008, čj. 8 Afs 94/2007-69, dle něhož „za výhody, k nimž musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti, tak lze považovat skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník nárok“. Žalobce uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole bylo sice konstatováno, že správce daně zohlednil při vyměření daně i okolnosti, z nichž plynou výhody pro žalobce, měl však zato, že toto tvrzení nelze přezkoumat pro neurčitost odůvodnění postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Dle názoru žalobce správce daně nekonkretizoval, z jakých podkladů při stanovení daně vycházel jako z pomůcek a jak dospěl k jednotlivým obchodním přírážkám. K tomu krajský soud, vycházející z nálezů Ústavního soudu ze dne 31. 3. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, dle něhož je žalovaný povinen vyrovnat se při stanovení daně podle pomůcek s aplikací ust. § 46 odst. 3 daňového řádu, uvádí, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí touto problematikou velice podrobně zabýval. Uvedl, že snížil obchodní přírážku při prodeji tablet vlastní výroby ze 1009 % na 813 %, zohlednil nižší prodejní ceny pro velkoodběratele, přestože žalobce tuto skutečnost neuvedl a dále přihlédl i k nezdanitelným částkám základu daně dle ust. § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a k odečitatelné položce – ztrátě dle ust. § 34 uvedeného zákona. Takový postup správce daně i žalovaného nesporně koresponduje i s požadavky obsaženými v judikatuře Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006-114), dle níž „k výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu nebo pokud vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby ze správního spisu byla seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle výsledků daňového řízení nějaké výhody zohlednit.“ Žalobce ani v odvolání ani žalobě neupozornil na žádnou konkrétní výhodu, která v průběhu řízení vyšla najevo a ke které žalovaný nepřihlédl. Ani žalobní námitky dotýkající se nedodržení základních práv daňového subjektu garantovaných Ústavou ČR a Listinou základních práv a svobod nepovažoval krajský soud za důvodné. Správce daně a žalovaný postupovali, jak vyplynulo ze shora uvedeného, v souladu s čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť státní moc uplatňovali v souladu se zákonem a daň z příjmů vyměřili na základě příslušného daňového zákona. Neporušili přitom ani právo žalobce dané mu čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť, jak vyplynulo ze správního spisu, věc byla projednána s žalobcem v jeho přítomnosti. Tento závěr nemůže být zpochybněn žalobcovým tvrzením, že žalovaný neseznámil žalobce se svým právním názorem před vydáním rozhodnutí. Nelze se přiklonit k námitce žalobce, že výši daně mohl správce daně zjistit dokazováním. Správce daně naopak při aplikaci ust. § 31 odst. 5 dostal všem požadavkům daňového řádu

včetně jeho ust. § 46 odst. 3, daň tak byla stanovena dostatečně spolehlivě tak, jak předjímá i ust. § 31 odst. 7 uvedené právní úpravy.“

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Ze správního spisu krajský soud nezjistil, že by žalovanému náklady řízení vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

Proti pravomocnému rozhodnutí je přípustná kasační stížnost, kterou lze podat z důvodů uvedených v § 102 a násl. s.ř.s. ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Kasační stížnost se podává ke Krajskému soudu v Hradci Králové. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Hradci Králové dne 28. července 2011

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu