



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a JUDr. Romana Říčky, Ph.D., v právní věci

žalobkyně: **H. M.**

zastoupená JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem  
se sídlem Praha 1, Na Poříčí 12

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
se sídlem Brno, Masarykova 427/31

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2017 č.j. 869/17/5200-10422-706955

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 - dodatečný platební výměr č.j. 5550875/16/2009-51523-108601 ze dne 13. 7. 2016 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena za použití pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 ve výši 402.150,- Kč, daňová ztráta ve výši -251.135,- Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“) ve výši 80.430,- Kč a podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu ve výši 2.511,- Kč.

2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně shrnul skutkový stav, odvolací důvody a vymezil právní rámec posuzované věci. K aplikaci právního základu na zjištěný skutkový stav předeslal, že povinnost daňového subjektu prokázat údaje uvedené v daňovém přiznání (tvrzení) vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně sice předložila daňovou evidenci a prvotní doklady, avšak tyto byly správcem daně posouzeny jako neprůkazné. Daňový subjekt je v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška o účetnictví“) povinen vést nejen evidenci příjmů a výdajů, ale také evidenci svého majetku a závazků. Majetkem jsou pak jednoznačně i zásoby zboží a surovin, a daňový subjekt je tudíž povinen vést i evidenci zásob. Důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, který je povinen prokázat mimo jiné jím tvrzené skutečnosti. Je tedy povinen prokázat, že svůj majetek (zásoby) evidoval, a to takovým způsobem, aby bylo možno výdej zboží či surovin ze skladu pro jejich další použití přiřadit ke zdanitelným příjmům z prodeje tohoto zboží a surovin. Teprve porovnáním skutečného stavu majetku se stavem dle daňové evidence lze hodnotit daňovou evidenci jako celek. Bez tohoto porovnání je daňová evidence pouhou neprokazatelnou evidencí čísel uvedených daňovým subjektem. Daňový subjekt tedy musí vést evidenci majetku, v daném případě evidenci zásob, aby byl schopen nejen porovnat skutečný stav se stavem dle daňové evidence, ale i toto zjištění prokázat. Bez průkazně vedené evidence majetku (zásob) není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží a surovin (deklarované daňovým subjektem) lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Řádně vedenou daňovou evidenci lze považovat za základní přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů, byť ne jediný. Pokud však žalobkyně řádně vedenou a průkaznou daňovou evidenci nepředložila, bylo její povinností v rámci unesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu předložit takové důkazy, které by v plném rozsahu neexistenci daňové evidence nahradily a bezpochybným způsobem doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém tvrzení uvedeny. V dané věci tomu tak nebylo. Důkazy, které žalobkyně předložila na výzvu správce daně za účelem prokázání, že příjmy a výdaje uvedené v daňovém přiznání jsou ve správné výši, nebyly správcem daně osvědčeny jako důkaz.
3. Žalobkyně dále předložila pouze evidenci tržeb, které byly hrazeny prostřednictvím hotovostních plateb, nepředložila evidenci tržeb, které byly hrazeny prostřednictvím platebních karet, a to ve výši 87.092,72 Kč. Všechny další předložené evidence se týkaly pouze hotovostního prodeje, evidence zásob tedy neevidovala zboží a suroviny, jež byly hrazeny platebními kartami. Z předložené listiny – „TRŽBY – POKLADNA“ vyplynulo, že cca 30 jídel uvedených v této listině žalobkyně vůbec neuváděla v jídelním lístku, a správce daně tudíž neměl k dispozici důkaz o skutečné prodejní ceně těchto jídel. Lišily se rovněž ceny u některých druhů jídla, neboť jiné byly uvedeny na jídelním lístku a jiné na předložené listině. Z předložených evidencí také vyplynulo, že byly nakoupeny zásoby surovin, u nichž nebyl evidován prodej.

4. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně neprokázala, že jí vedená daňová evidence byla vedena v souladu s § 7b odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tedy neprokázala údaje uvedené v daňovém přiznání, čímž nesplnila svoji zákonnou povinnost prokázat svá tvrzení ve smyslu § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu. Bez průkazně vedené daňové evidence, popřípadě bez důkazních prostředků neprůkaznou daňovou evidenci nahrazujících není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém tvrzení odpovídají skutečným příjmům a výdajům, tedy zda daň byla stanovena ve správné výši. Při absenci skladové evidence, tedy evidence toho, jak bylo žalobkyní nakupované zboží a suroviny průběžně spotřebováváno a za jakým účelem, nemohl správce daně zjistit daňový základ pro správné stanovení daně. Za takové situace nebylo možno stanovit daň dokazováním a zároveň dodržet § 1 odst. 2 daňového řádu a stanovit daň ve správné výši.
5. K podmínce dostatečně spolehlivého stanovení daně prostřednictvím pomůcek žalovaný uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole jednoznačně vymezil, které pomůcky pro stanovení daně použil a vyložil svoje úvahy, kterými se při použití těchto pomůcek za účelem stanovení daně řídil. Výsledná daň byla dle názoru žalovaného stanovena dostatečně spolehlivě.
6. V rámci vypořádání odvolacích námitek žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila evidenci o cenách, které je povinna vést podle § 11 odst. 1 písm. c) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, tudíž její konstatování o nižších cenách zůstalo pouze v rovině tvrzení. Správce daně při výpočtu daně podle pomůcek vzal do úvahy inflační nárůst cen a do svých výpočtů tuto skutečnost zakomponoval. Pokud žalobkyně dále namítala, že v následujících obdobích došlo k nárůstu cen a vyšší návštěvnosti, žalovaný poukázal na to, že v daňových přiznáních za roky 2013, 2014 a 2015 žalobkyně vykazovala nižší příjmy než v daňovém přiznání za rok 2012. K námitce, v níž se žalobkyně odvolávala na omezení prodeje alkoholu v roce 2012, žalovaný uvedl, že toto omezení trvalo pouze od 14. 9. 2012 do 24. 9. 2012, přičemž denně utržené částky uvedené v těchto týdnech byly vyšší než denní tržby v jiných měsících. Ohledně výpovědi svědka H. (dále jen „svědek H“) žalovaný zdůraznil, že tento svědek pouze zmínil, že ke zvýšení cen došlo přibližně v roce 2014 – 2015, ale nevěděl o kolik, přičemž uvedl, že to nebylo nic výrazného. Stran přiměřenosti žalovaný sdělil, že je nutno vycházet z premisy, že žalobkyně pochybila ve svých povinnostech, a musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Dostatečná spolehlivost stanovení daně prostřednictvím pomůcek se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti, a tudíž žalobkyně může polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti, tj. musí uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti proto tíží daňový subjekt, tj. žalobkyni, která svá tvrzení nemůže soustředit k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť odhadem, stanovena.
7. Žalovaný dále podotkl, že samotné předložení důkazních prostředků automaticky neznamená, že žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Za nedůvodnou označil i námitku, že správně daně ve výzvě k prokázání dostatečně nespecifikoval, co požaduje od žalobkyně

předložit, neboť z výzvy k prokazování jednoznačně vyplývá, co správce daně po žalobkyni požadoval. Správce daně žalobkyni vyzval k prokázání toho, že všechny příjmy byly zaevidovány, a to předložením podkladů k evidencím denních tržeb, dále ji vyzval k prokázání skutečně nakoupeného a spotřebovaného materiálu a zboží, a to zejména předložením evidence o stavu a pohybu zásob (skladová evidence) a zápisů o skutečném stavu zásob k 31. 12. 2011 a 2012. Současně žalobkyni vyzval k prokázání toho, že veškeré uplatněné výdaje byly výdaji dle § 24 zákona o daních z příjmů.

8. K námitce, že správce daně nezohlednil specifika restauračního provozu, pak žalovaný uvedl, že žalobkyně předestřela pouze obecná tvrzení, která nepodložila jakoukoli evidencí nebo doklady, z nichž by bylo zřejmé, v jaké výši k uvedeným úbytkům dochází. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila skladovou evidenci, nebylo možné k tomuto tvrzení přihlížet. Stejně tak žalobkyně uvedla pouze svá tvrzení o zpochybněné spotřebě některých druhů jídla a nápojů. Tvrzení žalobkyně, že platba učiněná platební kartou nemá žádnou souvislost se zdanitelným plněním, žalovaný oponoval tím, že podle zákona o daních z příjmů je úhrada platební kartou zdanitelným příjmem, který žalobkyně uvedla ve své daňové evidenci, avšak nepředložila skladovou evidenci, ze které by vyplynulo, jaké jídlo a nápoje byly kartou hrazeny.
9. Pokud žalobkyně namítla, že správce daně nezohlednil její výdaje, žalovaný zdůraznil, že daňový subjekt, který chce změnit způsob uplatnění výdajů z § 24 na § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je povinen podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů upravit základ daně za předchozí zdaňovací období, tj. rok 2011, o částku nespotřebovaných zásob, pohledávek a závazků, k čemuž u žalobkyně nedošlo. Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobkyně nezahrnula do daňové evidence všechny výdaje za nákup zboží a surovin a správce daně navýšil jí vypočtené výdaje o částku 658.853,- Kč.
10. K námitce, že po ukončení daňové kontroly byl žalobkyní předložen jako důkaz znalecký posudek, a tudíž ke stanovení daně nedošlo výlučně na základě daňové kontroly, a proto nemůže být zpráva odůvodněním dodatečného platebního výměru, žalovaný uvedl, že správce daně vydal po ukončení daňové kontroly dne 11. 7. 2016 sdělení ve věci posouzení znaleckého posudku, který neosvědčil jako důkazní prostředek. V odůvodnění dodatečného platebního výměru správce daně odkázal jak na zprávu o daňové kontrole, tak se rovněž vypořádal s hodnocením předloženého znaleckého posudku. Žalovaný ke znaleckému posudku dodal, že tento obsahuje zásadní nepřesnosti, např. datum vypracování, označení, v jaké věci byl vytvořen, a pokud v něm znalec konstatoval, že neshledal pochybení a „potvrzuje správnost a průkaznost účetnictví za rok 2012“, žalovaný poukázal na to, že daňový subjekt vede daňovou evidenci ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů a nikoli účetnictví. Znalecký posudek tak obsahuje množství nesprávností, nesouvislého a na sebe nenavazujícího textu, dále různých tvrzení, že „platba realizovaná kartou nemá souvislost se zdanitelným plněním“ nebo že všechny „záznamy, evidence a doklady je daňový subjekt povinen uchovávat maximálně do konce roku 2012“. Toto tvrzení je jednoznačně v rozporu s § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů. Znalec navíc v posudku nehodnotil pouze daňovou evidenci, ale vyjadřoval se i k výpočtu pomůcek. Z posudku též vyplynulo, že znalci nebyly předloženy všechny zákonem předepsané evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů a další evidence o cenách, a přesto znalec konstatoval, že neshledal žádné pochybení.

11. Žalobkyně v žalobě odkazem na ustanovení § 7b odst. 1, 2 zákona o daních z příjmů a ustanovení § 24 odst. 1, § 8 odst. 1 a 3, § 92 odst. 2, 3, 5 písm. c) a d), 7 a § 93 odst. 1 daňového řádu vymezila právní rámec pro posouzení dané věci, postupu správce daně a žalovaného. Současně připomenula, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 2 Afs 60/2011-100 je třeba brát v potaz princip dobré víry při vystavování a přijetí daňových dokladů a podle rozsudků Nejvyššího soudu (správně nálezů Ústavního soudu) sp. zn. II. 664/04 a sp. zn. II. ÚS 2096/07 nelze k tíži daňového subjektu požadovat po něm ověření skutečností, jež ověřit nemůže vůbec, anebo jen s velkými obtížemi, a které nejsou jeho obchodní neopatrností. Namítla, že všechna uvedená ustanovení byla správcem daně a žalovaným v průběhu daňového řízení porušena.
12. Nezákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i dodatečného platebního výměru žalobkyně spatřuje v tom, že správce daně i žalovaný nevzali v potaz, že žalobkyně řádně splnila veškeré své povinnosti vést daňovou evidenci včetně skladové evidence. Namítla, že ještě před zahájením daňové kontroly si správce daně u žalobkyně při místním šetření opatroval pomůcky pro stanovení daně podle § 98 odst. 1 daňového řádu a také tento postup již před zahájením daňové kontroly sám avizoval. Jelikož byla důkazní povinnost dle § 93 odst. 1 daňového řádu žalobkyní splněna, přešlo důkazní břemeno na správce daně, který neprokázal důvodné pochybnosti o správnosti daňové evidence předložené žalobkyní. I pokud takové pochybnosti správce daně prokázal, tím, že deklaroval jejich přetrvání, žalobkyně předložila značné množství dalších důkazních prostředků, jimiž musela své důkazní břemeno znovu unést, i kdyby její daňová evidence nebyla průkazně vedena (což ale byla). Správce daně zcela nesprávně a neodborně provedl výpočty potenciálních příjmů žalobkyně podle jídelních lístků z pozdějších zdaňovacích období a absolutně nepřihlédl k žádnému důkazu provedenému na základě důkazních prostředků žalobkyně. Správce daně sice podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí hodnocení důkazů, nemůže si však dovolit důkazní prostředek „osvědčovat za důkaz“, neboť veškeré důkazy musí hodnotit.
13. Žalobkyně též namítla, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2015, a proto již nebylo možné zkoumat fyzický stav zásob pořízených v roce 2012 a porovnávat je s daňovou evidencí. Jako nepravdivé odmítla tvrzení žalovaného, že nevedla skladovou evidenci. Žalobkyně vedla skladovou evidenci typu „B“, která je pro restaurační provoz typická a v níž není účetní jednotka povinna evidovat pohyb zásob. Nákup zásob je zaúčtován rovnou do spotřeby. Hospodářský výsledek se zjistí až ze stavu na konci účetního období a stav skladu se zúčtuje v agendě Účetnictví/Interní doklady na účet zásob, tedy 112/501, resp. 132/504.
14. Žalobkyně rovněž namítla, že správci daně předložila inventuru zásob na počátku i na konci zdaňovacího období roku 2012, byly též doloženy spotřeby. Uvedla, že není pravdivé ani údajné neuvedení třiceti jídel žalobkyně na jídelním lístku, když správci daně doložila, že existuje stálý jídelní lístek a denní menu.
15. Taktéž je podle žalobkyně zcela v souladu se skutečností 150 % obchodní přírážka, kterou uvedla správci daně.

16. Na základě výše uvedeného žalobkyně označila závěr správce daně o prvotním nesplnění povinnosti upravené v § 93 odst. 1 daňového řádu za nesprávný. Nastoupila tedy důkazní povinnost správce daně, který ji však zcela nedůvodně, vzhledem k nesplnění povinnosti vyvrátit věrohodnost a průkaznost účetnictví žalobkyně, přenesl zpět na žalobkyni. Žalobkyní předložené důkazy byly v řízení provedeny, a to přesto, že záznamní povinnost žalobkyně podle § 97 odst. 1 daňového řádu zahrnuje jen evidenci plateb v hotovosti. To také vysvětluje, proč evidence plateb kartami na účet nebyla v rámci evidence tržeb evidována.
17. Žalobkyně dále namítla, že doklady, jež poskytla správci daně nad rámec daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů i záznamní povinnosti, není povinna uchovávat déle než do konce roku 2012. Není je totiž povinna uschovávat vůbec. Správce daně byl po jejich předložení povinen tyto důkazy vyhodnotit jako důkazy prokazující tvrzení žalobkyně ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Nebyl oprávněn vyhodnocovat, které z důkazních prostředků osvědčuje jako důkaz, neboť vždy jde o důkazy, přičemž jde jen o to, zda prokazují údaje v daňové evidenci žalobkyně. U žalobkyně tomu tak nesporně bylo. Žalobkyně má za to, že správce daně i žalovaný posoudili veškeré jí předložené důkazní prostředky voluntaristicky jako neprůkazné, přitom při stanovení pomůcky správce daně opakovaně tvrdil, že vyšel právě z důkazů pořízených u žalobkyně. Průkaznost či neprůkaznost tedy správce daně posuzoval čistě pragmaticky podle toho, jak se mu to hodilo.
18. Žalobkyně rovněž namítla, že správce daně prováděl zcela nesprávně naprosto fiktivní a odborně nezpůsobilé výpočty, což žalobkyně vyvrátila v podání ze dne 11. 2. 2016 a uplatnila v odvolání, nicméně žalovaný se s tím nikterak nevypořádal.
19. Žalobkyně je toho názoru, že neporušila žádnou svou povinnost při dokazování, a proto nebyl splněn ani první základní důvod pro použití metody stanovení daně podle pomůcek. Tvrzení žalovaného o absenci skladové evidence a neschopnosti správce daně posoudit skutečné příjmy i výdaje žalobkyně tak nemůže být vůbec pravdivé.
20. Srovnání daně vypočtené podle pomůcek s daní, kterou měla žalobkyně uhradit, je dle žalobkyně nesprávné a absurdní. Výši své vlastní daňové povinnosti uvedla žalobkyně v daňovém přiznání a srovnání doměřené daně s touto původní daní je do očí bijící nepřiměřenost. Správce daně vyšel ze zcela absurdních výpočtů na základě pozdějších období, kdy žalobkyně prokazatelně zdrazila ceny jídel i nápojů, ač za rok 2012 měl k dispozici též jídelní lístek, který však neosvědčil jako důkaz, nesrovnával s obdobnými provozy téhož období. Přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že evidence žalobkyně je vedena rozdílně, než je tomu u obdobných ekonomických subjektů, na tento důkaz správce daně ani žalovaný nepoukázali ani neprovedli konkrétní srovnání se způsobem, jakým evidenci vedla žalobkyně.
21. K předloženému znaleckému posudku žalobkyně namítla, že sám žalovaný argumentoval ustanovením § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů, jež poukazuje právě na předpisy o účetnictví. Znalec proto oprávněně poukazoval na správnost a průkaznost účetnictví žalobkyně. Pokud žalovaný poukazoval na domnělý rozpor závěrů znaleckého posudku s § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů, žalobkyně uvedla, že znalec „měl na mysli

*uchovávání dokladů nad rámec záznamní povinnosti dle § 97 odst. 1 DŘ, nikoli na povinnost uchovávat daňovou evidenci, kde již bylo jasně vysvětleno, že platí ust. § 7b odst. 5 ZDP.“ Znalec tedy zkoumal vedení daňové evidence daňovým subjektem ve zdaňovacím období roku 2012 ve všech souvislostech. A contrario, kdyby znalec shledal pochybení přičítací se zákonu č. 563/1991, o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), pak by shledal spáchání přestupku či správního deliktu žalobkyní. Podle § 99 odst. 2 daňového řádu si správce daně nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt. Správce daně proto měl vzít znalecký posudek v rámci předběžné otázky jako důkazní prostředek potvrzující, že žalobkyně vedla svou daňovou evidenci i záznamní povinnost v souladu se zákonem a nejsou zde skutečnosti vyvracející tuto správnost a průkaznost, tedy není zde naplněna důkazní povinnost správce daně upravená v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.*

22. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě předeslal, že setrvává na svém právním názoru, který uvedl v napadeném rozhodnutí. Neztotožnil se s argumentací žalobkyně, že při daňové kontrole zahájené v roce 2015 nebylo možné zkoumat fyzický stav zásob pořízených v roce 2012 a porovnávat je s daňovou evidencí. Podle § 31 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví byla žalobkyně povinna uschovat inventurní soupisy fyzického stavu zásob pořízených v roce 2012 po dobu 5 let od konce předmětného zdaňovacího období. Není rozhodné, zda jde o zásoby krátkodobé spotřeby. K totožnému závěru dospěl i NSS v rozsudku č.j. 1 Afs 21/2013 ze dne 22. 8. 2013.
23. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že vedla skladovou evidenci typu B, žalovaný zdůraznil, že podle § 9 odst. 7 vyhlášky o účetnictví dopadá účtování o zásobách způsobem B pouze na účetní jednotky vedoucí účetnictví; vzhledem k samotnému charakteru daňové evidence tak v posuzovaném případě není účtování o zásobách způsobem B aplikovatelné. Ačkoli zákon o daních z příjmů explicitně nestanovuje, že žalobkyně je povinna vést skladové hospodářství, a zaznamenávat tak nutně všechny příjmy a výdaje zásob, ustanovení § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví žalobkyni povinnost prokázat správnost stanovení základu daně. Žalobkyně tedy byla povinna prokázat, jaké množství zásob a v jaké hodnotě nakoupila a uhradila a rovněž jaké množství zásob prodala, a tedy prokázat zdanitelné příjmy ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů. V posuzovaném případě prokazatelně existují rozpory mezi nakoupeným a prodaným množstvím zásob, a žalobkyně proto byla povinna prokázat, co se se zbylou zásobou stalo a podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů o případné rozdíly upravit základ daně podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně prokazatelně tyto své povinnosti nesplnila, neboť například z listiny „SKL. EVIDENCE DLE RASTRU“ vyplývá, že se jedná pouze o seznam surovin s uvedením hmotnosti a jejich roční spotřeby, nikoli o evidenci majetku, z níž by byl patrný pohyb těchto zásob. Žalobní námitka, která je esenciálně vystavěná na argumentaci pojmy týkajícími se toliko vedení účetnictví, je tak v kontextu výše uvedeného zcela účelová.
24. K námitce, že žalobkyně v průběhu řízení doložila spotřeby surovin a inventuru zásob, žalovaný uvedl, že správce daně provedl v rámci daňové kontroly hloubkový rozbor spotřeby jednotlivých surovin, na jehož základě stanovil z dostupných údajů o hmotnosti možný počet žalobkyní vyrobených a prodaných porcí jídla, resp. nápojů. Závěry, ke kterým takto dospěl, však byly v komparaci se spotřebou surovin deklarovanou žalobkyní

diametrálně odlišné. Žalobkyní předkládané záznamy neprokázaly tvrzenou spotřebu potravin zaměstnanci, rovněž neobsahovaly důkazní prostředky např. o „ztrátém“ ve smyslu § 25 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Předložené inventury nereflexují žalobkyní realizované nákupy surovin a zboží v návaznosti na faktury přijaté žalobkyní od jejích dodavatelů. O neprůkaznosti a nevěrohodnosti předložených dokumentů svědčí rovněž skutečnost, že žalobkyně v rozporu s § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů nepředložila žádnou evidenci o stavu a pohybu zásob, ze které by bylo zřejmé, zda a na jaký stav zásob porovnála stavy uvedené v soupisech za účelem zjištění případných rozdílů.

25. Žalovaný nepovažuje za důvodnou ani námitku, v níž žalobkyně popřela pravdivost tvrzení, že na jídelním lístku nebylo uvedeno třicet jídel, neboť s ohledem na § 11 odst. 1 písm. c) a odst. 2 zákona o cenách byla žalobkyně povinna vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji, pokud jde o ceny zboží prodávaného spotřebiteli, a tuto evidenci o cenách uchovávat tři roky po skončení platnosti ceny zboží. Žalobkyně v rozporu s uvedeným ustanovením žádné důkazní prostředky prokazující skutečné prodejní ceny v roce 2012 v průběhu řízení nepředložila.
26. Ohledně svědecké výpovědi svědka H žalovaný konstatoval, že tato výpověď se týkala zejména žalobkyní předložených písemností „RECEPTURY“, přičemž žalovaný v tomto směru odkázal na stranu 82 až 84 zprávy o daňové kontrole. Dodal, že žalobkyně nikterak neprokázala skutečný provoz restauračního zařízení v roce 2012, neboť nepředložila žádné důkazní prostředky v tomto duchu (např. HACCP, interní směrnice, záznamy o tvrzené spotřebě potravin zaměstnanci, záznamy o ztrátém apod.).
27. K námitce, že podle § 97 odst. 1 daňového řádu záznamní povinnost žalobkyně zahrnuje jen evidenci plateb v hotovosti, žalovaný uvedl, že podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů se daňovou evidencí pro účely daní rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích a majetku a dlužích. Majetkem se ve smyslu § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů a vyhlášky o účetnictví rozumí mimo jiné zásoby. Žalobkyně tedy byla povinna evidovat majetek (zásoby) takovým způsobem, aby byla seznatelná spojitost mezi výdejem (úbytkem) zásob ze skladu pro jejich další použití a zdanitelnými příjmy z prodeje dotčených zásob. Z předloženého spisového materiálu však vyplývá, že žalobkyně úbytek zásob v návaznosti na zdanitelné příjmy realizované prostřednictvím poskytovatele bankovních služeb neevidovala.
28. Stran námitky, že správce daně neunesl důkazní břemeno, protože nesplnil povinnost vyvrátit věrohodnost a průkaznost žalobkyní předložené daňové evidence, a námitky, že daň bylo možné stanovit na základě dokazování, žalovaný připomenul základní principy dokazování plynoucí z § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Odkázal též na rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2012 č.j. 8 Afs 14/2012-61, přičemž zdůraznil, že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně je proto povinen označit skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno. Pokud správce daně uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový



subjekt. Žalovaný též odkázal na rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013 č.j. 9 Afs 85/2012-33, v němž soud uzavřel, že z hlediska unesení důkazního břemene je nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, či jaká míra součinnosti byla ze strany stěžovatele poskytnuta, neboť určujícím je pouze obsah předložených dokladů či evidencí. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2007 č.j. 9 Afs 36/2007-98 pak žalovaný zdůraznil, že pokud správce daně neosvědčí daňovým subjektem předloženou skladovou evidenci jako faktickou skladovou evidenci, není možné z těchto dokumentů v daňovém řízení vycházet. Samotné předložení důkazních prostředků automaticky neznamená, že žalobkyně své důkazní břemeno unesla. Žalovaný k tomu dodal, že i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury NSS považuje za nesplnění povinnosti při dokazování. S přihlédnutím k neprůkaznosti a neúplnosti daňové evidence, kterou žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila, nebylo možno tuto osvědčit jako důkazní prostředek prokazující soulad údajů deklarovaných žalobkyní se zjištěným skutkovým stavem. Žalovaný též zdůraznil, že pokud žalobkyně nevedla o tvrzeném znehodnoceném zboží řádně evidence, nemohla provést řádnou inventarizaci. Při absenci skladové evidence, tedy evidence toho, jak byly zásoby průběžně spotřebovávány a za jakým účelem, nemohl správce daně zjistit základ daně, a nebylo tedy možno ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správně zjistit a stanovit daň dokazováním.

29. Ohledně námitky brojící proti dostatečně spolehlivému stanovení daně na základě pomůcek žalovaný podotkl, že tato námitka je omezena pouze na napadání výběru pomůcek, avšak žalobkyně nepředestřela relevantní tvrzení, jimiž by vyvrátila dostatečnou spolehlivost vyměřené daně. Pro úspěch ve věci by žalobkyně musela prokázat, že při způsobu, jakým uskutečňovala své podnikání, nemohl být i při nejvyšším možném rozsahu základ daně ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se jí takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky. Žalobkyně tedy podle názoru žalovaného neunesla své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní stran toho, že základ daně a daň, kterou jí správce daně stanovil podle pomůcek, byly zřejmě nepřiměřené.
30. Pokud se žalobkyně dovolávala znaleckého posudku jako důkazního prostředku prokazujícího vedení daňové evidence v souladu se zákonem, žalovaný uvedl, že správce daně se s tímto důkazním prostředkem vypořádal v intencích relevantní judikatury NSS. Dodal, že znalecký posudek považuje za nerozhodný, neboť skutkové okolnosti byly bez důvodných pochybností postaveny najisto, provedení tohoto důkazního prostředku je neopodstatněné a nadbytečné. Nadto zdůraznil, že znalecký posudek je určen toliko ke zkoumání otázek skutkových; v dané věci je však předmětem sporu ryze právní otázka, a sice to, zda byly splněny zákonné podmínky pro doměření daně dle pomůcek či nikoli.
31. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně namítla, že žalovaný zcela v rozporu se zákonem tvrdí, že způsob vedení skladové evidence „B“ mohou účetní jednotky použít jen v případě, že vedou účetnictví, a nikoli daňovou evidenci, přitom však žalovaný připouští, že zákon explicitně pro daňovou evidenci neukládá daňovému subjektu povinnost vést skladové hospodářství. Žalobkyně tedy byla povinna prokázat pouze to, jaké množství zásob nakoupila a uhradila a jaké množství prodala. Pokud žalovaný označil argumentaci opřenou o pojmy zákona o účetnictví za účelovou, tento účel neuvodl a neprokázal.

Žalobkyně dále namítla, že hned do prvního protokolu při zahájení kontroly uvedla, že jídla se prodávají jak ze stálého jídelního lístku, tak se denně podává polední menu, přičemž se jedná o cca 30 jídel, které se neustále opakují. Tato praxe je ustálená a lze ji ověřit napříč všemi restauracemi. Přestože žalovaný sám uvedl, že pro účely vedení daňové evidence nemá daňový subjekt povinnost vést skladové hospodářství, akcentoval, že žalobkyně je povinna vést evidenci zásob. Jestliže měla žalobkyně povinnost zaznamenat příjmy, výdaje, stav majetku, pohledávek a závazků, byla použita metoda „B“ postačující a vhodná pro daný předmět podnikání.

32. Podle žalobkyně žalovaný zamlčel, že žalobkyně od samého počátku čelila správcem daně použitým pomůckám, aniž by správce daně unesl své důkazní břemeno. Byl to tedy správce daně, který by měl nyní prokazovat spolehlivost stanovení daně.

33. K namítanému znaleckému posudku žalobkyně uvedla, že jeho obsahem bylo posouzení otázky správnosti vedení daňové evidence žalobkyní, což je jednoznačně otázka skutková. Tím, že znalec dospěl k závěru, že tato evidence byla správná, průkazná a úplná, vyvrátil současně postup správce daně, který stanovil daň v rozporu s § 98 daňového řádu na základě pomůcek. V době předložení znaleckého posudku bylo další dokazování vzhledem k tomu, že trvalo prvoinstanční řízení, možné. Tento důkaz tedy měl být jako relevantní posouzen.

34. Při ústním jednání před soudem, které se konalo dne 24. 9. 2020, žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce setrvala na podané žalobě, přičemž akcentovala, že jádrem sporu je způsob stanovení daně podle pomůcek. Správce daně použil pomůcky v rozporu se zákonem, neboť žalobkyně prokázala, že řádně vedla daňovou evidenci a žádnou povinnost v tomto směru neporušila. Skladovou evidenci nebyla povinna vést, vedla však evidenci typu „B“, zároveň předložila inventury, jídelní lístky, účty a další doklady, jimiž své daňové tvrzení prokázala. Správce daně stanovil daň na základě absurdních výpočtů, ačkoli základ daně a daň mohly být stanoveny na základě dokazování zaštitěného také znaleckým posudkem, který žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila. Žalovaný při jednání navrhl zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že v případě žalobkyně byly splněny podmínky pro postup podle § 98 daňového řádu, neboť žalobkyně nepředložila průkazné důkazní prostředky, přičemž jí vedená daňová evidence vykazovala zásadní nedostatky.

35. Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

36. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu platí, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhu daňových subjektů.*

37. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

38. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že *pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*
39. Podle § 92 odst. 7 daňového řádu platí, že *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*
40. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí, že *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*
41. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*
42. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu platí, že *pomůckami jsou zejména*
- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
  - b) podaná vysvětlení,*
  - c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
  - d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*
43. Podle § 98 odst. 4 daňového řádu platí, že *neprokáže-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.*
44. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí, že *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použití pomůcek.*
45. Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o*
- a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,*
  - b) majetku a dluhů.*
46. Podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů platí, že *pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak.*

47. Podle § 7bodst. 4 zákona o daních z příjmů platí, že *zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25.*
48. Podle § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů platí, že *poplatník je povinen uschovávat daňovou evidenci za všechny zdaňovací období, pro která neuplynula lhůta pro stanovení daně.*
49. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
50. Jelikož žalobkyně namítala, že neporušila žádnou svou povinnost při dokazování, považuje soud za potřebné nejprve připomenout, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Dospěje-li pak správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (viz rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014 č.j. 1 Afs 20/2014-40). Daňový subjekt pak může při stanovení daně podle pomůcek uplatnit dva okruhy námitek: především může brojit proti správcem daně zvolenému stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování, přičemž toto tvrzení musí opírat o patřičné důkazy. Druhý okruh námitek se může týkat kvality použitých pomůcek, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení (srov. rozhodnutí NSS ze dne 30. 5. 2011 č.j. 8 Afs 69/2010-103).
51. Povinností žalobkyně bylo řádně vést daňovou evidenci ve smyslu ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů. Přestože zákon o daních z příjmů ani jiný zákon nepředepisují konkrétní formu vedení daňové evidence, musí být z logiky věci zachován základní požadavek na její způsobilost zachycovat příjmy a výdaje, resp. majetek a dluhy tak, aby z nich bylo možné stanovit daňový základ a daňovou povinnost (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019 č.j. 3 Afs 180/2017-38). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole přehledně shrnul, jaké skutečnosti byla žalobkyně povinna prokázat, jaké důkazy k výzvě správce daně předložila, jaká zjištění bylo možno z takto předložených důkazních prostředků učinit a jaká nikoli (srov. zejména stranu 28 a 29 zprávy o daňové kontrole). Nutno dodat, že zpráva o daňové kontrole čítající 87 stran obsahuje velmi podrobné úvahy a závěry správce daně včetně těch, v nichž se správce daně vypořádal s argumentací žalobkyně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek v souladu se zákonem, přičemž srozumitelně odpověděl na žalobkyní uplatněné odvolací námítky. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že žalobkyně pojala některé žalobní námítky veskrze obecně a bez toho, že by konkrétně reagovala na závěry, které při vypořádání jejích odvolacích námitek zaujal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Je totiž třeba reflektovat specifika soudního přezkumu ve správním soudnictví na straně jedné a správního řízení jako takového na straně druhé. NSS v rozhodnutí ze dne 13. 6. 2007 č.j. 5 As 73/2006-121 vyložil, že: „*Soudní přezkum ve správním soudnictví je co do svého rozsahu nikoli přezkumem neomezeným tzn. soudy nepřezkoumávají a přezkoumávat nemohou žalobami napadená rozhodnutí bez zřetele k tomu, co konkrétně žalobce napadanému správnímu rozhodnutí vytýká. Soudy ve správním soudnictví přezkoumávají žalobou napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tzn. skutkových či*

*právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné /ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. Je proto nezbytné, aby žalobce rozhodné skutečnosti, které dle jeho názoru odůvodňují zrušení žalobou napadeného rozhodnutí resp. prohlášení jeho nicotnosti, v podané soudní žalobě uvedl, protože jenom v případě, že jsou konkrétní žalobní body v podané žalobě dostatečně podrobně uvedeny, může se jimi soud kvalifikovaně zabývat. Míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů pak nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem, protože nelze předjímat, co konkrétně žalobce namítal. Pokud by tak soud přesto učinil a rozhodnutí přezkoumal se zřetelem k tomu, co v podané žalobě uvedeno není, resp. není postaveno na jisto, že je v žalobě obsaženo, nepostupoval by v takovém případě v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť by již nešlo o přezkum v rámci žalobních bodů.“*

52. V souladu s právě uvedeným soud uvážil o jednotlivých žalobních námitkách (jen) v té míře podrobností, v jaké byly žalobkyní uplatněny.
53. Nedůvodná je námitka, že vzhledem k datu zahájení daňové kontroly (24. 2. 2015) nebylo možné zkoumat fyzický stav zásob pořízených v roce 2012. Z ustanovení § 7b odst. 5 zákona o daních z příjmů plyne povinnost poplatníka uschovávat daňovou evidenci, kterou je třeba rozumět i evidenci stavu zásob (viz níže), po dobu, po kterou neuplyne za příslušné zdaňovací období lhůta pro stanovení daně. Pakliže žalobkyně podala daňové přiznání za předmětné zdaňovací období roku 2012 dne 26. 3. 2013 a správce daně zahájil dne 24. 2. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu, počala podle § 148 odst. 3 daňového řádu běžet dnem 25. 2. 2015 nová (tříletá) lhůta ke stanovení daně. Lhůta pro stanovení daně by v takovém případě uplynula až dnem 26. 2. 2018, a žalobkyně tudíž byla povinna uchovávat evidenci zásob, průkaznou pro účely stanovení daňového základu a její daňové povinnosti, i poté, kdy byla zahájena daňová kontrola. Soud též souhlasí se žalovaným, že povinnost uschovat (po dobu 5 let od konce příslušného účetního období) inventurní soupisy fyzického stavu zásob vyplývá pro účetní jednotky též z § 31 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví.
54. Soud nemohl přisvědčit námitce, že žalobkyně splnila povinnost evidovat stav zásob, pokud ve smyslu zákona o účetnictví vedla tzv. skladovou evidenci typu „B“, podle níž se o zásobách účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Povinnost evidovat skladové zásoby je součástí povinnosti daňového subjektu vést (uschovávat) daňovou evidenci ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů. Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že majetkem se ve smyslu právních předpisů o účetnictví, které se podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů použijí pro obsahové vymezení složek majetku, rozumí i zásoby zboží a surovin. Žalobkyně byla proto povinna prokázat, že zásoby evidovala způsobem, který by umožnil přiřadit použití zboží a surovin na skladě při jejich prodeji ke zdanitelným příjmům. Volba způsobu, jakým bude evidován stav a pohyb skladových zásob, je zcela na daňovém subjektu, který by však měl dbát na to, aby byl schopen prokázat všechny skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém tvrzení. Soud souhlasí se žalovaným, že účtování o zásobách způsobem „B“ má význam z hlediska vedení účetnictví příslušnou účetní jednotkou a nikoli pro účely posuzování

průkaznosti daňové evidence, prostřednictvím které daňový subjekt dokládá své daňové tvrzení.

55. Ve světle výše citované judikatury jsou pro svou věcnou bezobsažnost zcela liché námitky, v nichž žalobkyně toliko deklarovala, že svou důkazní povinnost splnila. Jestliže žalobkyně namítla, že předložila inventurní soupisy zásob, opomněla zároveň uvést, z jakých konkrétních důvodů považuje za nesprávný (nezákonný) závěr žalovaného i správce daně, že nedoložila takovou evidenci, z níž by byl patrný průběžný stav a pohyb zásob a to, zda a na jaký stav zásob byly stavy uvedené v inventurních soupisech porovnány. Jedině tak mohla být posouzena spojitost mezi spotřebou zboží a surovin na skladě (jejich výdejem ze skladu) a zdanitelnými příjmy, které měly plynout z prodeje těchto zásob. Žalovaný rovněž konstatoval, že předložené inventury neodpovídají nákupům surovin a zboží dle faktur přijatých od dodavatelů, což žalobkyně žádným relevantním tvrzením nezpochybnila. K tomu soud dodává, že správce daně se ve zprávě o daňové kontrole velmi důkladně zabýval rozbořem jednotlivých důkazních prostředků předložených žalobkyní a takto například (na straně 51) porovnal údaje prezentované v inventurních soupisech se žalobkyní uváděnou spotřebou, přičemž došel k závěru o jejich nesouladu. Pokud byla žalobkyně přesvědčena, že jí provedená inventura má ve vztahu k daňovému tvrzení průkaznou hodnotu a že hodnocení tohoto důkazního prostředku ze strany správních orgánů nebylo adekvátní, měla pomocí konkrétní věcné oponentury vyvrátit či relevantně zpochybnit závěry, k nimž dospěl správce daně a které žalovaný následně aproboval, což neučinila. Také žalobní námitka, jejímž obsahem je pouhé konstatování, že *„spotřeby byly žalobkyní též doloženy“*, v zásadě vylučuje jakýkoli smysluplný přezkum, neboť z ní není zřejmé, jaké „spotřeby“ má žalobkyně na mysli, vůči jakým závěrům či úvahám správního orgánu se žalobkyně touto námitkou vymezuje a na podkladě jakých skutkově významných tvrzení tak činí. To samé pak platí i ve vztahu k námitce, že *„taktéž je zcela v souladu se skutečností 150 % obchodní přírážka žalobkyně tak, jak ji uvedla správci daně“*. Správce daně přitom provedl detailní porovnání tvrzených cen s cenami zjištěnými, a to včetně kontrolního výpočtu tržeb (viz zejména strana 7-11 zprávy o daňové kontrole), neboli zdůvodnil, jak dospěl k jiné výši obchodní přírážky, než kterou udávala žalobkyně. Přisvědčit soud nemůže ani námitce žalobkyně, že s poukazem na existenci denního menu řádně doložila prodejní ceny jídel, neboli že není pravdivé tvrzení žalovaného o neuvedení třiceti jídel na jídelním lístku. Jak žalovaný správně poznamenal, žalobkyně byla podle § 11 odst. 1 písm. c) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách povinna vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji zboží spotřebiteli a tyto uchovávat tři roky po skončení platnosti ceny zboží. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole (na straně 73 a 74) k tvrzení žalobkyně, že jídla prodávala také formou denního menu uvedeného na tabuli, konstatoval, že z fotografií pořízených v provozovně žalobkyně při místním šetření v roce 2013 a 2015 je zřejmé, že jídla prezentovaná na tabuli představovala spíše jen upoutávku pro cizince, jelikož byla uvedena v anglickém jazyce, především však šlo nabídku jídel totožných s těmi, které byly zahrnuty do stálého jídelního lístku. Pokud žalobkyně předložila správci daně v průběhu daňové kontroly pouze přehled jídel mimo jídelní lístek jako tzv. denní menu, průkazně tím nedoložila, že ve zjišťovaném zdaňovacím období prodávala i další jídla za určité ceny. Jestliže žalobkyně pouze vyjmenovala důkazní prostředky, které předložila správci daně, či pouze konstatovala, že proběhl výslech svědka k upřesnění provozu restaurace a recepturám, aniž by specifikovala, jaká konkrétní a pro

daňové tvrzení relevantní zjištění měl správce daně a potažmo žalovaný z těchto důkazních prostředků učinit, je naprostá nedůvodnost tohoto žalobního tvrzení více než zřejmá.

56. Neobstojí ani námitka, že záznamní povinnost zakotvená v § 97 daňového řádu vysvětluje, proč evidence plateb kartami na účet nebyla žalobkyní v rámci evidence tržeb evidována. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně s odkazem na ustanovení § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů konstatoval, že daňový subjekt musí vést evidenci majetku, tedy i zásob, takovým způsobem, aby byl schopen porovnat skutečný stav se stavem dle daňové evidence, přičemž je povinen toto své zjištění prokázat. Jedině tak lze posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží a surovin lze považovat za výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pouze průkazně vedená evidence majetku a závazků prokáže, zda zboží a suroviny, z nichž plynuly daňovému subjektu příjmy, byly spotřebovány nebo zůstaly neprodány na skladě či byly znehodnoceny poškozením nebo v souvislosti s technologickými ztrátami (viz strana 4 a 5 napadeného rozhodnutí). Bylo by zcela absurdní a nesmyslné, pokud by daňový subjekt měl povinnost evidovat stav zásob (jejich pořízení či jejich úbytek) jen prostřednictvím plateb realizovaných v hotovosti. Záznamní povinnost dle § 97 daňového řádu povinnost uschovávat a vést řádnou daňovou evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů nikterak nekoriguje a do jejího rozsahu ve smyslu její průkaznosti nezasahuje.
57. Ke strohé námitce, že správce daně není oprávněn vyhodnocovat, které z důkazních prostředků osvědčuje jako důkaz, neboť vždy jde o důkazy, soud pouze v obecné rovině (jelikož námitka nemá konkretizovaný věcně relevantní rozměr) uvádí, že správce daně podle § 92 odst. 7 daňového řádu určuje, *kteře skutečnosti považuje za prokázané a které nikoli a na základě kterých důkazních prostředků*. Je zbytečné polemizovat o použité terminologii, tedy o tom, zda správce daně vyhodnotí neprůkaznost důkazních prostředků tak, že je neosvědčuje jako důkaz, nebo učiní-li tak jiným srozumitelným způsobem.
58. Žalobkyni nelze dát za pravdu v tom, že unesla důkazní břemeno ohledně svého daňového tvrzení. Přestože předložila celou řadu důkazních prostředků, tyto nebyly průkazné, přičemž správce daně se jejich analýzou velmi podrobně zabýval ve zprávě o daňové kontrole. Vůči těmto jeho závěrům však žalobkyně nebrojila konkrétními a věcně relevantními námitkami, a nezpochybnila tak správcem daně zjištěné nedostatky ve vedení daňové evidence, které rozhodně nelze označit za marginální. Správce daně proto zcela v souladu s ustanovením § 98 daňového řádu přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.
59. Co se týká námitky směřující proti nedostatečně spolehlivému stanovení daně na základě pomůcek, je třeba připomenout, že dle judikatury NSS není stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek výsledkem svobodné volby či uvážení správce daně, nýbrž důsledkem jednání daňového subjektu, který v případě splnění zákonných podmínek pro aktivaci tohoto způsobu stanovení daně ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek, včetně práva na přesné stanovení výše své daňové povinnosti. Daňový subjekt může polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti, neboť konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu. Daňový subjekt je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a své tvrzení doložit odpovídajícími důkazy (srov. rozhodnutí NSS ze dne 18. 7. 2007 č.j. 9 Afs 28/2007-156). Žalobkyně v této námitce jen obecně proklamovala,

že správce daně vyšel ze zcela absurdních výpočtů a z pozdějších období, kdy žalobkyně prokazatelně zdrazila ceny jídel i nápojů, a dále že neprovedl srovnání s obdobnými provozy téhož období. Ničím však nevyvrátila závěr správních orgánů, že v řízení neprokázala ceny prodáváných jídel, a neunesla tak důkazní břemeno ohledně svého daňového tvrzení. Rovněž nijak nerozvedla, v jakých konkrétních skutečnostech spatřuje nezpůsobilost výpočtů správce daně, když nadto tyto výpočty ani nespecifikovala, a neozřejmila, z jakých konkrétních skutečností má plynout, že tyto použité pomůcky byly ve vztahu ke stanovené daňové povinnosti nepřiměřené. Pokud žalobkyně namítla, že žalovaný se nevypořádal s jejími argumenty, jimiž měla v podání ze dne 11. 2. 2016 vyvrátit fiktivní a odborně nezpůsobilé výpočty, nelze se ani takovou námitkou blíže zabývat, neboť žalobkyně ji opět blíže nekonkretizovala tak, aby bylo zřejmé, jaké závěry a úvahy žalovaného jsou podle ní nedostatečné (a z jakých důvodů), a na jakou konkrétní argumentaci žalobkyně žalovaný opomněl reagovat. Soud k tomu dodává, že pouhý odkaz žalobkyně na jiné její podání učiněné v průběhu daňového řízení není způsobilým žalobním bodem, na základě něhož by soud mohl a měl přezkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobkyně napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Tvrzené důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí musí být tedy v žalobě uvedeny výslovně; odkaz na jiná podání žalobkyně a tam uváděnou argumentaci je z hlediska vymezení rozsahu soudního přezkumu napadeného rozhodnutí zcela nepostačující. Žalobkyně tedy nemůže v žalobě jen odkázat na jiné své podání, ale musí uvést, v čem spatřuje nesprávnost způsobu, jakým se s námitkami v něm uplatněnými žalovaný vyrovnal, příp. musí uvést, proč považuje tento způsob za nedostatečný. V tomto ohledu je judikatura správních soudů zcela ustálená (viz např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2010 čj. 4 As 3/2008 78).

60. Nedůvodná je konečně i námitka týkající se znaleckého posudku, který žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila správci daně jako důkazní prostředek ke svému daňovému tvrzení. Soud se plně ztotožňuje s hodnocením tohoto důkazu, které žalovaný uvedl v napadeném rozhodnutí. Předně je zřejmé, že poměrně stručný posudek byl znalcem vypracován ke „*správnosti a průkaznosti vedení účetnictví žalobkyně za rok 2012*“. Žalobkyně však jako daňový subjekt vede (je povinna vést) daňovou evidenci, jejíž průkaznost posuzuje správce daně. Jakkoli lze v obecné rovině připustit, že daňový subjekt může oponovat závěrům, které učiní správce daně v průběhu daňové kontroly, i tím způsobem, že předloží znalecký posudek, v němž se znalec náležitě odborně vypořádá s postupy a závěry správce daně, jen výjimečně bude možno takový posudek považovat za důkazní prostředek. Důkazem z logiky věci totiž nemůže být pouhé oponentní tvrzení, ale jen konkrétní podklad takového charakteru, který umožní zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Muselo by se tedy jednat o takový znalecký posudek, ve kterém bude znalec vyvracet či zpochybňovat jednotlivé úvahy a postupy správce daně pomocí konkrétních podkladů (listin, výpovědí osob apod.) a z nich vyplývajících skutkových zjištění. Znalecký posudek předložený žalobkyní však obsahuje jen polemická a především ničím nepodložená tvrzení, případně právní hodnocení věci, které znalci nepřísluší. Správce daně a žalovaný z těchto důvodů právem neosvědčili žalobkyní předložený znalecký posudek jako důkaz, jenž by prokazoval skutečnosti relevantní pro rozhodnutí v dané věci.



61. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
62. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 24. září 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.  
předseda senátu