



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: **O. M.**
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17779/18/5200-10422-709598

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

- 1. V projednávané věci jde o doměření daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek.
- 2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobce dne 27. 1. 2017 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015. Na základě výsledků

kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 8. 2017, č. j. 3914332/17/3007-50523-702328, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 podle pomůcek ve výši 0 Kč, daňový bonus v celkové výši -5 505 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 1 101 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 8. 2017, č. j. 3914559/17/3007-50523-702328, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 podle pomůcek ve výši 0 Kč, daňový bonus v celkové výši -14 265 Kč a povinnost uhradit penále ve výši 2 853 Kč.

3. Odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce v podané žalobě namítal nedostatečné odůvodnění naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Povinností správce daně je snažit se po celou dobu daňového řízení stanovit daň dokazováním. Pokud správce daně doměřuje daň za použití pomůcek, je povinen prokázat, že o souladu daňové evidence se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Důkazní břemeno je tak v tomto ohledu plně na správci daně.
5. Žalovaný se nezabýval mírou pochybení žalobce ve vazbě na možnost stanovit daň dokazováním. Daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním, tudíž druhá podmínka pro přechod na pomůcky nebyla naplněna.
6. Výtky žalovaného směřující k nedostatečné evidenci zásob z logiky věci mají vždy vztah ke straně výdajové. Je proto s podivem, že pomůcky byly posléze koncipovány tak, že plně vyšly z výdajů deklarovaných žalobcem v daňovém přiznání. Vychází-li pomůcky z důkazních prostředků, které z povahy věci musely být v řízení zpochybněny, vylučuje to naplnění dostatečné spolehlivosti takto stanovené daně. Bylo by pochopitelné odhadnout příjmy pomocí pomůcek. Napadené rozhodnutí je však postaveno zcela opačně. Cílem správce daně bylo stanovit příjmy žalobce ve výši přesahující limit pro vznik zákonné povinnosti registrace k dani z přidané hodnoty.
7. Žalobce namítal, že žádný právní předpis nestanoví, jakou konkrétní metodou má být vedena evidence zásob. Pouze z důvodu, že žalobce vedl evidenci zásob jiným způsobem, než si představoval správce daně, nelze dovozovat, že jeho evidence věrně nezobrazuje skutečnosti potřebné pro stanovení daně. Žalobce vedl evidenci zásob způsobem, který nijak neodporoval zákonu.
8. Z výsledků daňového řízení je zřejmé, že jako pomůcky byly použity výlučně údaje žalobce. Údaje jiných daňových subjektů, což je nejčastější typ pomůcek, nebyly použity vůbec. Správce daně v podstatě stanovil daň dokazováním formálně zastřeným stanovením daně podle pomůcek.
9. Závěrem žalobce brojil proti tomu, že správní orgány odmítly provést výslech J. M., otce žalobce. Účelem výslechu svědka bylo objasnit způsob vedení evidence zásob, určit výchozí údaje při vedení evidence zásob, popsat důvody pro evidenci zásob zvoleným způsobem a vysvětlit způsob kalkulace cen pokrmů a nápojů. Svědek byl navržen za účelem rozptýlení pochybností správce daně a k unesení důkazního břemene žalobce. Tím, že správce daně odmítl provést důkazy prokazující tvrzení daňového subjektu, postavil žalobce do procesně neřešitelné situace, neboť mu neumožnil prokázat svá tvrzení a tím unést důkazní břemeno.

10. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem odůvodnil, jak dospěl k závěru o naplnění všech tří podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Správce daně neměl k dispozici důkazní prostředky, jež by prokazovaly přesnou výši příjmů a výdajů, které žalobce deklaroval v daňovém přiznání. Byl tedy oprávněn stanovit daň podle pomůcek.
12. Daňový subjekt je povinen prokazovat správnost jím deklarovaného základu daně z příjmů. Z toho důvodu musí vést všechny evidence podle § 7b odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, aby měly vypovídací schopnost a mohly být v daňovém řízení použity jako důkazní prostředky. Žalovaný dostatečně a konkrétně popsal, že žalobcem předložená evidence zásob je nedostatečná a neprůkazná jako celek, neboť žádným způsobem nezobrazuje přírůstky a úbytky, tedy ani stav zásob v průběhu zdaňovacího období. Nebylo ji tak možno použít k prokázání správnosti a úplnosti dosažených příjmů. Žalobce rovněž neprokázal, že provedl porovnání skutečného stavu zásob (inventuru) se stavem zásob v daňové evidenci.
13. Klade-li žalobce za vinu žalovanému, že se nepokusil odstranit zjištěné vady v rámci dokazování, je nutno jeho úvahy odmítnout. Akceptací žalobcova názoru by došlo k neúměrnému zatížení správce daně důkazním břemenem daňového subjektu. Správce daně by *de facto* prokazoval správnost podstatné části skladové evidence, jak ji tvrdil sám žalobce v daňovém přiznání. Výše uvedené přitom souvisí se splněním první a druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Povinnost správce daně prokázat úplně zásadní skutečnosti případu nemůže být bezpochyby zaměňována za povinnost žalobce prokázat jeho vlastní daňová tvrzení.
14. Posouzením předložené evidence zásob dospěl správce daně k tomu, že žalobce při vedení evidence nevyužil prvotních dokladů o pořízení zásob. Uzavřel tedy, že takto vedená evidence nemohla prokazovat správnost a úplnost dosažených příjmů. Neúplnost, neprůkaznost a nesprávnost evidence zásob má za následek neprůkaznost a nevěrohodnost tvrzených příjmů a celé daňové evidence.
15. Žalovaný popírá, že by odmítl žalobcem zvolenou metodu vedení evidence zásob. Žalovaný v napadeném rozhodnutí naopak zcela jasně konstatoval, že tzv. kontrolu korunou považuje za jeden z možných způsobů vedení evidence zásob. I při uplatnění této metody je však třeba dodržet určitá pravidla, která žalobcem dodržena nebyla.
16. K námitce neprovedeního výsledku svědka žalovaný uvedl, že existují výjimky, kdy správce daně výslech svědka není povinen provést. Mezi nejvýznamnější výjimky patří bezesporu nedostatečné označení svědka nebo nadbytečnost důkazu. V projednávané věci byl výslech svědka navržen poprvé až v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Žalovanému tudíž nelze vytýkat, že postupoval v rozporu se zákonem.
17. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

18. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že v napadeném rozhodnutí není odůvodněno, z jakého důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním, resp. proč žalovaný považuje daň stanovenou pomůckami za dostatečně spolehlivou. Žalovaný se nemůže omezit pouze na jednu z podmínek stanovení daně podle pomůcek. Při vypořádání odvolacích námitek byl povinen vážit, zda daň mohla být stanovena dokazováním, jakož i posoudit spolehlivost a kvalitu použitých pomůcek. Tato pochybení vedou k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
19. Doplnil, že splní svoji důkazní povinnost ve vztahu k tvrzeným příjmům, pokud tato tvrzení doloží svým účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou jeho evidence nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Ne každá chyba a nedostatek evidence přitom bude ospravedlňovat přechod na pomůcky. Správce daně je povinen identifikovat a prokázat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné. Této povinnosti žalovaný nedostál.
20. Evidence zásob vedená žalobcem poskytuje dostatečný a věrohodný podklad pro posouzení základu daně, neboť je z ní patrné množství a stav zboží, resp. jeho průběžné změny. Žalovaný vychází při stanovení daně za použití pomůcek z evidence zásob předložené žalobcem v daňovém řízení, kterou právě pro její neprůkaznost a nespolehlivost shledal jako nepoužitelnou. Stejně tak za pomůcky použil správce daně deklarované výdaje, jakož i inventury žalobce, ačkoli tvrdil, že žalobce neporovnával skutečný stav zásob se stavem zásob v daňové evidenci. Je tak zřejmé, že pro stanovení daně dokazováním měly správní orgány dostatečné důkazy, které obdržely od žalobce.
21. Žalobce nesouhlasí s tím, že výslech svědka byl nadbytečný. Před provedením výslechu nelze předjímat, jaké znalosti o zjišťovaném skutkovém stavu má svědek a zda je schopen svou výpověď prokázat tvrzení daňového subjektu

V. Posouzení věci soudem

22. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
23. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
24. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
25. Soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí [bod V. A) rozsudku]. Poté se zabýval naplněním podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek [bod V. B) rozsudku] a námitkou nevyslechnutí navrhnutého svědka [bod V. C) rozsudku].

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

26. Žalobce v podané žalobě uplatnil mj. námitku nepřezkoumatelnosti, proto se soud nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí žalovaného způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) by totiž byla vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen

přihlížet z úřední povinnosti a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35).

27. Žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že žalovaný neodůvodnil kumulativní naplnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek. Má za to, že dostatečně nevysvětlil, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním a proč považuje daň stanovenou pomůckami za dostatečně spolehlivou.
28. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve uvedl, že při svém rozhodování vycházel zejména z § 98 daňového řádu, podle kterého pro stanovení daně podle pomůcek musí být splněny kumulativně tři základní podmínky. Daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování (1), bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním (2) a daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (3). K naplnění první podmínky konstatoval, že žalobce nevedl daňovou evidenci v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů, neboť nevedl průkaznou evidenci zásob (zboží, surovin) ve smyslu § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a neprokázal provedení zápisu o zjištění skutečného stavu zásob a jejich porovnání se stavem v daňové evidenci ke konci zdaňovacího období. Na konkrétní pochybení v evidenci majetku a závazků podrobně poukázal na str. 4 až 7 napadeného rozhodnutí. Ke splnění druhé podmínky žalovaný uvedl, že evidence zásob je nedostatečná a neprůkazná, neboť žádným způsobem nezobrazuje přírůstky a úbytky, tedy ani stav zásob v průběhu zdaňovacího období. Takto vedenou evidenci zásob nelze použít k dokazování správnosti a úplnosti dosažených příjmů. Správce daně tak neměl k dispozici důkazní prostředky, jež by prokazovaly přesnou výši příjmů a výdajů, které žalobce deklaroval v daňovém přiznání. K naplnění třetí podmínky žalovaný shrnul, že za pomůcky podle § 98 odst. 3 daňového řádu osvědčil správce daně protokoly z ústních jednání ze dnů 27. 1. 2017 a 8. 3. 2017, výdaje za nákup zboží a materiálu zjištěné z dokladů předložených ke kontrole, obchodní přírážku, inventury zásob a doklady, jejichž úhrada se uskutečnila až v následujícím zdaňovacím období. Dále využil jako pomůcky doklady o nákupu zboží předložené žalobcem, doklady o nákupu zboží získané z vlastního šetření, poznatky o obchodní přírážce zjištěné z předložených dokladů a deklarované žalobcem, jakož i nezpochybnitelné údaje o daňových výdajích a další skutečnosti uvedené v úředním záznamu ze dne 9. 6. 2017 a ve zprávě o daňové kontrole.
29. Z výše uvedeného je podle soudu zřejmé, že žalovaný dostatečně přehledně v napadeném rozhodnutí vysvětlil, jakým způsobem posoudil naplnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek. Ostatně sám žalobce se závěry žalovaného ohledně stanovení daně podle pomůcek v podané žalobě rozsáhle polemizuje, což by nebylo možné, pokud by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je seznatelné, které skutečnosti vzal žalovaný za podklad svého rozhodnutí, jak se vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami žalobce, podle které právní normy rozhodl i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů.
30. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí proto není důvodná.

V. B) Námitka nesplnění podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek
31. Žalobce zpochybnil oprávnění správce daně stanovit daň pomůckami. Měl za to, že (i) způsob vedení evidence zásob žalobcem neodporoval zákonu, (ii) daňovou povinnost bylo

možno stanovit dokazováním a (iii) daň stanovená pomůckami nebyla dostatečně spolehlivá.

32. Soud proto prvně hodnotil, zda v daném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
33. Obecně platí, že „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu). „[P]okud 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“ (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [§ 92 odst. 2 písm. c) daňového řádu].
34. Podle § 98 daňového řádu 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 (odstavec 1). Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (odstavec 2).
35. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným správcem daně pomocí výpočtu. Při tomto způsobu stanovení daně správce daně může použít údaje z dokladů, které v rámci daňové kontroly daňový subjekt předložil a které nebyly zpochybněny. Tímto postupem správce daně usiluje o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu. Pomůcky jsou pouze podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností správcem daně známých o daňovém subjektu, jiných osobách, o poměrech na trhu či v určité lokalitě. Nemohou zachytit ekonomickou realitu daňového subjektu věrněji nežli daň vyměřená dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).
36. V daném případě správce daně vytkl žalobci, že nevedl průkaznou evidenci zásob (zboží, surovin) ve smyslu § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a neprokázal provedení zápisu o zjištění skutečného stavu zásob a jejich porovnání se stavem v daňové evidenci ke konci zdaňovacího období.
37. Podle § 7b zákona o daních z příjmů zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích (odstavec 1). Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odstavec 2). Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmů (odstavec 4).

38. K povinnosti vést evidenci zásob soud uvádí, že obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci stanoví § 6 až § 9 vyhlášky 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 č. 500/2002 Sb.“). Podle citovaných ustanovení se majetkem rozumí mj. zásoby (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.).
39. Žalobce tedy byl povinen evidovat nejen příjmy a výdaje, nýbrž také vést evidenci o zásobách. Tuto evidenci byl povinen vést průběžně (§ 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů), přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků měl provést k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů).
40. Ze správního spisu vyplývá, že předmětem činnosti žalobce je pohostinská činnost. V průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob vznikly správci daně pochybnosti o správnosti daňové povinnosti žalobce v letech 2013, 2014 a 2015. Při daňové kontrole zjistil, že žalobce řádně nevedl daňovou evidenci. Žalobce si při vedení evidence zásob zvolil způsob tzv. „kontroly korunou“. I při užití této metody je nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007-98, a ze dne 30. 4. 2013, č. j. 9 Afs 70/2012-35). Evidence musí být v každém okamžiku přesným odrazem skutečného stavu zásob; nestačí tedy na konci účetního období porovnat souhrn nákupů od dodavatelů v prodejních cenách se souhrnem tržeb. I v případě takto vedené evidence je účetní jednotka povinna zejména k datu inventarizace prokázat stav zásob i to, že stav majetku a zásob uvedený v účetnictví odpovídá skutečnosti.
41. Při evidenci způsobem tzv. kontroly korunou jsou zásoby na skladě evidovány v prodejních cenách. Součet tržeb, stavu zásob (evidovaných v prodejních cenách) a jiných úbytků zásob (např. manka, ztratné, či soukromá nebo vnitřní spotřeba) musí odpovídat inventarizaci. Je tak třeba mít na paměti, že cílem evidence zásob je umožnit daňovému subjektu ověřit skutečný, faktický stav na stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 5. 2012, č. j. 9 Afs 5/2012-36). Rozhodne-li se daňový subjekt pro vedení skladové evidence za pomoci kontroly korunou, je na něm, aby si vytvořil natolik přehledný vnitřní systém, z něž by bylo zřejmé, že je schopen stav zásob ověřit na své vstupy a prokázat, jak se zásobami naložil.
42. V posuzované věci žalobce předložil v rámci kontroly mj. listiny formátu A4, které nazval „karta zásob“ za roky 2013, 2014 a 2015 (celkem 6 listů). Na předložených listinách jsou zaznamenány tržby za jednotlivé měsíce a druhy zboží, výsledky inventur, nákupy a prodej zboží v daném roce a technologické ztráty za celý rok. Při vedení evidence zásob žalobce nevyužil prvotních dokladů o pořízení zásob. Soud je ve shodě se žalovaným přesvědčen, že žalobcem předložená evidence zásob neprokazuje, zda nakoupené zboží bylo prodáno, zda zůstalo na skladě nebo jakým jiným způsobem s ním bylo naloženo. Je sice pravdou, že dílčí nesrovnalost v daňové evidenci by sama o sobě nevedla k závěru o neúplnosti účetnictví a navazující nemožnosti stanovit daň dokazováním. V projednávaném případě však nesrovnalosti nebyly pouze dílčí, neboť daňová evidence jako celek byla shledána neprůkaznou (blíže viz bod 28 shora nebo str. 4 až 7 napadeného rozhodnutí).

43. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že předložená evidence zásob nebyla vedena v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť věrně nezobrazuje přírůstky a úbytky, tedy ani stav zásob v průběhu zdaňovacího období. Žalobce neprokázal, že by provedl porovnání skutečného stavu zásob se stavem zásob v daňové evidenci (inventuru). Údaje o stavu zásob uvedené na „kartě zásob“ jako „inventura k 31. 12. 2013“, resp. „inventura k 31. 12. 2015“ se neshodují s údaji uváděnými v daňových přiznáních. Je tak nutné uzavřít, že žalobcem vedená evidence zásob byla neprůkazná jako celek, neboť správci daně neumožnila ověřit, jak bylo s nakoupeným zbožím naloženo (zda a kdy bylo prodáno, případně jakým jiným způsobem s ním bylo naloženo, ani zda bylo veškeré zboží zaevidováno v daňových příjmech).
44. Správce daně dostatečně individualizoval celou řadu konkrétních pochybností nasvědčujících tomu, že daňová evidence měla značné nedostatky, které způsobily neprůkaznost a nevěrohodnost tvrzených příjmů (zejména str. 5 a 14 zprávy o daňové kontrole), čímž unesl své důkazní břemeno. Soud se ztotožňuje se správními orgány, že předložená daňová evidence nebyla vedena v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a že nebyla úplná, věrohodná a průkazná jako celek. Nelze hovořit o marginálním pochybení při vedení evidence. Intenzita zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví byla taková, že zatemnila celkový obraz o hospodaření daňového subjektu (srov. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ve spojení s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publikovaným pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Žalobce porušil povinnosti, které mu vyplývají z § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, takovým způsobem, že v důsledku tohoto porušení nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny. Žalobci přitom nejde k tíži, že si zvolil jako způsob vedení evidence zásob tzv. kontrolu korunou, nýbrž to, že evidenci zásob nevedl řádně (v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů), v důsledku čehož nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do realizovaných tržeb.
45. Dále se soud zabýval spolehlivostí použitých pomůcek.
46. Podle § 98 odst. 3 jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny [písm. a)], podaná vysvětlení [písm. b)], porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností [písm. c)] a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní [písm. d)]. Jedná se o demonstrativní výčet, jako pomůcky je možné použít vše, co předložil daňový subjekt nebo nashromáždil správce daně v průběhu daňové kontroly. Správce daně může použít jak pomůcku též část dokladů, část účetnictví či dílčí důkaz o daňové povinnosti, které získá od samotného daňového subjektu. Použité pomůcky musí správce daně jasně identifikovat tak, aby se k jejich volbě a míře užití mohl daňový subjekt vyjádřit.
47. Správce daně za pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu osvědčil ostatní příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, zjištěné doklady předložené ke kontrole, výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů uvedené v přiznání k dani z příjmů, úhrn částek snižující rozdíl mezi příjmy a výdaji podle daňového přiznání, kalkulace cen nápojů a jídel, nápojový a jídelní lístek a stav závazků (dluhů) ke konci zdaňovacího období. Za pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. b) daňového řádu osvědčil rovněž protokol o ústním jednání ze dne 27. 1. 2017, jež obsahuje vyjádření žalobce ve věci evidence nákupu a prodeje zboží a dále protokol o ústním jednání ze dne 8. 3. 2017, obsahující vyjádření

žalobce ke způsobu evidence ztratiného. Za pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu dále osvědčil výdaje za nákup zboží a materiálu zjištěné z dokladů předložených ke kontrole, obchodní přírážku jednotlivých druhů zboží zjištěnou ze seznamu výpočtu stavu zásob, inventury zásob k počátku a konci kontrolovaných zdaňovacích období a doklady, jejichž úhrada se uskutečnila až v následujícím zdaňovacím období. Správce daně využil jako pomůcky rovněž doklady o nákupu zboží předložené žalobcem, doklady o nákupu zboží získané na základě vlastního šetření, poznatky o obchodní přírážce zjištěné z předložených dokladů a deklarované žalobcem, jakož i nezpochybněné údaje o daňových výdajích a další skutečnosti uvedené v účetním záznamu ze dne 9. 6. 2017, č. j. 3106985/17/3007-60562-711752, a dále na str. 17 až 20 a 23 až 25 zprávy o daňové kontrole.

48. Z uvedeného výčtu vyplývá, že správce užil jako pomůcky důkazní prostředky, které jím nebyly zpochybněny [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu], podaná vysvětlení [§ 98 odst. 3 písm. b) daňového řádu] a vlastní poznatky získané při správě daní [§ 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu]. Nelze souhlasit se žalobcem, že základ pomůcek by měly tvořit údaje o srovnatelných subjektech. Jedná se pouze o jednu ze zákonných možností, kterou však správce daně není povinen využít. Jak správně poukázal žalovaný, postup správce daně nebyl ani v rozporu s odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013-34, neboť správce daně nevyšel výlučně z údajů zjištěných od žalobce, ale využil též doklady o nákupu zboží získané na základě vlastního šetření (zejm. na č. l. A34, A19, A18, A17, A16, A15, A12, A10, A9, A8). Soud má za to, že pomůcky byly správcem daně zvoleny s cílem dosáhnout co možná nejvěrnějšího obrazu o podnikání žalobce. Byly využity převážně údaje získané od daňového subjektu (poznatky o obchodní přírážce zjištěné z předložených kalkulací, nápojových a jídelních lístků apod.), aby se výsledná daň co možná nejvíce přiblížila realitě žalobcova podnikání. Výtky, že nebyly využity údaje od srovnatelných subjektů tak jsou v dané věci nepřipadné.
49. Současně je třeba poznamenat, že daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49). O dostatečné spolehlivosti použitých pomůcek ve vztahu k výši doměřené daně, která v roce 2013 i 2015 činila 0 Kč, podle soudu nelze mít pochybnosti.
50. Námitky tak nejsou důvodné.

V. C) Námitka neprovedení svědecké výpovědi

51. Žalobce závěrem namítl, že správce daně nezákonně odmítl provést výslech svědka, který byl navržen za účelem rozptýlení pochybností správce daně a unesení důkazního břemena.
52. Soud úvodem uvádí, že při posuzování, zda žalovaný odmítl provedení žalobcem navrhované svědecké výpovědi v souladu se zákonem, je podstatné zohlednit, jakou důkazní hodnotu měl navrhovaný důkazní prostředek pro doposud zjištěný skutkový stav mít, jinými slovy, co jím hodlal žalobce prokázat. Správce daně přistoupí k výslechu svědka, může-li svědecká výpověď sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Správce daně není vázán všemi důkazními návrhy daňového subjektu,

nicméně pokud k provedení navrhovaného důkazu nepřistoupí, musí být zřejmé, jaké důvody jej k odmítnutí dokazování s ohledem na již zjištěný skutkový stav vedly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008 č. j. 8 Afs 81/2007-42).

53. Neakceptování důkazního návrhu lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz např. nález ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09).
54. Ze správního spisu vyplývá, že svědecká výpověď otce žalobce pana J. M. byla navržena ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 7. 2017 za účelem objasnění způsobu vedení evidence zboží, a dále ke sdělení důvodu pro evidenci zboží zvoleným způsobem a k provádění kalkulace cen pokrmů a nápojů.
55. Při hodnocení, zda správce daně postupoval správně, pokud neprovedl navržený důkazní prostředek, je třeba vážit, k jakým skutečnostem měl být v tomto případě svědek slyšen a jaké relevantní skutečnosti měly být jeho výpovědi prokázány. V projednávané věci podle žalobcova tvrzení nešlo o prokázání jednotlivé dílčí skutečnosti, kterou měl navržený svědek slyšet, vidět či jinak vnímat, ale o prokázání, že v průběhu předmětných zdaňovacích období byla daňová evidence vedena průkazným způsobem.
56. K tomu žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly žalobce tvrdil, že evidenci o nákupu a prodeji zboží vedl na dokladech, které předal k zaúčtování (evidenci) matce a zjištění skutečného stavu zásob (inventuru) provedl sám. Žalobce již na začátku daňové kontroly uvedl, že zásoby blíže nesledoval a jen ke konci roku provedl zjištění skutečného stavu zásob. Jak soud uvedl výše, předložená evidence nebyla úplná, věrohodná a průkazná jako celek. Způsob vedení evidence byl správcem daně zřejmý z předložených listin a byl dostatečně objasněn listinnými důkazy již v průběhu daňové kontroly. Soud se proto plně ztotožňuje se správními orgány, že navržený důkaz byl v projednávané věci nadbytečný a nebylo nutné ani účelné jej provádět.
57. V projednávané věci tedy nešlo o nepřípustné neprovedení navrženého důkazního prostředku, v důsledku kterého by došlo k nesprávně zjištěnému skutkovému stavu. Nelze rovněž tvrdit, že by odmítnutím tohoto důkazního prostředku správce daně znemožnil žalobci unést důkazní břemeno.
58. Námitka tedy není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

59. Soud na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
60. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak

jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. května 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu