



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudců JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., v právní věci

žalobců: a) T. H.
 b) G. H.
 oba bytem,
 zastoupení Censitio s.r.o., sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
 sídlím Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38172/18/5200-10424-709923, ze dne 24. 8. 2018, č.j. 38174/18/5200-10424-709923 a ze dne 18. 9. 2018, č.j. 40437/18/5300-21443-710979,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

Odůvodnění:

1. Žalobou doručitou dne 22. 10. 2018 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí ze dne 24. 8. 2018, č.j. 38172/18/5200-10424-709923, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrzena. Žalobkyně pak požadovala přezkoumat rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č.j. 38174/18/5200-10424-709923, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 a tato prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Třetím napadeným rozhodnutím je pak rozhodnutí ze dne 18. 9. 2018, č.j. 40437/18/5300-21443-710979, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2012 a 2013 a tato rozhodnutí potvrdil.
2. Nezákonnost napadených rozhodnutí je spatřována v nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, zmatečnosti, stanovení daně a nepřiměřenost pomůcek, unesení důkazního břemene žalobce ve věci prokázání výdajů a nesprávné hodnocení důkazů ze strany správce daně.
3. Nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je spatřováno v tom, že správce daně považoval vklady na bankovní účet za nepřiznanou tržbu, avšak podle výpovědi prodávačů a účetní bylo prokázáno, že o zatajenou tržbu nešlo, ale jednalo se o převod hotovosti z pokladny na účet a hotovost byla zahrnuta do zdanitelných příjmů a zdanitelných plnění žalobce. Nebyla vzata v úvahu specifika podnikání žalobce, který provozuje stánkový prodej a občerstvení na nejrůznějších místech po celém území republiky. Požadavky žalovaného kladené na evidenci žalobce přesahují zákonný rámec. Povinnost inventarizovat majetek stanovena není. Podle požadavků žalobce by musela být skladová evidence vedena v každém stánku, což je vyloučeno. Vedení skladové evidence podle představ žalovaného by ekonomickou činnost žalobce paralyzovalo. Žalovaným požadované evidence byly vedeny ke konci zdaňovacího období.
4. Úsudek o nepřiznaných příjmech není přiměřený. Vklady na účet nepředstavovaly nepřiznané příjmy, ale prostý odvod hotovosti z pokladny do banky. Namítá se zmatečnost výsledku kontrolního zjištění, protože fakticky došlo ke stanovení daně dokazováním. Příjmy byly zvýšeny o vklady a výdaje o ty, u kterých žalobce neprokázal, že představovaly výdaje na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Příjmy a výdaje byly korigovány dokazováním.
5. Žalobce unesl důkazní břemeno o výdajích a hodnocení důkazů správcem daně je nesprávné. Výdaje byly konkretizovány ve výzvě z roku 2016, na kterou žalobce reagoval. Tím své důkazní břemeno unesl. Hodnocení odpovědi žalobce z napadených rozhodnutí nevyplývá.
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalobce neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, nepředložil důkazní prostředky, které by bylo možno osvědčit jako dostatečný důkaz pro správné stanovení daňové povinnosti. Posledně předložené důkazní prostředky nedisponovaly patřičnou důkazní silou a byly shledány rozpornými. Se zřetelem k charakteru a rozsahu neprokázaných skutečností byla v daném případě naplněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, protože v důsledku nesplnění povinností žalobce při dokazování nebylo možno daňovou povinnost stanovit na základě důkazů. Samostatně neevidované vklady hotovosti na bankovní účet byly pouze jednou z mnoha vyjádřených pochybností správce daně, k nimž se žalobce nikterak nevyjádřil a

po odstranění pochybností o těchto vkladech nenavrhл žádné důkazní prostředky. K pojmu dostatečně spolehlivě stanovené dani se uvádí, že jedná se o takovou daň, která by se pokud možno nejvíce blížila realitě. Daňový základ a výše daně byly pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě. Byly využity adekvátní pomůcky. Postup správce daně byl racionální a v maximální reálné dostupné míře usilující o přesné stanovení daňové povinnosti, kvalifikovaný odhad daňové povinnosti je souladný se zásadami logického myšlení. V důsledku nesplnění povinností žalobce při dokazování nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním a daň podle pomůcek bylo lze stanovit dostatečně spolehlivě.

7. Žalovaný neshledal zmatečnost svých rozhodnutí, protože daň byla jednoznačně stanovena podle pomůcek nikoli dokazováním. Správce daně je oprávněn použít jako pomůcky mimo jiné i nezpochybněné důkazní prostředky získané v rámci dokazování. To neznamena, že daň při využití nezpochybněných podkladů žalobce byla stanovena dokazováním. Tím rovněž bylo umožněno co nejvíce zohlednit ekonomickou realitu a daň stanovit kvalifikovaným odhadem. Zvolené pomůcky byly realitě nejbližší.
8. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, protože skutečnosti uvedené v daňových přiznáních ke kontrolovaným daním nikterak neprokázal. Vznikly důvodné pochybnosti o úplnosti a správnosti žalobcem tvrzených uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních, protože v předložených evidencích a dokladech byly zjištěny značné nesrovnalosti. Je-li poukazováno na odpověď žalobce na výzvu z roku 2016 ke zpochybňovaným výdajům, poukazuje se na okolnost, že žalobce používal k podnikání bankovní účty. Tam vložené prostředky neevidoval v daňové evidenci. V předložených dokladech se nacházely doklady za ubytování a pronájem prodejní plochy z míst, v nichž nebyly evidovány žádné tržby. Tržby v některých dokladech byly vyšší než částky uvedené v daňové evidenci, výdaje byly uplatňovány v odlišné výši, než jaká byla uvedena v daňových dokladech, případně byly uplatněny výdaje daňovými doklady nedoložené, některé výdaje byly zaúčtovány duplicitně, přijatá zdanitelná plnění převyšovala uskutečněná zdanitelná plnění, aniž by se zvýšila hodnota zboží na skladě, obchodní přírážka vypočtená z dostupných údajů o pořízení a prodeji zboží byla v odlišné výši. Ke svým tvrzením v odpovědi na výzvu žalobce žádné důkazní prostředky nenavrhл. Své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém řízení nesplnil.
9. Zásada volného hodnocení důkazů nebyla porušena. Postačujícím způsobem bylo vyjádřeno vyhodnocení důkazů a úvah, které žalovaného vedly k učiněným závěrům. Skutečnost, že správce daně hodnotil důkazy rozdílně od žalobce, neznamena nezákonný postup, protože je to právě správce daně, kdo hodnocení důkazů provádí. Správce daně provedl žalobcem navržené důkazní prostředky a zjištěné skutečnosti ve zprávách o daňové kontrole popsal. O výši zaměstnanci nahlášených tržbách nejsou k dispozici žádné důkazní prostředky. Pokladní doklady neobsahovaly údaje o osobě odevzdávající tržbu. Byly vystaveny k poslednímu dni v měsíci, bez ohledu na dobu skutečného odevzdání tržby a nelze zjistit, zda tržba byla odevzdána v hotovosti či vložena na účet žalobce, část dokladů byla zpětně dopisována. Ani těmito doklady nelze prokázat správnost údajů deklarovaných v daňových přiznáních.
10. Ze spisů finančních orgánů vyplynuly následující podstatné skutečnosti.
11. Žalobce provozuje podnikatelskou činnost spočívající v nákupu a prodeji zboží a poskytování občerstvení prostřednictvím stánkového prodeje. Žalobkyně je pak osobou

spolupracující, na kterou žalobce rozděluje část příjmů a výdajů. Žalobci byli podrobeni daňové kontrole, kdy z předložených evidencí a daňových dokladů byly zjištěny nesrovnalosti, které vedly k vydání výzvy, ve které jsou zjištěné nesrovnalosti podrobně popsány, přičemž tyto nesrovnalosti založily pochybnosti správce daně o skutečnostech tvrzených žalobci v daňových přiznáních. Výzva zůstala bez reakce.

12. Protože žalobce správci daně nesdělil, u kterých bank má veden podnikatelský účet, správce daně jednotlivé banky dotazoval a opatřil podklady od GE Money Bank, MONETA Money Bank, ČSOB. Při ústním jednání žalobce uvedl, jakým způsobem přebírá hotovosti utržené na jednotlivých stáncích od svých zaměstnanců, hotovost vkládá do pokladny. Z žalobcem předložených evidencí a daňových dokladů byla vytvořena tabulka a na základě opatřených dokladů byl proveden orientační výpočet marže, přičemž ta odlišovala se od marže zjištěné při nákupech při místních šetřeních.
13. Poté, co bylo vypracováno kontrolní zjištění, bylo navrženo doplnění důkazního řízení, mimo jiné výsledky zaměstnanců žalobce. Dne 22. 3. 2017 byla vyslechnuta L. V. a J. K., prodavači na stáncích, kteří uvedli, že obdrželi zboží na základě inventury. Toto zboží bylo sepsáno, po skončení akce byla provedena inventura zboží a peněz. Prováděla se kontrola tržeb proti vydanému zboží, svědek si vedl vlastní evidenci. Zprávy o dosažených tržbách podávali žalobci ve formě sms. Tržby předávali někdy hotově, někdy na účet. Svědek uvedl, že žalobci předával většinou hotovost.
14. Svědkyně P. K. zajišťovala pro žalobce administrativu, vyhotovovala podklady pro účetní firmu, vedla evidenci výdeje zboží a vráceného neprodaného zboží, potvrdila podávání informací o tržbách formou sms zpráv.
15. Po tomto doplnění řízení bylo vyhotoveno kontrolní zjištění, k jehož výsledkům bylo podáno vyjádření.
16. V kontrolních zprávách se popisují opatřené důkazy a jednotlivé procesní úkony. Opatřené podklady byly zhodnoceny. Poukazuje se na to, že byly zjištěny značné nesrovnalosti, na základě kterých nelze daň stanovit dokazováním. Poukazuje se například na větší množství dokladů za ubytování a pronájem prodejních ploch ve městech, ke kterým se nevážou žádné tržby podle příjmových dokladů na účty u dvou bank, které žalobce nemá registrovány u správce daně, tam byly vkládány klientské vklady, přičemž tyto vklady nejsou uvedeny v daňové evidenci. Obchodní přírážka vypočtená podle údajů v daňových přiznáních je rozdílná od obchodní přírážky zjištěné při místních šetřeních. Z tohoto se dovozuje, že žalobce neevidoval veškeré tržby, nevedl správně své evidence. Pochybnosti neodstranil a nenavrhл žádné další důkazní prostředky v zájmu prokázání svých tvrzení v souvislosti se zjištěnými vklady na bankovní účty neevidované v daňové evidenci a vykazovanou nízkou marží neodpovídající zjištění při místních šetření byly vklady na bankovní účty zhodnoceny jako nepřiznané příjmy. Pro stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z údajů využitelných z podkladů žalobce.
17. Po ukončení daňové kontroly došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na daň za kontrolovaná zdaňovací období a současně byla sdělena výše penále. Proti dodatečným platebním výměrům byla podána odvolání.
18. Odvolací orgán uložil správci daně řízení doplnit o evidenci majetku, zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího

období s upravením základu daně o případné rozdíly a porovnání stavu skutečného se stavem evidenčním.

19. V uvedeném smyslu byla pro žalobce vydána výzva, na základě které požadované evidence předloženy nebyly.
20. Žalobce byl následně seznámen žalovaným se zjištěnými skutečnostmi a byl vyzván k uplatnění práva ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení se vyjádřit.
21. Po podání vyjádření byla odvolání projednána s odůvodněním, že daňová evidence a další evidence byly sice předloženy, avšak zpochybněny a označeny jako neprůkazné. Přitom evidenční povinnost vyplývá z ustanovení § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 100 odst. 1, 2, případně § 100 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Požadované řádně vedené evidence předloženy nebyly. Poukazuje se na neúplně vedenou skladovou evidenci za rok 2012, ze které pro ověření základu daně a výše daně nelze vycházet, čímž nebyla splněna zákonná povinnost daňového subjektu a nebylo možno daň stanovit jinak, než na základě pomůcek. Pouze řádně a průkazně vedenou evidencí majetku lze prokázat, zda zboží bylo prodáno, či zůstalo neprodáno na skladě, nebo bylo poškozeno. Bez takové evidence nelze prokázat výši příjmů uvedenou v daňovém přiznání. Pro chybějící evidence nebylo možno využít výpočet průměrné obchodní příirážky. U řady zboží prodejní cenu nebylo možno zjistit, obchodní příirážku nebylo možno stanovit u stánkového občerstvení. Za rok 2013 žádné údaje o pohybu zboží na skladě nebyly k dispozici. Využití průměrné obchodní příirážky se zřetelem ke zjištěným nesrovnalostem nelze nahlížet jako spolehlivou a přiměřenou pomůcku a se zřetelem k rozsáhlosti sortimentu prodávávaného žalobcem a poskytovanému občerstvení nebylo možno vycházet ani z porovnání daňových povinností srovnatelných daňových subjektů. Proto jako pomůcky byly využity nezpochybněné důkazní prostředky. Pro stanovení příjmů byla použita výše tržeb za prodej zboží evidovaných v daňové evidenci, hotovostní vklady na bankovní účty zjištěné správcem daně. V té souvislosti zhodnocena nízká marže, výdaje, které nelze přiřadit k souvisejícím příjmům, tržby evidované v daňové evidenci v nižších částkách, než se uvádí v prvotních dokladech. Pro účely úsudku o dostatečné spolehlivosti stanovení daně byl proveden orientační výpočet obchodní příirážky.
22. V odůvodnění rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměřům na daň z přidané hodnoty je činěn poukaz na nesrovnalosti zjištěné v daňové evidenci o tvrzených uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, kdy přijatá zdanitelná plnění převyšují uskutečněná zdanitelná plnění, daňová evidence nezahrnovala plnění ve formě vkladů na bankovní účty, nebyly předloženy důkazní prostředky, které by korespondovaly s údaji uvedenými v podaných daňových přiznáních. Přitom pro daňový subjekt plyne podle § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty tak, aby v ní byly uvedeny veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání. Právě takto vedená evidence je podkladem pro sestavení daňového přiznání. Předložené doklady nepodaly věrohodný, pravdivý a úplný obraz o skutečnostech, které v evidenci měly být zaznamenány. Na základě neprůkazné evidence nebylo možno daň stanovit dokazováním a bylo tak učiněno za použití pomůcek. V zájmu prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání nepostačuje pouhé tvrzení daňového subjektu, ale je nezbytné tato tvrzení prokázat, což však žalobce neučinil průkaznými podklady a nestalo se tak ani k výzvě správce daně. Předložené podklady nepostačovaly pro stanovení daňové povinnosti dokazováním. Zvolené pomůcky, rozdělení zdanitelných plnění mezi

jednotlivá zdaňovací období, stanovení sazby daně, akceptace nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění zhodnotil žalovaný jako správný a daňový základ a výši daně podle pomůcek za stanovenou dostatečně spolehlivě.

23. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí podle § 75 odst. 2 s.ř.s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Předmětem řízení byla učiněna rozhodnutí ve věci dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob pro oba žalobce a rozhodnutí o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období pro žalobce, přičemž stalo se tak za použití pomůcek. Na sporu mezi účastníky je právě způsob doměření daně podle pomůcek.
25. Žalobci namítají, že pro stanovení daně náhradním způsobem nebyly dodrženy podmínky, přičemž v prvé řadě poukazují na to, že není správný názor správce daně, že vklady na bankovní účet představují nepřiznanou tržbu. V tomto ohledu je argumentováno výslechy svědků. Žalobní tvrzení, že tržba dosažená prodáváči byla zahrnuta do zdanitelných příjmů a zdanitelných plnění žalobce nemá oporu ve spisové dokumentaci. Porovnáním vkladů na dva účty, které žalobce neměl přihlášeny u správce daně, a daňovou evidencí o příjmech je prokázáno, že částky doložené prodáváči na bankovní účty nebyly v evidenci příjmů zahrnuty. Z výpovědi dvou zaměstnanců žalobce vyplynulo, že ti žalobce ve formě zpráv sms vyrozumívali o výši tržby, v některých případech tuto tržbu odvedli na žalobcovy bankovní účty, jindy předávali příjem z prodeje v hotovosti. SMS zprávy o výši tržeb dostávala též účetní žalobce, která zpracovávala podklady pro účetní firmu. Poznává se, že ze spisu vyplývá, že účetní společnost ukončila se žalobcem poskytování těchto služeb právě z důvodu, že žalobce neposkytoval účetní společnosti potřebné doklady pro řádné vedení účetnictví. Není-li příjem zasílaný prodáváči na bankovní účet v daňové evidenci zahrnut, pak daňová evidence nezobrazuje skutečný stav příjmů žalobce pro účely zjištění základu daně.
26. Žalobce provozoval stánky, v nichž bylo prodáváno zboží a poskytováno občerstvení. Ze svědeckých výpovědí zaměstnanců i účetní vyplývá, že prodáváči vždy dostali zboží, které bylo sepsáno, po ukončení prodeje byla provedena kontrola tržeb proti vydanému zboží a zboží, které nebylo prodáno a ze stánku vráceno, bylo evidováno. Žalobce tudíž vedl evidenci zboží vydanou jednotlivým prodáváčům, prodáváči po ukončení prodeje provedli vyúčtování, tržbu za prodané zboží hotově předali žalobci či vložili na bankovní účet a bylo sepsáno neprodané zboží vrácené žalobci. Tuto skutečnost výslovně potvrdila žalobcova účetní. Nenastala situace znázorněná na straně 4 žaloby, kde veškerá hotovost představující tržbu od zákazníků byla odvedena na bankovní účty a žalobci, případně jeho účetní se dostalo pouhé oznámení o výši tržby. Jestliže zčásti byly tržby v hotovosti předávány žalobci a zčásti odvedeny do bank, přičemž o takto odvedených tržbách do bank nebylo v daňové evidenci účtováno, pak tu nejde o žádný rozpor s ekonomickou realitou.
27. Výzvu k předložení konkrétně vyjmenovaných evidencí nepovažuje soud za změnu taktiky pro účely stanovení daně podle pomůcek, ale se zřetelem k tomu, že v původní výzvě vydané v zájmu odstranění pochybností vzniklých kontrolou předložených dokladů nebyl výslovný požadavek na předložení povinných evidencí uveden. Povinnost vést správcem daně vyžadované evidence vyplývá z ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů. Přitom vést evidenci majetku a závazků normuje ustanovení § 7b odst. 1 písm. b) zákona. Vést zápis o zjištění skutečného stavu zásob hmotného majetku, pohledávek a závazků pro

každý podnikající subjekt plyne z § 7b odst. 4 zákona. Z téhož předpisu pak vyplývá, že základ daně se upraví o případný rozdíl a ten je zjistitelný porovnáním skutečného a účetního stavu. Vedení předepsaných daňových evidencí je uloženo zákonem a takto stanovenou povinnost jsou podnikatelské subjekty povinny dodržovat. Jestliže předložení těchto evidencí bylo správcem daně vyžadováno, pak bylo postupováno souladně se zákonem. Se zřetelem k úpravě § 7b odst. 1, 2 a 4 nelze dovodit, že požadavky kladené správcem daně na vedení povinných evidencí vykráčejí z mezí zákona. Přitom zákonem stanovené vedení povinných evidencí se děje právě v zájmu zjištění základu daně.

28. Žalobcem vedená evidence neodpovídala požadavkům § 7b zákona o daních z příjmů, jestliže skladová evidence za rok 2012 nezahrnovala období celého roku, vztahovala se pouze k období od ledna do srpna a je tu rozdíl mezi hodnotou nakoupeného zboží za toto období a tím, co se o hodnotě pořízeného zboží uvádí v peněžním deníku, přičemž částka vynaložená na nákup zboží za 8 měsíců převyšuje částku tvrzenou žalobcem o výdajích na pořízení zboží za celý kalendářní rok. Skladová evidence za rok 2013 nebyla předložena vůbec. Zápisy, případně zjištění rozdílů ve smyslu § 7b odst. 4 zákona žalobce nepředložil. Z písemného vyjádření lze dovodit, že je ani nevedl, vyjádřil-li, že povinnost vést tyto evidence, jdou nad rámec zákona. Povinnost vést zákonem předepsané evidence se vztahují na každý podnikatelský subjekt a tudíž i na žalobce, provozujícího stánkový prodej zboží a občerstvení.
29. Argumentace žalobců o vedení skladové evidence na každém stánku nemůže obstát, protože do každého jednotlivého stánku bylo vydáváno zboží pořízené žalobcem. Takto pořízené zboží měl proto žalobce mít zaevidováno ve své skladové evidenci. Z výpovědí svědků totiž vyplývá, že vždy bylo zboží předané na stánek sepsáno. Oba vyslechnutí prodáváci výslovně uvedli, že provedla se inventura, poté co prodejní akce skončila, bylo opět zboží a peníze inventovány, provedla se kontrola tržeb proti prodanému zboží, skutečnost, že výdej zboží kdy vrácené neprodané zboží se eviduje, potvrdila rovněž účetní. Fakticky bylo tudíž vydané zboží na stánky a následně neprodané zboží evidováno. Dělo se tak, aniž byly stánky vybaveny počítačem s programem skladové evidence.
30. Ze svědeckých výpovědí jednoznačně vyplývá, že zboží žalobcem dodané na jednotlivé stánky, jakož i zboží tam neprodané, bylo evidováno, po ukončení prodeje, byla provedena kontrola tržeb proti prodanému zboží, jakož i kontrola vráceného neprodaného zboží. Z toho je zřejmé, že pořizovat zápis o stavu zásob, tak jak je požadováno § 7b odst. 4 zákona nic nebránilo. Jestliže evidování převzatého zboží na stánky, jakož i evidování zboží tam neprodaného v případech potvrzených dvěma svědky nic nebránilo, pak nepochybně shodně probíhal provoz dalších 4 až 5 stánků provozovaných žalobcem. Ve vedení evidence v místech provozu stánků bez možnosti připojení na elektřinu nic nebránilo, což je zjevné z výpovědi všech třech vyslechnutých svědků. Jestliže žalobce vydával na jednotlivé stánky zboží, které bylo sepsáno a následně byl pořízen soupis zboží neprodaného, pak toto zboží muselo pocházet ze skladu žalobce a ten měl toto zboží mít souladně s požadavky kladenými na skladovou evidenci sepsáno. Žalovaný po žalobci požadoval pouze splnění jeho zákonem stanovené povinnosti skladovou evidenci vést. Představy žalovaného jsou zcela zákonu odpovídající a nelze dovodit, že požadavky kladené na žalobce finančními orgány paralyzují jeho ekonomickou činnost. Byl-li žalobce schopen evidovat zboží vydávané a vrácené z jednotlivých prodejních stánků, pak mu jistě nic nebránilo v tom, aby pořídil soupis veškerého pořízeného zboží tak, aby v závěru

zdaňovacího období bylo možno zjistit skutečný stav zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků.

31. Cituje-li žalobce z napadených rozhodnutí, že nebyla předložena taková evidence, ze které lze ověřit základ daně a její výši, pak tento závěr není nikterak v rozporu s přílohami připojenými k protokolu o místním šetření z 12. 3. 2014. Nepostačuje totiž předložení účetních podkladů formálně označených jako inventura, evidence či soupis, avšak rozhodný je obsah takových evidencí v tom smyslu, zda jsou způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení základu daně a její výše. Z žalobcem předložených evidencí a daňových dokladů není prokazatelné, že skutečnosti tvrzené v daňových přiznáních jsou správné a jiné důkazy v zájmu prokázání skutečností uvedených v daňových přiznáních žalobce nenabídl.
32. Žalobní tvrzení o tom, že žalobce předložil evidenci zásob hmotného majetku pohledávek a závazků na konci zdaňovacího období v souladu s důvodovou zprávou zákonu odporuje obsahu spisu. Na první výzvu k odstranění pochybností správce daně, které vyvstaly prověřením žalobcem předložených evidencí a podkladů, žalobce nereagoval a byl to sám žalobce, kdo k výzvě vydané správcem daně v průběhu odvolacího řízení výslovně uvedl, že by musel požadovanou evidenci vést na každý stánek a současně s tímto svým vyjádřením žádné evidence nepředložil. Soud neshledal, že požadavek správce daně na předložení daňových evidencí odporuje ustanovení § 7b zákona o dani z příjmů.
33. Poznámává se, že vedle chybějící skladové evidence, kterou je v konkrétním žalobním bodu argumentováno, byly z účetnictví žalobce zjištěny další nesrovnalosti, které vedly k úsudku správce daně o nevěrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, listin, případně dalších důkazních prostředků předložených žalobcem. Příkladem lze například uvést výši výdajů neodpovídajících daňovým dokladům, případnou duplicitu výdajových dokladů, stav, kdy deklarovaná přijatá zdanitelná plnění převyšují zdanitelná plnění uskutečněná.
34. Kritéria pro stanovení daně podle pomůcek upravuje § 98 daňového řádu, přičemž první z nich je předpoklad nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování jím uvedených skutečností, jimiž jsou v konkrétní věci žalobcem tvrzené údaje v daňových přiznáních. Tyto údaje uvedené v daňových přiznáních nekorespondují s tím, co vyplynulo z účetnictví žalobce, svědeckých výpovědí ani dalších důkazů opatřených správcem daně. Žalobcem předložené daňové doklady a evidence ani k jeho návrhu provedené důkazní prostředky neprokazují, že žalobcova tvrzení uvedená v daňových přiznáních odpovídají skutečnosti. Je-li na žalobci, aby tato svá tvrzení prokázal, pak tuto svou povinnost nesplnil. K porušení ustanovení § 98 odst. 1 zákona pro důvody uvedené v konkrétním žalobním bodu nedošlo.
35. V žalobním bodu o zmatečnosti stanovení daně a nepřiměřenosti pomůcek se v odstavci 28 na straně 6 žaloby cituje z napadených rozhodnutí hodnocení vkladů na bankovní účty, jako nepřiznané příjmy, což žalobce nahlíží jako nepřiměřený úsudek s odkazem na svědecké výpovědi. Svědkové, prodáváci na stáncích, sice potvrdili, že poukazovali některé tržby na žalobcovy účty, ale současně uvedli, že nedělo se tak vždy, jestliže někdy odváděli tržby na bankovní účty, jindy předávali tržbu v hotovosti žalobci. Svědeckými výpověďmi není tudíž prokázáno, že veškeré tržby byly na bankovní účty odvedeny. Soud dále poukazuje na zjištění, že ve všech případech, kdy tržby byly odvedeny na bankovní účty, nebyly tyto příjmy zaznamenány v účetnictví žalobce a tudíž se nepromítly do základu

daně a výše daně. Jestliže příjmy získané prodejem zboží či občerstvení na stáncích neuvedené v účetnictví a poukázané prodávací na bankovní účty žalobce správce daně zhodnotil jako nepřiznané příjmy, pak postupoval souladně s předpisem o stanovení daňového základu, protože jednalo se o příjmy z podnikání. Oba konkrétní bankovní účty žalobce neohlásil správci daně a sám ve svém vyjádření uvedl, že vklady na tyto účty představují jeho vklady osobní, nebylo tvrzeno, že jde o odvod hotovosti z pokladny. Soud v souvislosti s hodnocením hotovostních vkladů na bankovní účty poukazuje na další okolnosti zjištěné správcem daně, které k úvaze o tom, že jedná se o nepřiznané příjmy, vedly. Jde například o nízkou marži, která neodpovídala té, co byla zjištěna při místním šetření, nezaevidování vkladů na bankovní účty v daňové evidenci.

36. Soud nesdílí názor žalobce, že daň byla fakticky stanovena dokazováním a nikoli podle pomůcek. Došlo sice ke zvýšení výše příjmů o vklady na bankovních účtech (výše vkladů byla snížena o daň z přidané hodnoty) z výdajů byly vyřazeny takové, u nichž nebyla prokázána souvislost s žalobcovou podnikatelskou činností. To však samo o sobě ještě neznamená, že daň byla stanovena dokazováním. To by přicházelo v úvahu za situace, kdy žalobcem předložené účetnictví by bylo průkazné a zobrazovalo realitu. Tak tomu však v projednávané věci není, žalobce předložil daňové doklady a daňové evidence neúplné a se zřetelem ke zjištěným rozporům nevěrohodné. Z takto vedeného účetnictví proto by nebylo možno při přezkoumání daňového základu a výše daně vycházet a zvýšení příjmů a snížení výdajů proto neznamená, že ve výsledku byla daň stanovena dokazováním.
37. Využití důkazních prostředků z daňových dokladů a evidencí žalobce, které nebyly správcem daně zpochybněny, jako pomůcky předpokládá ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Jestliže správce daně využil nespochybněné důkazní prostředky z účetnictví žalobce, pak postupoval zcela v souladu s prve uvedeným právním předpisem. Tyto důkazní prostředky využil nikoli v zájmu stanovení daně dokazováním, ale protože v podstatě nepřicházelo v úvahu využití pomůcek jiných, jestliže nebylo možno z podkladů žalobce a vlastních poznatků správce daně vypočítat průměrnou marži a bylo možno učinit takový výpočet pouze orientačně, což stalo se v zájmu možnosti učinit úsudek o tom, zda daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Se zřetelem ke způsobu provozování podnikatelské činnosti pak nebylo možno nalézt srovnatelný daňový subjekt. Soud proto při volbě pomůcek neshledal pochybení finančních orgánů.
38. Ke stanovení daně podle některých daňových podkladů a evidencí žalobce a podle poznatků správce daně došlo na základě pomůcek z důvodu, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování vyplývající z § 98 odst. 1 zákona, kdy účetnictvím ani dalšími navrženými důkazními prostředky nebyl způsobitelný prokázat, že skutečnosti uvedené v daňových přiznání jsou správné. Z napadených rozhodnutí a spisové dokumentace jednoznačně vyplývá, že daň byla stanovena podle pomůcek a nikoli dokazováním, přičemž zákonné podmínky pro takový postup stanovení daně byly dodrženy.
39. K namítané nepřiměřenosti pomůcek není v žalobě obsažená žádná bližší argumentace, a proto soud může pouze v obecné rovině konstatovat, že ze všech napadených rozhodnutí je zjevné, že se žalovaný přiměřeností využitých pomůcek zabýval.
40. V dalším žalobním bodu je namítáno, že žalobce unesl důkazní břemeno stran prokázání výdajů. Tak tomu však není. Žalobce sice reagoval na konkrétní výzvu správce daně písemným vyjádřením, avšak pouhé písemné vyjádření nepostačuje, má-li daňový subjekt zákonem uloženou povinnost své tvrzení prokázat. Jestliže k vyjádřením k jednotlivým

výdajům žalobce žádné důkazní prostředky nenabídl, pak svou zákonnou povinnost prokázat, co tvrdí, nesplnil, čímž důkazní břemeno neunesl.

41. Pro důvody uvedené v žalobě soud neshledal porušení zásady volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalobce spatřuje porušení tohoto předpisu v tom, že není zřejmé, jak byla hodnocena právě prve uvedená odpověď žalobce na výzvu správce daně. Z kontrolní zprávy i z napadených rozhodnutí vyplývá, že veškeré opatření důkazní prostředky jakož i vyjádření žalobce byly ve své souvislosti i jednotlivě zhodnoceny a to tak, že žalobce svou povinnost prokázat jím tvrzené skutečnosti uvedené v daňových přiznáních nesplnil. Nutno poznamenat, že žalobce na výzvu z 25. 4. 2016 nereagoval, k výdajům se vyjádřil až poté, co byl obeznámen s výsledkem kontrolního zjištění a reagoval na něj. Hodnocení vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění, na které je v žalobě poukazováno, lze dovodit například z bodu 47 napadeného rozhodnutí o dani z příjmů fyzických osob. Obdobné lze seznat ze strany 26 kontrolní zprávy vztahující se k dani z příjmů fyzických osob za roky 2012 a 2013.
42. Soud neshledal porušení § 92 odst. 7 daňového řádu. Správce daně poté, co řízení doplnil o důkazy navržené žalobcem, všechny shromážděné podklady zhodnotil a uzavřel, že skutečnosti uvedené žalobcem v daňových přiznáních opatřené důkazní prostředky neprokazují. To také vedlo ke stanovení daně podle pomůcek. Pomůckami se tak staly nezpochybněné důkazní prostředky, z nichž bylo při rozhodování vycházeno a ty jsou označeny jak v kontrolní zprávě k jednotlivým daním, tak vyplývají z napadených rozhodnutí. Povinnost správce daně plynoucí z § 92 odst. 7 daňového řádu byla tudíž splněna.
43. Při jednání žalobci předložili usnesení policie ze dne 20. 12. 2018, jímž byla odložena věc podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) trestního zákona. Odložení věci neznamená, že důvody pro doměření daní nejsou dodrženy, protože daňové řízení a trestní řízení jsou ovládány různými principy a porušení daňových předpisů současně neznamená případné založení trestní odpovědnosti.
44. Soud proto uzavřel, že pro důvody tvrzené v žalobě nejsou napadená rozhodnutí vadná.
45. Vzhledem k těmto důvodům krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
46. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. a vychází ze skutečnosti, že úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho obvyklé administrativní činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. K.

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.

České Budějovice 19. června 2019

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu