



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce **SWISS RESTAURANT s. r. o.**, IČO: 29226708
sídlem Makovského 1589/28, 591 01 Žďár nad Sázavou
zastoupen advokátem JUDr. Milanem Jelínkem
sídlem Sokolovská 49/5, 186 00 Praha:

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2017, č. j. 40713/17/5200-11433-700681 a ze dne 21. 9. 2017, č. j. 40069/17/5300-21443-702551,

takto:

- I. Žaloby se **zamítají**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 1. 2017, č. j. 133751/17/2914-50522-706194 a č. j. 144536/17/2914-50522-706194, žalobci podle pomůcek doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let

2013 a 2014 vyšší o částku 0 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 19. 9. 2017, č. j. 40713/17/5200-11433-700681, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

2. Správce daně dále dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 1. 2017, č. j. 129183/17/2914-50522-706194, č. j. 132729/17/2914-50522-706194, č. j. 132957/17/2914-50522-706194, č. j. 133089/17/2914-50522-706194, č. j. 133336/17/2914-50522-706194, č. j. 133483/17/2914-50522-706194, č. j. 133551/17/2914-50522-706194 a č. j. 133616/17/2914-50522-706194 žalobci podle pomůcek doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 vyšší o částku 43 942 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 vyšší o částku 41 039 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2013 vyšší o částku 51 598 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2013 vyšší o částku 87 212 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2014 vyšší o částku 22 371 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2014 vyšší o částku 35 525 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2014 vyšší o částku 21 169 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2014 vyšší o částku 34 064 Kč. Zároveň správce daně těmito platebními výměry žalobci předepsal penále ve výši 8 788 Kč, 8 207 Kč, 10 319 Kč, 17 442 Kč, 4 474 Kč, 7 150 Kč, 4 233 Kč a 6 812 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 21. 9. 2017, č. j. 40069/17/5300-21443-702551, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2017, č. j. 40713/17/5200-11433-700681, a ze dne 21. 9. 2017, č. j. 40069/17/5300-21443-702551, (dále jen „napadená rozhodnutí“) dvě samostatné žaloby, v nichž se domáhá zrušení těchto rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Jelikož se obsah žalob do značné míry překrývá, žaloby se v rozsahu žalobních námitek neliší (liší se pouze v podpůrných argumentech rozporujících některá dílčí tvrzení žalovaného), provede soud jejich společné shrnutí.
4. Žalobce namítá, že správce daně měl stanovit daň dokazováním. Rozhodnutí jsou založena na nesprávném posouzení otázky rozložení důkazního břemene, když vycházejí z mylného předpokladu, že důkazní břemeno v tomto případě nese žalobce. Ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu stanoví, že důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí nese správce daně. Je to správce daně, kdo musí prokázat splnění zákonných předpokladů pro to, aby daň mohla být stanovena na základě pomůcek. Daňový subjekt není povinen prokazovat soulad evidencí se skutečností. Výdajová stránka účetnictví zůstala nezpochybněna, žalobce tedy unesl důkazní břemeno, pokud jde o jím uskutečněné výdaje. Současně správce daně neprokázal žádný případ, kdy žalobce neúčtoval o všech tržbách. Žalovaný zaměňuje vyjádření pochybností a prokázání důvodnosti těchto pochybností.
5. Dále žalobce namítá, že rozhodnutí jsou zatížena zcela arbitrární a nepřezkoumatelnou úvahou, pokud jde o to, zda jsou vytýkané nesrovnalosti takové povahy, že znevěrohodňují účetnictví žalobce jako celek. To, že nelze stanovit přesný algoritmus, neznamena, že by se otevíral prostor pro libovůli. Takový mechanismus naopak klade zvýšené nároky, neboť správní orgány musejí svůj postup přezkoumatelným způsobem

zdůvodnit. Správce daně ani žalovaný se namítanými skutečnostmi dostatečně nezabývali. Se stejnou mírou přesvědčivosti může žalobce konstatovat, že jednotlivé pochybnosti nejsou takové intenzity a rozsahu a nezatemňují obraz hospodaření žalobce, neboť jednotlivé pochybnosti nebyly prokázány, v řadě případů byly vyvráceny a jsou marginální. Jednotlivé skutečnosti nemají bezprostřední vliv na daňovou povinnost a nejsou dokladem systémových nesrovnalostí, které zatěžují účetnictví jako celek. Žalobce snídaňovou anglickou slaninu nepoužíval k vydávání snídaní, nikdy netvrdil, že by snídaně v příslušných obdobích nabízel, a není si ani vědom, že by taková informace byla v rozhodném období obsažena na jeho webových stránkách. Zpráva o daňové kontrole žádné takové zjištění neobsahuje. Žalobce nebyl povinen tvrdit a prokazovat, že si nikdy žádný zákazník snídaní neobjednal. V případě nákupů u Makro Cash & Carry ČR, s. r. o. neevidovaných ve skladové evidenci o žádné nesrovnalosti nejedná. Šlo o zboží určené pro soukromou spotřebu společníka. Skutečnosti týkající se technologických úbytků netvoří součást povinných evidencí žalobce a nejsou relevantní pro posouzení, zda je možné stanovit daň dokazováním. Žalobce svůj postup vysvětlil a navrhl výslech svědka. Správce daně neunesl důkazní břemeno ani v otázce, že účetnictví je nevěrohodné z důvodu nepředložení smlouvy s akreditovanou firmou na odvoz biologického odpadu. Samotná chybovost účetnictví je přirozenou vlastností každého produktu lidské činnosti, takže z určitého množství dílčích chyb nelze bez dalšího dovozovat nevěrohodnost účetnictví jako celku. Nebylo prokázáno žádné jednání žalobce cíleně směřující k zatemnění jeho hospodaření.

6. Nakonec žalobce namítá, že byla krácena jeho procesní práva, když správce daně ani žalovaný nevyslechli navržené svědky (svědci T., K. a T.) a následně dospěli k závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. Žalobce jednoznačně uvedl, k jakým skutečnostem má svědek T. vypovídat. Pokud správce daně či žalovaný nepovažovali toto vymezení za dostatečné, nebyli oprávněni návrh ignorovat, aniž by žalobce vyzvali k jeho upřesnění. Stažení internetových prezentací žalobce na CD nosič znemožňuje vyjádřit se k nim a ověřit jejich pravost. V odvolání žalobce uvádí, že tyto podklady nelze mít za autentické. V případě provádění důkazu webovými stránkami je správce daně povinen umožnit daňovému subjektu účastnit se dokazování a stažení webových stránek provést za jeho účasti či jiným způsobem, který bude dostatečnou zárukou autentičnosti důkazu.
7. Žalovaný ve svých vyjádřeních k žalobám odkazuje na napadená rozhodnutí a navrhuje, aby soud žaloby zamítl. Jelikož se také argumentace žalovaného proti oběma žalobám do značné míry překrývá, shrnuje soud obsah vyjádření žalovaného také společně.
8. Žalovaný předně uvádí, že unesení důkazního břemene správcem daně neznamená, že správce daně má povinnost prokázat, že tvrzení daňového subjektu jsou v rozporu se skutečností, nebo prokázat tvrzení daňového subjektu. Je povinen prokázat, že o souladu tvrzení daňového subjektu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně prokázal, že o souladu předloženého účetnictví existují důvodné pochyby. Důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce. Žalobce nepředložil jídelní ani nápojové lístky zejména k prokázání výše obchodní přírážky. Správce daně proto získal informace z veřejně dostupných zdrojů. Každý plátce je povinen vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, ve které eviduje veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti. Kalkulaci prodaných jídel, jídelních a nápojových lístků je povinen žalobce uchovávat tři roky po skončení platnosti ceny zboží. Žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost a nepředložil dostatečné důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné správně stanovit daň

dokazováním. Proto žalovaný přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek a nesvědčí mu právo domáhat se vhodnějšího výběru pomůcek. Žalobce nekonkretizoval, jaké skutečnosti by výslech svědka T. mohl prokázat. Vzhledem k okolnostem souvisejícím s vedením skladové evidence a likvidace masa je výslech svědka nadbytečný, neboť nemůže vyvrátit skutečnosti zřejmé z listinných důkazů. Výslech svědků T. a K. by byl nadbytečný, neboť správce daně získal důkazní prostředky, na základě kterých dospěl k závěru, že předložené účetnictví a evidence jsou nevěrohodné a neprůkazné. Nadto fyzickou osobu, která je statutárním orgánem daňového subjektu, nelze k záležitostem daňového subjektu vyslýchat jako svědka. Získání informací z veřejně dostupných zdrojů není zákonem zakázáno. Tyto důkazy byly opatřeny v souladu s § 78 daňového řádu v rámci vyhledávací činnosti a následně je správce daně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu osvědčil jako důkazy. Zdroj informací je identifikován ve zprávě o daňové kontrole a žalobci byly písemnosti včetně příloh předány, čímž byla žalobci dána možnost se s nimi seznámit.

9. U jednání soudu účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích uplatněných v písemných podáních.

III. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podaných žalob přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Jelikož obě napadená rozhodnutí vycházejí z týchž zjištění, která vedla správce daně k vyměření daně podle pomůcek (a sporným je tak primárně přechod na pomůcky), a žalobní námitky proti oběma rozhodnutím se v důsledku toho do značné míry překrývají, rozhodl soud usnesením ze dne 14. 5. 2019, č. j. 31 Af 103/2017-43, tak, že se věci vedené pod sp. zn. 31 Af 103/2017 a sp. zn. 31 Af 104/2017 spojují ke společnému řízení a budou nadále vedeny pod sp. zn. 31 Af 103/2017.
11. Po přezkoumání žalobou napadených rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloby **nejsou důvodné**.
12. Jádrem sporu je otázka, zda byly v posuzované věci splněny zákonné podmínky pro stanovení daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty podle pomůcek. V rámci posouzení této otázky se soud bude zabývat několika dílčími podotázkami, zejména tím, zda správce daně pro tyto účely relevantně zpochybnil evidence žalobce, zda v tomto směru unesl své důkazní břemeno, zda při získávání důkazů postupoval v souladu se zákonem a zda přezkoumatelně vyložil, proč míra zpochybnění žalobcových evidencí znemožňuje stanovení daně dokazováním.
13. Soud považuje za vhodné nejprve přiblížit koncepci rozdělení důkazního břemene v daňovém řízení, jejíž zákonná úprava je obsažena v § 92 daňového řádu. Podle něj 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“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[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“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

14. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; všechny zde citované nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>).
15. Důkazní břemeno správce daně k prokázání důvodnosti jeho pochyb neznamena, že by správce daně měl prokazovat, že se žalobcem tvrzené skutečnosti neodehrály vůbec nebo že se odehrály za zcela odlišných okolností. Správce daně pouze musí prokázat, že nastaly určité skutečnosti, a následně musí náležitě zdůvodnit, proč má za to, že tyto skutečnosti zásadním způsobem zpochybňují daňovým subjektem předkládané formální doklady. Správce daně tedy není povinen prokázat byt jen jediný případ, kdy žalobce určitý obchodní případ nezohlednil ve svých evidencích nebo kdy jej žalobce v evidencích vykázal chybně.
16. Otázkou, zda správce daně své důkazní břemeno skutečně unesl, se bude soud podrobněji zabývat dále, nicméně již s ohledem na výše uvedené je nutno odmítnout názor žalobce, že by správce daně v nyní projednávané věci neunesl své důkazní břemeno z důvodu, že neprokázal žádný konkrétní případ, kdy by žalobce nezaúčtoval tržby. Takový požadavek z § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nevyplývá. Co se týče obecných východisek pro rozložení důkazního břemene, z nichž správce daně i žalovaný při posuzování věci vycházeli, považuje soud v obecné rovině jejich myšlenkové postupy za zcela správný.

17. Podle § 98 odst. 1 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.
18. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu [srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS), ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, ze dne 27. 7. 2005 - 55, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS), ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS)] představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil.
19. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny kumulativně tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Žalobce v žalobě fakticky zpochybňuje splnění první a druhé z uvedených podmínek.
20. Co se týče první podmínky, za nesplnění zákonné povinnosti se pro tyto účely konstantně považuje také neunesení důkazního břemene (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Zároveň ovšem platí, že samotné neunesení důkazního břemene nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 - 35). V nyní projednávané věci jsou napadená rozhodnutí založena na závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, které na něj přešlo zpět poté, co správce daně zjistil zásadní pochybnosti o věrohodnosti a úplnosti evidencí žalobce. Žalobce naproti tomu tvrdí, že správce daně své pochybnosti neprokázal a důkazní břemeno proto na něj nemohlo přejít – své důkazní břemeno tudíž unesl již předložením účetnictví.
21. Žalobce v rámci daňového řízení předložil účetnictví, evidence a další záznamy (skladové evidence, výdejky materiálu ze skladu, sestavy Prodej kuchyň). Tím žalobce splnil své prvotní důkazní břemeno, nicméně správce daně následně vyslovil řadu pochybností týkajících se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobcem předložených formálních dokladů. Tyto nesrovnalosti správce daně vyjádřil především ve své výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 5. 2016, č. j. 1022660/16/2914-60562-707431. Jelikož velkou část z těchto nesrovnalostí žalobce nerozporuje, provede soud v první řadě pouze stručný výčet těchto nesrovnalostí (v podrobnostech lze odkázat na uvedenou výzvu):

- v účetnictví se nacházely i faktury dodavatelem stornované,
 - žalobce vyskladňoval a vydával suroviny, které fyzicky na skladě neměl,
 - do skladové evidence nebyly zahrnuty některé dodávky lihovin od MAKRO Cash & Carry ČR s. r. o.,
 - v evidenci o zásobách nejsou evidovány veškeré suroviny, které měly být dle zjištění správce daně používány, neboť jídla s nimi byla vydána,
 - v evidenci o zásobách nejsou zahrnuty některé suroviny použité na prezentovaná jídla dle uskutečněných akcí,
 - sestavy Prodej kuchyň neobsahují vydaná jídla, která byla zjištěna z prezentace na facebooku,
 - v evidenci Prodej kuchyň nejsou zachyceny výdeje snídaní, přestože byl uskutečněn příjem i výdej surovin jako malá másla 10g, balení medu 15 g, snídaňová plátková slanina,
 - byla zjištěna řada jídel, na která nejsou výdejkou vydány suroviny ze skladu, a naopak řada vydaných surovin, ke kterým nelze přiřadit vydané a prodané jídlo,
 - ceny jídel v evidenci Prodej kuchyň a v prezentacích na internetu se liší,
 - v prostorách žalobce jsou uskutečňovány rodinné oslavy, svatební hostiny a další akce, které nebyly vykázány v tržbách ani vystavených fakturách,
 - záznamy o „odpisu zkaženého masa“ nebyly doloženy dokladem o likvidaci zásob v souladu s hygienickými předpisy,
 - ve spotřebě masa jsou významné rozdíly dle výdejek ze skladu a dle evidence Prodej kuchyň,
 - ze skladové evidence vyplývá zmrazování velkého množství masa, a to po dobu delší než 5 měsíců (po zákonem povolené lhůtě), aniž by byl způsob zmrazování doložen.
22. Kromě toho správce daně zjistil také nesrovnalosti týkající se počtu ubytovaných osob dle ubytovací knihy, dle účetnictví a dle evidence Úřadu městyse Nové Veselí o počtu využitých lůžek. Dále zjistil, že obchodní přírážka u jídel činila 73,62 % (rok 2013), 71,87 % (rok 2014) a u nápojů činila 4,64 % (rok 2013), 2,04 % (rok 2014), ačkoliv při místním šetření dne 14. 6. 2012 byla zjištěna obchodní přírážka u piva 35-54 %, u nealkoholických nápojů 71-187 %, u alkoholu 53-147 % a u jídla 86-126 %. Na výzvu správce daně žalobce nepředložil za příslušná období ceník za ubytovací služby ani jídelní a nápojové lístky.
23. Pro posouzení otázky, zda správce daně předestřením uvedených pochybností přenesl důkazní břemeno opět na žalobce, je klíčové, zda uvedená zjištění učinil v souladu se zákonem. Před vyhodnocením závažnosti a důvodnosti těchto pochybností se proto soud bude nejprve zabývat námitkou, že správce daně porušil žalobcova procesní práva při shromažďování důkazních prostředků z internetových prezentací žalobce, z nichž řada uvedených pochybností pramení.
24. Co se týče dokazování obsahem internetových stránek, neplyne z daňového řádu povinnost provést stažení obsahu na datový nosič či vytisknout jejich obsah za přítomnosti daňového subjektu. Podobně ani u listinných důkazů daňový řád nevyžaduje, aby bylo provedeno dokazování u jednání nebo aby byl o provedení důkazu sepsán

protokol a tomuto úkonu byl daňový subjekt přítomen. Tento proces je v rámci daňové kontroly nahrazen tím, že žalobce je nejprve seznamován s výsledky kontrolního zjištění (viz § 88 odst. 2 daňového řádu), v němž správce daně mimo jiné uvede, jaká zjištění učinil (tj. včetně zjištění z listinných důkazů či internetových stránek) a jak je hodnotil. K výsledku kontrolního zjištění se posléze může daňový subjekt vyjádřit a navrhnout jeho doplnění (viz § 88 odst. 3 daňového řádu). Nedojde-li ke změně výsledku kontrolního zjištění, je následně vyhotovena zpráva o daňové kontrole, která je s daňovým subjektem projednána (viz zejména § 88 odst. 1 a 4 daňového řádu). Popsaný postup zaručuje dostatečnou ochranu práv daňového subjektu ve vztahu k důkazům, které nebyly provedeny přímo za jeho přítomnosti, jako například v případě svědecké výpovědi.

25. V případě dokazování obsahem internetových stránek pouze judikatura Nejvyššího správního soudu klade důraz na to, aby byl tento obsah správním orgánem zachycen tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat, aby bylo možné správním orgánem zjištění skutkový stav ověřit (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 As 33/2011-58, nebo ze dne 24. 8. 2016, č. j. 1 As 80/2016-30). Takto postupoval správce daně i v nyní projednávané věci. Skutečnost, že žalobce nebyl přítomen přímo stažení obsahu internetových stránek na CD nosič, neznamená, že tento nosič nelze použít jako důkaz. O důkaz se bezesporu jedná, žalobce pouze může zpochybňovat, stejně jako v případě jakýchkoliv jiných provedených důkazů, jeho pravost, pravdivost či věrohodnost. Žalobce sice poukazuje na to, že v odvolání zpochybnil pravost (autentičnost) těchto podkladů, nicméně na podporu svého tvrzení nepředložil žádné důkazy (ani podrobnější argumentaci). Nutno podotknout, že pravost důkazu nelze zpochybnit pouhým konstatováním. Žalobce přitom mohl doložit, že obsah předmětných internetových stránek byl v dané době odlišný. S obsahem předmětného CD nosiče byl totiž seznámen (byla mu předána kopie) a ve zprávě o daňové kontrole byly také uvedeny odkazy na webové stránky, z nichž byla data stažena).
26. Lze tak učinit dílčí závěr, že veškerá uvedená zjištění, v nichž spatřoval správce daně pochybnosti ohledně žalobcem předložených evidencí, byla učiněna v souladu se zákonem. Zároveň z uvedeného také vyplývá, že tato zjištění mají oporu v daňovém spise – zejména v žalobcem předložených evidencích, ve sděleních jeho obchodních partnerů a právě v předmětném CD nosiči zachycujícím obsah žalobcových internetových stránek.
27. Co se týče otázky, zda se jedná o zásadní a důvodné pochybnosti, které ve smyslu shora citované judikatury způsobují přechod důkazního břemene zpět na žalobce, má zdejší soud za to, že se o takové pochybnosti jedná. Je z nich totiž patrné, že existují jednak zásadní nesrovnalosti napříč evidencemi předloženými žalobcem a jednak důvodné pochybnosti o tom, že žalobce skutečně evidoval veškeré své tržby.
28. Ačkoliv by bylo možné se žalobcem souhlasit v tom, že některá z uvedených zjištění sama o sobě rozhodně neprokazují, že jeho evidence jsou nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné či neúplné, tato zjištění nelze hodnotit izolovaně. Některá zjištění mají pro takové posuzování jistě větší váhu než jiná. Žalobce přitom rozporuje zjištění, která jsou z pochybností vyjádřených správcem daně spíše marginální a podpůrná, tj. dokreslující celkový obraz o evidencích žalobce. Žalobcem nezpochybněná zjištění správce daně (z nichž plyne zejména pravděpodobné nezahrnování všech tržeb do účetnictví či zahrnování tržeb v nižší než skutečné výši) ovšem ve svém souhrnu i při odhlédnutí od zjištění, která žalobce zpochybňuje, zakládají závažné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených formálních dokladů. Za této

situace nezbyvá než předeslat, že ani úplné vyvrácení oněch okrajových zjištění by nemohlo mít vliv na výsledné posouzení věci samé.

29. Žalobce například zpochybňuje to, že by snídaňovou anglickou slaninu používal k vydávání snídaní. Samotný název jistě sám o sobě není důkazem toho, že žalobce vydával snídaně. Nelze ovšem odhlédnout od toho, že žalobce nakoupil také jiné suroviny typické pro snídaně (malá balení másla a medu) a na svých internetových stránkách ubytování se snídaní nabízel. Ve svém souhrnu všechny tyto skutečnosti vedou k vážným pochybnostem zejména o úplnosti žalobcova účetnictví (tj. o tom, že žalobce neúčtoval o pravděpodobně vydaných snídaních). Věrohodnost vysvětlení žalobce, že si za kontrolované období nikdo ubytování se snídaní neobjednal, je přitom značně oslabena už tím, že žalobce do svého účetnictví za dané období ani nezahrnul doklady o ubytování celkem 93 osob a pro účely daňové kontroly toliko provedl výpočet částky, jakou v důsledku toho nezahrnul do svého účetnictví.
30. Co se týče nákupů u MAKRO Cash & Carry ČR, s. r. o. neevidovaných ve skladové evidenci žalobce, v obecné rovině by bylo možné souhlasit se žalobcem, že jako logické vysvětlení se jeví použití nakoupeného zboží pro osobní potřebu jednatele žalobce (s tím, že nákup byl pouze nesprávně proveden na IČO žalobce v důsledku použití žalobcovy zákaznické karty). Neexistovaly-li by jiné pochybnosti o úplnosti žalobcova účetnictví a evidence o zásobách, jistě by tato skutečnost nevedla k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Jiné pochybnosti ovšem existovaly a byly mnohem zásadnější. Je nepochybné, že neevidování některého zboží nakoupeného jménem žalobce toliko okrajově podporovalo ony zásadnější pochybnosti.
31. Podobně i v případě pochybností týkajících se technologických úbytků nešlo o stěžejní zjištění, která by sama o sobě zpochybnila žalobcovy evidence. Neevidování technologických úbytků a ztrát totiž taktéž nemůže vést samo o sobě k přechodu důkazního břemene na žalobce, jestliže takové technologické úbytky a ztráty ani netvrdil (tj. neuplatňoval z takové skutečnosti žádné daňové důsledky). Jiná situace byla v případě „odpisu zkaženého masa“, které žalobce tvrdil, ovšem již nedoložil, že by likvidaci zkaženého masa provedl v souladu s hygienickými předpisy. Ve svém souhrnu se jistě jedná o pochybnosti o úplnosti a věrohodnosti žalobcových evidencí. Zároveň je ovšem nutno zopakovat, že se jedná taktéž o pochybnosti spíše okrajové, které teprve ve spojení s ostatními zjištěními dávají celkový obraz o účetnictví a dalších záznamech žalobce.
32. Lze shrnout, že pochybnosti správce daně, které se snaží žalobce vyvrátit, soud shledává opodstatněnými. Je však nutno zdůraznit, že jsou opodstatněné právě a pouze v tom směru, že dokreslují obraz o evidencích žalobce a podporují jiné, závažnější pochybnosti správce daně. To, že nelze hovořit o zásadních pochybnostech, které by samy o sobě byly způsobilé zpochybnit skutečnosti tvrzené žalobcem, neznamená, že by tato okrajová zjištění neměla hrát v úvahách správce daně žádnou roli. Intenzita a důvodnost správcem daně vyslovených pochybností se totiž odvíjí od komplexního zhodnocení všech takových skutečností, nikoliv od izolovaného posouzení každé jednotlivé skutečnosti.
33. Jak již soud uvedl, důkazní břemeno bylo přeneseno zpět na žalobce. Z hlediska splnění prvé z uvedených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je pak podstatné, zda žalobce své důkazní břemeno unesl. Soud se přitom ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobce tak neučinil. Nad rámec formálních dokladů se žalobce pouze snažil pochybnosti správce daně vysvětlit (vyvrátit), případně navrhl svědecké výpovědi. Co se týče

navrženého svědka T., žalobce neuvedl, jakou konkrétní žalobcem tvrzenou skutečnost má tento svědek prokázat, pouze obecně uvedl, k jakým skutečnostem by měl být vyslechnut (k okolnostem likvidace masa a vedení skladové evidence). Jakkoliv bylo možné takový výslech provést a svědek by mohl přinejmenším částečně odstranit nejasnosti ohledně likvidace masa, jak už soud uvedl, tyto nejasnosti byly zcela marginální. Podstata pochybností spočívala jednak v zásadních rozporech napříč evidencemi předloženými žalobcem, jednak ve zjištěních, že žalobce pravděpodobně neevidoval veškeré své tržby (potažmo neevidoval je ve skutečné výši). I kdyby byl svědek T. vyslýchán k vedení skladové evidence, nemohlo by to uvedené pochybnosti nijak zvrátit. K unesení důkazního břemene žalobcem nepostačuje navrhopat jakékoliv důkazy, nýbrž je podstatná také jejich vypovídací hodnota a zejména způsobnost vyvrátit stěžejní pochybnosti správce daně. Výslech svědka T. se však oněch stěžejních pochybností vůbec neměl týkat.

34. Pokud jde o navržení svědeckých výpovědí jednatelů žalobce, jak uvedl žalovaný, tyto svědecké výpovědi nebylo možné provést už proto, že fyzická osoba, která je statutárním orgánem společnosti nemůže být vyslýchána jako svědek ve věci týkající se této společnosti (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 6/2010 – 101, ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2031 – 52 nebo ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23). Taková osoba může být slyšena v rámci ústního jednání a může také předkládat písemná vyjádření, ovšem pouze z titulu své funkce statutárního orgánu, tj. jménem daňového subjektu. Žalobce mohl v daňovém řízení předkládat vyjádření a opakovaně tak také učinil, takže nelze hovořit o tom, že by správce daně znemožnil, aby jeho jednatele mohli prezentovat svou verzi událostí a vysvětlit nejasnosti v žalobcem předložených evidencích a záznamech.
35. Navržení důkazů, které nebyly způsobily odstranit zásadní pochybnosti správce daně, z nichž především vyplývalo, že žalobce pravděpodobně nezahrnoval všechny tržby do účetnictví či je zahrnoval v nižší než skutečné výši, nemohlo mít vliv na závěr, že žalobce své důkazní břemeno neunesl. Neunesením důkazního břemene žalobce nesplnil povinnost, kterou mu stanoví daňový řád. Kromě toho v případě daně z přidané hodnoty vede zásadní zpochybnění žalobcových evidencí taktéž k závěru, že žalobce nesplnil povinnosti stanovené v § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nesplněním zákonných povinností tak byla splněna první z uvedených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.
36. Žalobce dále brojí proti druhé z uvedených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a sice že bez součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním. Žalobce jednak tvrdí, že žalovaný neuvedl přezkoumatelnou úvahu o míře zpochybnění evidencí žalobce, jednak věcně namítá, že správcem daně vyjádřené pochybnosti nejsou takové intenzity a rozsahu, aby zatemňovaly obraz hospodaření žalobce.
37. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, „[k]dy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti; [...] pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve

všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“ Rozšířený senát zároveň odkázal na závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“

38. Se žalobcem je nutno souhlasit v tom, že absence jasných pravidel či konkrétního algoritmu neznamena, že by zákonná úprava otevírala prostor pro nekontrolovatelnou libovůli správce daně. Správce daně musí přezkoumatelným způsobem zdůvodnit, proč právě v daném konkrétním případě jsou zjištěné chyby a nesrovnalosti v takovém rozsahu či takové povahy, že již není možné stanovit daň dokazováním (zejména že evidence předložené daňovým subjektem vůbec nemohou pro účely dokazování sloužit jako věrohodný důkaz). To ovšem na druhou stranu neznamena, že by byly na správce daně kladeny jakési vyšší nároky. Správce daně zkrátka musí aplikaci právní normy zdůvodnit vždy.
39. Jádrem úvahy o tom, zda vyslovené pochybnosti odůvodňují přechod na pomůcky, je přitom intenzita a rozsah těchto pochybností, respektive intenzita a rozsah chyb a nesrovnalostí účetnictví a dalších evidencí a záznamů předložených daňovým subjektem. Jelikož touto otázkou se správce daně nutně zabývá již v rámci úvah o tom, zda na daňový subjekt přešlo zpět důkazní břemeno a zda jej daňový subjekt unesl (tj. sdělené pochybnosti vyvrátil), opírá se často závěr o nezbytnosti přechodu na pomůcky o řadu dílčích úvah obsažených v předchozích pasážích rozhodnutí (respektive zprávy o daňové kontrole). Tato skutečnost přitom nemůže mít vliv na přezkoumatelnost úvah správního orgánu, neboť jsou-li takové úvahy vyjádřeny, byť na více místech, jsou důvody rozhodnutí zřejmé jak účastníkům řízení, tak soudu.
40. Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že by se správce daně ani žalovaný povahou a rozsahem chyb a nesrovnalostí nezabývali. Nelze vycházet toliko z odstavce 89 jednoho z napadených rozhodnutí (19. 9. 2017, č. j. 40713/17/5200-11433-700681), potažmo finálního závěru žalovaného, který žalobce považuje za apodiktické konstatování. Povahou a rozsahem zjištěných nesrovnalostí a zejména tím, do jaké míry zpochybňují žalobcem předložené podklady (a tudíž do jaké míry znemožňují stanovení daně dokazováním), se žalovaný v rozhodnutí ze dne 19. 9. 2017, č. j. 40713/17/5200-11433-700681, zabýval velmi podrobně na několika stranách. Jeho úvaha o povaze a rozsahu nesrovnalostí je zcela zjevná zejména z odstavců 58, 75, 76, 77, 78 a 79. V rozhodnutí ze dne 21. 9. 2017, č. j. 40069/17/5300-21443-702551, je srovnatelná úvaha spíše stručnější, nicméně i tak je patrná zejména z odstavců 28, 34 a 37 (přičemž žalovaný v rámci toho odkazuje také na další odstavce svého rozhodnutí). Kromě toho nelze odhlédnout od toho, že žalovaný odkazuje i na obsah výzev správce daně, zejména výzvy ze dne 13. 5. 2016, č. j. 1022660/16/2914-60562-707431, v níž jsou jednotlivé nesrovnalosti (které žalobce v rámci odvolání ani z větší části nerozporoval) nejen uvedeny, ale také velmi podrobně analyzovány. Nakonec nelze pominout ani to, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek, což znamená mimo jiné také to, že žalovaný nutně nemusí opakovat veškeré úvahy správce daně, nejsou-li v rámci odvolání relevantně zpochybněny. Je tudíž nutno také přihlížet k obsahu zprávy o daňové kontrole, která se považuje za odůvodnění platebního výměru (viz § 147 odst. 4 daňového řádu). Zejména na stranách 12-13 a 50-52 zprávy o daňové kontrole správce daně uvážil o závažnosti zjištěných

nedostatků, přičemž do zprávy vtělil také samotný text výzvy ze dne 13. 5. 2016 obsahující podrobnější analýzu zjištěných nedostatků (viz strany 32-41 zprávy o daňové kontrole).

41. Krajský soud proto nemá za to, že by napadená rozhodnutí neobsahovala přezkoumatelnou úvahu ohledně závažnosti a rozsahu zjištěných chyb a nedostatků, v důsledku nichž by nemohla být podle správce daně a žalovaného stanovena daň dokazováním.
42. Závěr správních orgánů je přitom naprosto logický především s ohledem na důvodné pochybnosti o tom, že žalobce zahrnoval všechny tržby do účetnictví či je zahrnoval v nižší než skutečné výši. Jsou-li takové pochybnosti ve velkém rozsahu, jako v projednávané věci, vyjádřeny a daňový subjekt je není schopen vyvrátit, ani nepřistoupí k mimoúčetnímu prokázání „nepřiznaných“ tržeb (takto žalobce například dodatečně objasnil, že v účetnictví není doklad k ubytování celkem 93 osob a upřesnil výši tržeb za toto ubytování), pak zkrátka není možné stanovit daň dokazováním. V případě provozu restaurace žalobce se přitom soud ztotožňuje se žalovaným i správcem daně, že zjištěné nesrovnalosti byly zcela zásadní a vedly k naprostému znevěrohodnění žalobcových evidencí. Nesoulad mezi cenami údajně účtovanými zákazníkům a prezentovanými na internetu, neevidování tržeb za společenské akce, které se dle žalobcových internetových stránek uskutečnily, nevěrohodně nízká marže za nápoje dle účetnictví v porovnání s maržemi zjištěnými při místním šetření a řada nesrovnalostí mezi evidencemi týkajícími se skladovaných surovin a vydávaných jídel jsou natolik zásadními nedostatky, že v případě nenavržení žádných jiných důkazů, z nichž by bylo možné zjistit celkový obraz o tom, jaké byly skutečné tržby žalobce, není možné stanovit daň dokazováním. V projednávané věci proto byla splněna také druhá z uvedených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

IV. Shrnutí a náklady řízení

43. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žaloby důvodnými, a proto je ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
44. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. června 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.