



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 v právní věci

žalobkyně: **J. K.**
zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57238/16/5300-21441-711972

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

- 1. Žalobkyně se žalobou ze dne 20. 2. 2017 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2016, č. j. 57238/16/5300-21441-711972 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Boskovicích (dále jako „prvostupňový orgán“ nebo „správce daně“) ze dne 4. 9. 2015, č. j. 3444939/15/3007-50523-704078, ze dne 4. 9. 2015, č. j. 3445028/15/3007-50523-704078, ze dne 4. 9. 2015, č. j. 3445060/15/3007-50523-704078, ze dne 4. 9. 2015, č. j. 3445106/15/3007-50523-704078, ze dne 4. 9. 2015, č. j. 3445148/15/3007-50523-704078, a ze dne 4. 9. 2015, č. j. 3445178/15/3007-50523-704078 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), kterými byla žalobkyni pomocí pomůcek dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 v celkové výši 158 321 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále v souhrnné výši 31 663 Kč.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně nejprve zopakovala průběh vedeného správního řízení a následně uvedla jednotlivé důvody, které mají vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Před ukončením daňové kontroly se nemohla vyjádřit k tomu, zda jsou pomůcky zvolené žalovaným, resp. správcem daně dostatečně spolehlivé. Nepostačí, pokud jsou pomůcky známe jen žalovanému, který je žalobkyni převypráví. Za nedostatečné pokládá tvrzení žalovaného, že jde o srovnatelné subjekty. Jelikož žalobkyně dané subjekty nikde neviděla, nemůže takové tvrzení žalovaného ověřit. Ani odkaz na mlčenlivost není s ohledem na možnost anonymizace údajů důvodný. Proto žalobkyně namítá, že nešlo o obdobné subjekty co do velikosti, počtu zaměstnanců, obratu, lokality, počtu obyvatel obce či skladby sortimentu. Dále žalobkyně nesouhlasí s použitím vlastních poznatků žalovaného a správce daně co se týče obchodní přírážky, které byly zjištěny místním šetřením. Žalobkyně místním šetřením nebyla přítomna a nemohla klást otázky, čímž bylo porušeno její právo plynoucí z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (právo každého na veřejné projednání jeho věci v jeho přítomnosti z5a možnosti vyjádření se ke všem prováděným důkazům). V důsledku nezpřístupnění pomůcek před ukončením daňové kontroly žalobkyně nemohla ověřit, zda existují jiné výhody než sleva na dani, které by měly správní orgány zohlednit ve svém rozhodování. Nadto jsou nespornou výhodou také manka do normy plynoucí z přirozených vlastností zásob. Správní orgány však žádné manko do normy jako výhodu neuznaly. Neunesení důkazního břemene nemá automaticky za následek stanovení daně podle pomůcek, musí být splněna ještě podmínka nemožnosti stanovení daně dokazováním. V napadeném a prvostupňovém rozhodnutí však není uvedeno, z jakého důvodu nebylo možné stanovit daň dokazováním. Absence prokázání nákupů od dodavatelů MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. a EISBERG, a.s. znamená neunesení důkazního břemene ohledně prokázání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a jednoduše vede k vyloučení z výdajů, čímž by došlo ke zvýšení základu daně. Příjmy z prodaného zboží z těchto nákupů nebyly zahrnuty do zdanitelných příjmů, neboť tyto nákupy byly skutečněny pro vlastní potřebu. O zboží nakoupeném pro vlastní potřebu žalobkyně není povinna vést evidenci podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, proto nerozumí požadavku žalovaného, aby takovou evidenci vedla. Má-li žalovaný za neprokázané tvrzení žalobkyně, že se jedná o osobní spotřebu, pak se mylí, a zároveň zastává-li žalovaný názor o použití nákupů od dodavatelů MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o. a EISBERG, a.s. pro podnikání, stíhalo žalovaného důkazní břemeno, které neunesl. Naproti tomu žalobkyní navržené svědecké výpovědi p. Č. a V. prokazují použití předmětných nákupů pro osobní potřebu, jelikož oba svědci takové

použití předmětných nákupů nepopřeli. Žalovaný hodnotí obě svědecké výpovědi přísně a účelově, odmítl-li je z důvodu nepamatování si některých skutečností ze strany svědků. V konečném důsledku žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, avšak vinou žalovaného, který měl v dokazování pokračovat a který mezery ve svědeckých výpovědích neodstranil. Nelze tak říct, že by nebylo možné stanovit daňovou povinnost žalobkyně dokazováním.

III. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný se k podané žalobě vyjádřil prostřednictvím svého podání ze dne 27. 3. 2017, v němž se po shrnutí dosavadního průběhu správního řízení vyjádřil k žalobním námitkám. Žalobkyně byla seznámena s použitými pomůckami v rámci projednání zprávy o daňové kontrole (protokol č. j. 3307003/15/3007-60562-703022 ze dne 27. 8. 2015), během něhož nepožadovala bližší informace stran srovnatelných subjektů, ačkoliv mohla. Z neveřejné části spisu vyplývá použití údajů subjektů působících ve stejné oblasti a provozujících totožnou činnost jako žalobkyně. Ve vztahu k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, žalovaný poukazuje na jiné skutkové okolnosti daného případu. Navíc žalobkyně konkrétně neuvedla, co z jeho závěrů vlastně dovozuje. Námitku nedostatečně spolehlivého a nepřiměřeného stanovení pomůcek žalovaný rozporuje tím, že jasně uvedl a odůvodnil, jaké pomůcky použije a z jakého důvodu byly vybrány. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou týkající se místních šetření. Jedná se o zcela nezávislá daňová řízení bez vzájemné souvislosti. V době, kdy správce daně sdělil žalobkyni využití poznatků získaných při místních šetření u jiných subjektů, již nebyla účast žalobkyně ve skončených řízeních objektivně možná. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 34/2007-50, se vztahuje k otázce práva daňového subjektu klást otázky svědkům a znalcům při ústním jednání a místním šetření v rámci daňového řízení vedeného v souvislosti se stanovením jeho daňové povinnosti a nikoliv jeho účasti na místních šetřeních u jiných daňových subjektů v řízeních s žalobkyní nesouvisejícími. Při použití průměrné marže, která byla ve výpočtech správních orgánů použita, lze předpokládat zahrnutí manka plynoucího z přirozených vlastností zásob. Správní orgány nepřihlédly k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobkyni, neboť nebyly zjištěny. V souvislosti s námitkou přechodu na pomůcky žalovaný předně poukazuje na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Bylo na žalobkyni, aby doložila důkazní prostředky prokazující soukromé použití surovin v hodnotě cca 500 000 Kč a správnost a úplnost uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v daňových přiznáních podaných za předmětná zdaňovací období. Svědecké výpovědi p. Č. a V. nebyly osvědčeny jako důkazy prokazující použití nakoupených surovin nezahrnutých do evidence pro daňové účely pro soukromé účely, přičemž svědecké výpovědi byly hodnoceny podrobně a byly vysvětleny důvody, proč správní orgány tyto svědecké výpovědi neověřily jako důkaz prokazující nákup předmětných surovin pro osobní spotřebu. Navíc při absenci průkazné skladové evidence nebylo možné ověřit ani výši tržeb, tj. výši uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobce tudíž neprokázal, že do evidence pro daňové účely byla zahrnuta veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. V neposlední řadě se žalovaný vyjadřuje také k námitce, že správní orgány ustaly v dokazování, v důsledku čehož žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. Správce daně, potažmo žalovaný, dbají, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a nejsou v tom vázány jen návrhy daňových subjektů. Je to daňový subjekt, kdo je povinen prokázat všechny rozhodné skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

IV. Posouzení věci krajským soudem

4. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
5. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
6. Předmětem sporu mezi stranami je otázka, zda správní orgány v proběhnuvších daňových řízeních byly oprávněny doměřit žalobkyni daň z přidané hodnoty, potažmo zda byly oprávněny stanovit ji podle pomůcek a zda tak učinily zákonným způsobem.
7. Žalobkyně v prvé řadě namítá, že **nebyla**, ačkoliv měla být, ke dni projednání zprávy o daňové kontrole **seznámena s konkrétním obsahem pomůcek ke stanovení daňové povinnosti**, aby se mohla před ukončením daňové kontroly vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole a ke způsobu jeho zjištění. Má za to, že nemohla posoudit, zda byly pomůcky zvoleny dostatečně spolehlivě, ani zda byly použity údaje srovnatelných subjektů.
8. Po provedené revizi správního spisu soud uvedenou námitku žalobkyně neshledal důvodnou. Žalobkyni, respektive jejímu tehdejšímu zástupci, daňovému poradci Lubomíru Chytrému, bylo dne 1. 6. 2015 doručeno Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 ze dne 22. 5. 2015, č. j. 2533445/15/3007-60562-711575 (dále jen „Seznámení ze dne 22. 5. 2015“). Skutečnost, že žalobkyně byla prostřednictvím svého zástupce s tímto dokumentem seznámena, dokládá mimo jiné i její podání ze dne 2. 7. 2015, ve kterém se k výsledkům kontrolního zjištění vyjadřuje. Stanovisko žalovaného k tomuto podání je obsaženo na stranách č. 63 až 66 Zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 8. 2015, č. j. 3306969/15/3007-60562-703022 (dále také „Zpráva o daňové kontrole“). Seznámení žalobkyně, respektive jejího zástupce, se Zprávou o daňové kontrole stvrdil zástupce žalobkyně svým podpisem Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 27. 8. 2015, č. j. 3307003/15/3007-60562-703022 (dále také „Protokol k projednání zprávy o daňové kontrole“). Zástupce žalobkyně do Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole výslovně uvedl, že „[b]yl se zprávou o daňové kontrole č. j. 3306969/15/3007-60562-703022 seznámen, zprávu si přečetl, ale nesouhlasí se závěry uvedenými v této zprávě“ (viz strana č. 31 Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole). Při ústním jednání zaznamenaném na Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole byla zároveň daňová kontrola ukončena, což je v Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole zaznamenáno na straně č. 31, kterou zástupce žalobkyně rovněž stvrdil svým podpisem. Nutno dodat, že obsah pomůcek sloužících ke stanovení daňové povinnosti žalobkyně je obsažen přímo ve Zprávě o daňové kontrole, a to na stranách č. 66 až 89, jakož i v Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole na stranách č. 7 až 30. Zástupci žalobkyně byla v rámci ústního jednání dne 27. 8. 2015 poskytnuta možnost vyjádřit se ke Zprávě o daňové kontrole, které zástupce také využil,

jak je zřejmé ze strany č. 31 Protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole. Zástupce žalobkyně se co do námitek k obsahu Zprávy o daňové kontrole omezil na následující vyjádření: „[S]právce daně nedošlo ke správnému posouzení skutkového stavu daňového subjektu, správce daně nesprávně vyhodnotil předložené důkazní prostředky daňovým subjektem a správce daně porušoval ustanovení daňového řádu v průběhu daňové kontroly. Detailně zřejmě rozvedeme v odvolání.“

9. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že zástupce žalobkyně bez pochyby byl s obsahem pomůcek zvolených žalovaným ke stanovení daňové povinnosti seznámen, když byl seznámen se Zprávou o daňové kontrole, potažmo Protokolem k projednání zprávy o daňové kontrole. Před samotným ukončením daňové kontroly měl možnost se k výsledku uvedenému ve Zprávě o daňové kontrole vyjádřit, a tak také učinil, byť veskrze obecně formulovaným nesouhlasem. Zdejší soud zdůrazňuje, že zástupce žalobkyně nepoukázal v průběhu projednání Zprávy o daňové kontrole na jakýkoli konkrétní nedostatek, který ve zvolených pomůckách spatřuje, nevyžadoval po správci daně doplnění, či zpřesnění informací. Sám dokonce uvedl, že detailně důvody nesouhlasu se Zprávou o daňové kontrole uvede v odvolání. Z takového prohlášení v žádném ohledu nevyplývá, že by si zástupce žalobkyně připadal nedostatečně informován o obsahu pomůcek, či nějaké z projednávaných informací pro její nesrozumitelnost či nekonkrétnost nerozuměl. Naopak z něj lze usoudit, že žalobce s důvody a závěrem správce daně nesouhlasí a jím uvedené argumentaci hodlá oponovat v rámci opravného prostředku.
10. Dle zdejšího soudu bylo obsahem správního spisu postaveno najisto, že žalobkyně, respektive její zástupce byl s obsahem pomůcek zvolených žalovaným před ukončením daňové kontroly prokazatelně seznámen.
11. Soud se tak dále bude zabývat okruhem námitek týkajících se otázky, zda žalovaný byl oprávněn daň z přidané hodnoty doměřit, potažmo zda tak učinil způsobem souladným se zákonem.
12. Žalovaný přistoupil k doměření daně z přidané hodnoty u žalobkyně z toho důvodu, že žalobkyně nevyvrátila jeho pochybnosti o správnosti a úplnosti daňové evidence a svých příjmů. Dle něj daňová evidence nezobrazuje věrně veškeré skutečnosti, které jsou předmětem podnikatelské činnosti, a je nevěrohodná, neprůkazná, nesprávná a neúplná.
13. Zdejší soud považuje za správný závěr žalovaného, že **žalobkyně neprokázala, že nakoupené zboží sloužilo pro osobní potřebu.**
14. Dle § 92 daňového řádu „[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 „skutečnosti 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)].
15. 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 průkazu 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 <http://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, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

16. V nyní projednávané věci vznikly správci daně pochybnosti o správnosti stanovení daně z přidané hodnoty. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2014 žalobkyni vyzval k prokázání takových skutečností, jež by osvědčily správnost a úplnost žalobkyní předložené daňové evidence. Měl-li žalovaný k dispozici údaje o částce nakoupeného zboží žalobkyní, jež nebyla promítnuta v daňové evidenci, zcela oprávněně žalobkyni k prokázání pochybných skutečností vyzval. Tvrdila-li žalobkyně, že jí nakoupené zboží sloužilo pro osobní potřebu, ačkoliv o tom existovaly (s ohledem na množství tohoto zboží, souvislost s předmětem podnikání a další skutkové okolnosti) důvodné pochybnosti, byla také povinna toto své tvrzení prokázat.
17. Pro úplné a správné zjištění skutkového stavu věci a následné stanovení daně se správce daně s ohledem na objektivní pochybnosti nemohl spokojit s tvrzením daňového subjektu o tom, že nakoupené zboží sloužilo pro osobní potřebu. Nezahrnula-li žalobkyně náklady související s nakoupeným zbožím do daňové evidence, je pro unesení svého důkazního břemene povinna být připravena reagovat na pochybnosti správce daně (zde konkrétně plynoucí z částky za nakoupené zboží, množství nakoupeného masa a uzenin ve spojení se zjištěnými akcemi pořádanými žalobkyní v rámci provozování její hostinské činnosti a v neposlední řadě nepromítnutí těchto akcí do evidence tržeb žalobkyně).
18. Správce daně ani žalovaný žalobkyni nevytýkali, že nevedla evidenci o nákupech zboží pro osobní potřebu. Vytkli jí pouze to, že nijak nedoložila své tvrzení o použití tohoto zboží pro osobní potřebu, přestože o tom vnesl správce daně důvodné pochybnosti. Bylo pouze na žalobkyni, jak svá tvrzení prokáže, přičemž nevedení zboží v evidenci ani svědecké výpovědi k prokázání těchto tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně rozhodně nepostačovaly.

19. Nelze přisvědčit názoru žalobkyně, že jí navržené svědecké výpovědi prokázaly, že nakoupené zboží sloužilo k soukromým účelům. Hodnocení svědeckých výpovědí je dostatečně podrobně obsaženo na stranách č. 56 a 57 Zprávy o daňové kontrole a zrekapitulováno na stranách č. 10 a 11 napadeného rozhodnutí. Správní orgány na těchto místech uvádí jednoznačné důvody, z jakých nepovažovaly výpověď svědka B. V. za osvědčující určení nakoupeného zboží pro jeho osobní potřebu a z jakých nepovažovaly výpověď svědka F. Č. za věrohodnou. Soud uvedené zdůvodnění považuje za dostatečně konkrétní, ucelené a v logických návaznostech zcela relevantně zpochybňující tvrzení žalobkyně, jež mělo být prokázáno. Není pravdou, že by správce daně vyloučil svědectví F. Č. z důvodu, že je známým žalobkyně. Výslech svědka F. Č. správce daně na návrh žalobkyně provedl a svědeckou výpověď následně shledal nevěrohodnou, a to ze čtyř hlavních důvodů, mezi nimiž důvod uváděný žalobkyní v žalobě nefiguruje.
20. Stejně tak nelze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že je podstatné, že svědci užití nakoupeného zboží pro osobní potřebu nevyloučili. Tvrzenou skutečnost nelze prokázat výpovědí, jež toliko nevylučuje, že taková skutečnost mohla nastat. Zdejší soud znovu opakuje, že správce daně dostatečně konkrétně zpochybnil tvrzení žalobkyně o účelu nakoupeného zboží. Bylo tedy pouze a jen na žalobkyni, aby svá tvrzení prokázala takovými důkazy, jež by veškeré relevantní pochybnosti žalovaného vyvrátily. Nebylo povinností správce daně prokazovat opak tvrzení žalobkyně. Pro jeho rozhodnutí bylo stěžejní to, že žalobkyně dostatečně spolehlivě neprokázala, že náklady, jež prokazatelně vynaložila, avšak nezahrnula do daňové evidence, byly vynaloženy na koupi zboží pro soukromé účely, nikoli podnikatelskou činnost žalobkyně. Ve prospěch žalobkyně pak navíc nesvědčily ani další indicie uváděné správcem daně, jako pořádané akce, jejichž uskutečnění se však nijak nepromítlo do přehledu tržeb žalobkyně, nadměrně vysoké množství nakoupeného masa a uzenin, časová souvislost mezi uskutečněnými nákupy, sloužícími údajně pro soukromou potřebu, a pořádanými akcemi (dne 2. 2. 2011 nákup cca 114 kg masa a následně dne 5. 2. 2011 zabijačkový turnaj v šipkách; dne 2. 3. 2011 nákup cca 127 kg masa a následně dne 12. 3. 2011 turnaj v mariáši; dne 2. 11. 2011 nákup cca 118,5 kg masa a následně dne 6. 11. 2011 beseda se seniory; obdobně pak dne 21. 11. 2012 nákup cca 220,5 kg masa a následně dne 25. 11. 2012 beseda se seniory), dále také výpověď svědka B. V. o pořádání akcí typu „grilování“ v rámci podnikatelské činnosti žalobkyně, ačkoli žalobkyně tvrzení o pořádání těchto akcí výslovně odmítla. Tyto indicie jen podpořily vyslovený závěr o tom, že žalobkyně v daňových tvrzeních za zdaňovací období roku 2011 a 2012 neuvedla všechny jí dosažené příjmy podléhající zdanění.
21. Nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, že **rozhodnutí správních orgánů neuvádí konkrétní příčinu nemožnosti stanovit daň dokazováním**. Dle názoru zdejšího soudu z napadeného rozhodnutí vyplývá, že přechod na pomůcky, včetně specifikace pochybností, byl v napadeném rozhodnutí dostatečně popsán. Na tomto místě je třeba připomenout, že žalobkyni byla správcem daně poskytnuta možnost prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně (k tomu blíže Výzva k prokázání skutečností ze dne 31. 10. 2014, č. j. 3940117/14/3007-05400-711575). Dokumenty předložené žalobkyní a důkazy provedené na návrh žalobkyně však správce daně shledal jako nedostatečné pro prokázání údajů uváděných žalobkyní v daňovém tvrzení. Odpovídající odůvodnění žalovaného je obsaženo v napadeném rozhodnutí na stranách č. 6 a 7. Tato odůvodnění plně korespondují se závěry správce daně uvedenými ve Zprávě o daňové kontrole – pro srovnání možno uvést strany č. 16 a 17, 30 až 32. Odůvodnění správních orgánů týkající se toho, proč není možné stanovit daň dokazováním dle § 92 daňového řádu, nelze v žádném

případě považovat za pouhé konstatování této skutečnosti, jak tvrdí žalobkyně. Dle názoru zdejšího soudu správní orgány pečlivě posoudily a zvážily každý jednotlivý důkaz předložený, resp. navržený žalobkyní a po jejich provedení řádně zhodnotily výsledky, jež důkazy pro vedené daňové řízení přinesly. Rozhodnutí správních orgánů tak přináší ucelenou argumentaci zdůvodňující nemožnost stanovení daně žalobkyně dokazováním. Klíčovým důvodem je právě předložení důkazů s nedostatečnou vypovídací hodnotou ze strany žalobkyně, jakož i existence rozporu jejího tvrzení s tvrzením uvedeným ve svědecké výpovědi (prohlášení svědka V. o příležitostném grilování v pohostinství žalobkyně). Správce daně, potažmo žalovaný, tak neměli k dispozici důkazy takového množství a kvality, aby měli možnost stanovit daň dokazováním a museli tak přistoupit k uplatnění pravidla obsaženého v § 98 odst. 1 daňového řádu, dle kterého platí, že „[n]esplní-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“. Žalobkyně jako daňový subjekt nesplnila svou zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu, dle kterého je povinna prokázat všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Jak je uvedeno výše, tento závěr byl správními orgány náležitě odůvodněn. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nesplnila svou povinnost řádného vedení evidence a současně ani svou důkazní povinnost prokázat, co tvrdí, a neunesla s ní spojené důkazní břemeno, neměl správce daně možnost stanovit daň dokazováním, ačkoliv, jak je zřejmé ze správního spisu, dokazování prováděl. Bez předložení řádné daňové evidence, případně důkazů ji nahrazujících, není správce daně s to posoudit, zda veškerá přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňovém přiznání odpovídají skutečným přijatým i uskutečněným zdanitelným plněním.

22. Je potřeba říci, že jakýkoliv dílčí nedostatek daňové evidence ještě sám o sobě samozřejmě neznamená, že není vůbec možné stanovit daň dokazováním. V nyní projednávané věci má však krajský soud za to, že pochybnosti správce daně byly ve svém souhrnu takového rozsahu, že vypovídací schopnost daňové evidence a předložených dokladů celku byla přinejmenším co do své úplnosti zpochybněna a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň dokazováním. Správce daně i žalovaný postavili svá rozhodnutí na zjištěních týkajících se rozporů v předložených evidencích vyplývajících především ze zjištění o nákupech u společností EISBERG, a.s. a MAKRO Cash & Carry ČR s.r.o., jež svým množstvím a převažujícím charakterem odpovídaly nákupům pro provoz pohostinství, aniž by byly zahrnuty do vykázaných přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění.
23. Důkazy prováděné na návrh žalobkyně však nejen že nebyly schopny osvědčit její tvrzení, nevyvrátily ani pochybnosti správce daně získané jeho vlastní úřední činností. Aby tedy správce daně dostal své zákonné povinnosti stanovit daň správně a úplně, musel přistoupit k nástroji, prostřednictvím něhož je schopen stanovit daň i bez znalosti přesných reálných údajů a skutečností relevantních pro její výpočet. A tímto nástrojem jsou právě pomůcky ve smyslu § 98 daňového řádu.
24. Soudu nezbyvá než konstatovat, že z žalobkyní předložených důkazů, jakožto provedených svědeckých výpovědí, se žalobkyni nepodařilo prokázat (respektive vyvrátit důvodné pochybnosti správce daně), že nakoupené zboží nebylo využito v rámci její podnikatelské činnosti. Soud dává žalobkyni za pravdu v tom, že není povinna zahrnout do daňové evidence výdaje nesouvisející s její podnikatelskou činností. Zjistil-li však

správce daně takové skutečnosti, jež vyvolávají značné pochybnosti o úplnosti a správnosti žalobkyní vedených dokladů, je žalobkyně povinna předložit takové důkazy, jež tyto pochybnosti spolehlivě vyvrátí. Žalobkyni se však její důkazní břemeno unést nepovedlo. Ba co víc, o existenci některých skutečností (příležitostné grilování), jež žalobkyně striktně odmítla, svědecká výpověď provedená na návrh žalobkyně výslovně hovoří.

25. Lze tak shrnout, že žalobkyní předložené doklady nebylo možné považovat za úplnou a průkaznou daňovou evidenci, přičemž žalobkyně svá tvrzení přes výzvu správce daně nedoložila jinými prostředky, a daň tak nebylo možné stanovit dokazováním. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami.
26. Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90; 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; 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) 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.
27. Základní podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem. 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; ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Tuto povinnost, jak výše uvedeno, žalobkyně nesplnila. V důsledku toho je také zřejmé, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, což bylo dostatečně podrobně zdůvodněno jak ve Zprávě o daňové kontrole, tak v napadených rozhodnutích, jejichž závěry soud plně potvrdil. Nelze proto souhlasit s tvrzením žalobkyně, že odůvodnění o nemožnosti stanovit daň dokazováním a s ním související přechod na pomůcky je nedostatečným, pouhým obecným konstatováním.
28. Žalovaný dostatečně konkrétně vyjádřil pochybnosti týkající se správnosti, úplnosti a věrohodnosti žalobkyní předložené daňové evidence. Nedostatky žalobkyní předložených a navržených důkazů jsou natolik zásadní, že stanovení daně dokazováním zkrátka nebylo možné.
29. Nelze přisvědčit námitce žalobkyně, že **chtěl-li správce daně zjistit skutkový stav co nejúplněji, měl v dokazování pokračovat a mezery ve výpovědích svědků doplnit**. Na tomto místě soud považuje za nutné zdůraznit, že žalobkyně je ta, které svědčí důkazní povinnost, a je tak její povinností navrhnout veškeré důkazy, které jsou způsobilé prokázat její tvrzení. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013–33). Správci daně bez konkrétního důkazního návrhu daňového subjektu neplyne povinnost provést daňovým

subjektem zamýšlený důkaz. Správce daně jasně uvedl, která tvrzení žalobkyně považuje za neprokázaná a proč. Měla-li žalobkyně za to, že její tvrzení lze prokázat jinými prostředky, než které dosud předložila, měla provedení konkrétních důkazů navrhnout – žalobkyně, resp. její zástupce tak však v rámci svého vyjádření při projednání Zprávy o daňové kontrole dne 27. 8. 2015 neučinil, ačkoliv tuto možnost měl. Správce daně rovněž nebyl povinen k doplňování jakýchkoli mezer ve výpovědích svědků. Svědeckými výpověďmi byly správci daně poskytnuty informace v takové míře, že správce daně byl schopen relevantně zhodnotit jejich přínos pro daňové řízení, potažmo možnost stanovení daně. Z jeho závěru o tom, že provedené důkazy nepřispěly k odstranění pochybností stran správnosti, úplnosti a věrohodnosti daňové evidence, neplyne automaticky žalovanému povinnost doplňovat dokazování ve prospěch žalobkyně.

30. K žalobkyní namítanému **stanovení daně podle pomůcek** krajský soud předně zdůrazňuje skutečnost, že se jedná o institut náhradního stanovení daně, který v zásadě nikdy nemůže být zcela přesný co do stanovení zcela správné výše daňové povinnosti daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že v takovém případě chybí pro stanovení daně dostatečné důkazy, stanovení daně podle pomůcek již z podstaty věci představuje více či méně kvalifikovaný odhad daňové povinnosti a její skutečné výši se pouze blíží. Podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je, aby tato byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správci daně je dána určitá omezená míra volné úvahy.
31. Co se týče samotné **volby pomůcek**, správce daně je limitován tím, že musí být získány legálním způsobem a v souladu s daňovým řádem a musí být na jejich základě možné stanovit takový kvalifikovaný odhad, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Samotný výběr pomůcek je ovšem ponechán na správním uvážení správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, *„[d]aňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě“*.
32. Podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je, aby tato byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž správci daně je dána určitá omezená míra volné úvahy. Ve shodě se žalovaným lze uvést, že možnost daňového subjektu posuzovat přiměřenost použitých pomůcek je nutné hodnotit restriktivně. Daňový subjekt může v zásadě polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Jak uvedl Nejvyšší správní soud i v žalobkyni citovaném rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Dle rozsudku *„[d]aňový 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.“* Žalobkyně však svou argumentaci zakládá na nemožnosti ověřit adekvátnost výběru srovnatelných daňových subjektů a v závěru žalobních námitek bez bližšího zdůvodnění dovozuje, že postup

správce daně svědčí tomu, že nezvolil daňové subjekty srovnatelné se žalobkyní. Taková argumentace není legitimní. Žalobkyně výběr srovnatelných daňových subjektů nerozporovala ani při projednání Zprávy o daňové kontrole, ani v následném odvolání. Nakonec ani v žalobě netvrdí konkrétní skutečnosti svědčící o výběru nesrovnatelných subjektů. Pouze vznáší nepodložené pochybnosti. Už vůbec pak žalobkyně neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo zřejmé, v čem konkrétně spatřuje nereálnost či nepřiměřenost výše správcem daně vypočtené daně. Soud proto považuje za nadbytečné se uvedenou obecně formulovanou námitkou dále zabývat. Pouze pro úplnost soud dodává, že srovnatelné subjekty byly použity pouze pro kontrolu reálnosti obchodní přírážky stanovené správcem daně pomocí pomůcek. Samotnou pomůckou pro stanovení obchodní přírážky však byla průměrná obchodní přírážka vypočtená z žalobkyní evidovaných ostatních příjmů a výdajů.

33. Nedůvodná je rovněž námitka **nepřítomnosti žalobkyně na místním šetření**, při kterém správce daně nabyl poznatky, jež následně využil při stanovení daně žalobkyně v oblasti obchodní přírážky. Jak již zdejší soud konstatoval například v rozsudku ze dne 21. 4. 2016, č. j. 30 Af 4/2016 – 78, „[z] *žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit právo účasti daňového subjektu na místních šetřeních u srovnatelných subjektů zvolených jako pomůcky (ostatně místní šetření ani vždy proběhnout nemusela). Jedná se o zcela nezávislá daňová řízení bez vzájemné souvislosti. Ta je dána až případným porušením povinností daňového subjektu a stanovením daně podle pomůcek. A v této fázi je případná účast na místním šetření v již skončených řízeních objektivně nemožná.*“ Je to navíc sama žalobkyně, jež svým jednáním zapříčinila stanovení daně podle pomůcek. Potom se jen stěží může domáhat účasti na procesních úkonech v jiných řízeních, ke kterým by v případě plnění svých zákonných povinností neměla žádný vztah. Skutečnosti zjištěné při těchto místních šetřeních nejsou důkazem, nýbrž toliko pomůckou pro stanovení daně. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 34/2007-50 proto hodnotí zdejší soud jako irelevantní a nepřiléhavý na nyní projednávanou věc.
34. Zdejší soud se plně ztotožňuje se žalobkyní uváděnými závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49, dle kterých má daňový subjekt právo brojit proti stanovené dani v případě, kdy tato nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky. Žalobkyně však ani netvrdí, ani neprokazuje, v čem spatřuje nedostatečnou spolehlivost stanovené daně či nepřiměřenost zvolených pomůcek. Žalobní tvrzení se omezují na toliko obecná tvrzení o nespolehlivosti a nepřiměřenosti. Žalobkyně ani neuvádí, co konkrétně ze závěrů tohoto rozsudku ve vztahu k nyní projednávané věci dovozuje. Žalobkyně, respektive její zástupce však při projednání zprávy o daňové kontrole byl o zvoleném postupu správcem daně prokazatelně informován a nic mu nebránilo vyžadovat bližší konkretizaci těchto informací. Zástupce žalobkyně tak však neučinil a do Protokolu ze dne 27. 8. 2015 prohlásil, že se Zprávou o daňové kontrole byl seznámen. Vyjádřil pouze nesouhlas se závěry v ní uvedenými, nikoli konkrétní nedostatky ve skutkovém stavu zjištěném správcem daně.
35. S ohledem na výše uvedené nelze považovat za důvodnou ani námitku, že se žalobkyně nemohla nahlédnutím do pomůcek přesvědčit, zda správce daně neměl ve vztahu k jí doměřené dani uznat i jiné výhody, než slevy na dani. Žalobkyně v daňovém řízení ani v následné žalobě nepoukázala na žádnou konkrétní okolnost, ze které by jí skutečně nějaká

výhoda vyplývala, pouze setrvala na svém tvrzení, že se nemohla přesvědčit, zda jí neměly být přiznány i jiné výhody.

36. Nadto ze Zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá (viz strany č. 72 a 80), že správce daně zkoumal existenci okolností, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, přitom žádné výhody zjištěny nebyly. Posouzení výhod žalobkyně při výpočtu daně z přidané hodnoty je tak plně přezkoumatelné a dle názoru zdejšího soudu také plně dostačující. Správce daně se existencí výhod prokazatelně zabýval a své závěry ve Zprávě o daňové kontrole přesvědčivě zdůvodnil. Dostal tak povinnosti definované rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2008, č. j. 1 Afs 113/2006-40, na který žalobkyně odkazuje, dle kterého musí být daňový subjekt před daňovým orgánem první instance seznámen s tím, ke kterým eventuálním výhodám, ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, bylo přihlédnuto.
37. V souvislosti s výše uvedenou námitkou žalobkyně uvádí, že **výhodou, jež mohla být v rámci stanovení daně uznána, je například manko** plynoucí z přirozených vlastností zásob. Vycházel-li však správce daně při výpočtu průměrné obchodní přírážky žalobce či srovnatelných subjektů z poměru mezi jejich příjmy a výdaji, zcela logicky je v této početní operaci již zahrnuto případné manko, jakožto rozdíl mezi skutečným stavem a stavem účetním. Námitka žalobkyně je tak nedůvodná.

VI. Shrnutí a náklady řízení

38. Závěrem lze shrnout, že správce daně a žalovaný ve vedených daňových řízeních, jakožto ve svých rozhodnutích dostatečně specifikovali své pochybnosti o žalobkyní předložených evidencích a dokladech. Žalobkyní navržené a následně žalovaným provedené důkazy nemohly tyto pochybnosti spolehlivě vyvrátit. Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně v posuzovaných daňových řízeních neunesla své důkazní břemeno a vzhledem k nedostatečnosti jí navržených důkazů tak bylo nutno stanovit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2011 až 4. čtvrtletí 2012 pomůckami. Důvody tohoto zvoleného postupu uvedené v napadených rozhodnutích jsou plně přezkoumatelné a zcela v souladu se zákonem, stejně jako samotný výpočet doměřené daně.
39. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobkyní nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
40. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č. j. 7 Afs 11/2014-47).

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 12. října 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu