



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Z. H.**
zastoupený advokátem JUDr. Radkem Kellerem
sídlem Jaselská 23, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 6. 2016, č. j. 28971/16/5300-22441-701296

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 3. až 4. čtvrtletí 2010, 1. až 4. čtvrtletí 2011 a 1. až 4. čtvrtletí 2012, vydané dne 8. 8. 2014 pod č. j. 3191671/14/3005-24803-704582, č. j. 3191741/14/3005-24803-704582, č. j. 3191751/14/3005-24803-704582, č. j. 3191768/14/3005-24803-704582, č. j. 3191804/14/

3005-24803-704582, č. j. 3191834/14/3005-24803-704582, č. j. 3191856/14/3005-24803-704582, č. j. 3191860/14/3005-24803-704582, č. j. 3191872/14/3005-24803-704582 a č. j. 3191879/14/

3005-24803-704582. Těmito rozhodnutí byla žalobci za předmětná zdaňovací období doměřena DPH podle pomůcek a současně rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále.

II. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě namítal, že v posuzovaném případě nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a žalovaný ani splnění těchto podmínek v žalobou napadeném rozhodnutí nezkoumal. Žalobce se domníval, že správce daně předtím, než přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, nevyhodnotil řádným způsobem označené důkazy a jeho závěr o tom, že žalobce neprokázal skutečnou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, je nepřezkoumatelný a v rozporu s ustanovením § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu,

ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Dle názoru žalobce nebylo možno stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě, a ze strany žalovaného se tak jednalo o projev zjevné libovůle. Žalobce namítal, že při samotném stanovení daně podle pomůcek správce daně porušil ustanovení § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu, když nezohlednil konkrétní poměry na trhu, kde žalobce působí (4 restaurace v jedné obci o velikosti 1 250 obyvatel). Žalovaný rovněž neprověřil, zda správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédl k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody, i když jím nebyly v řízení uplatněny. Žalobce se vyjádřil také k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, kdy především odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95.

3. Z výše uvedených důvodů proto žalobce navrhoval, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí v souladu s ustanovením § 114 odst. 4 daňového řádu podrobně zkoumal podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jakož i jejich přiměřenost. Žalovaný připomněl, že žalobce neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, ani nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky pro správné stanovení daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období. Žalovaný měl tedy za to, že zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek byly beze zbytku naplněny. Za splněnou měl žalovaný také tu podmínku, že daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě, když jako pomůcku správce daně využil nezpochybněná přijatá zdanitelná plnění a dále údaje tří srovnatelných daňových subjektů. Své úvahy ohledně kritérií pro nalezení srovnatelných subjektů přitom správce daně popsal a odůvodnil v úředních záznamech ze dne 17. 7. 2014, ze kterých dle žalovaného vyplývají logické úvahy, nikoli libovůle, jak žalobce namítal.

5. Dle názoru žalovaného správce daně posoudil veškerá podání, vyjádření a důkazní prostředky navržené i předložené ze strany žalobce, dostatečně se s nimi vypořádal a dostál také své zákonné povinnosti vyplývající z ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, kdy zjišťoval okolnosti, z nichž pro žalobce vyplývají výhody, avšak žádné nezjistil. Závěrem proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalovaný ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen, a žalobce s takovým postupem výslovně souhlasil, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
7. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
8. V posuzované věci je mezi účastníky řízení spor o to, zda daň z přidané hodnoty (za shora vyjmenovaná zdaňovací období), která byla stanovena podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, byla žalobci doměřena v souladu se zákonem.
9. Z obsahu předloženého správního spisu v této souvislosti vyplynuly pro věc následující rozhodné skutečnosti. Na základě podaných daňových přiznání za předmětná zdaňovací období správce daně neformálně vyzval žalobce k předložení daňových a účetních dokladů za rok 2011. Dne 3. 7. 2013 žalobce předložil čtyři šanony pokladny 2011, dále šanon faktur vydaných a faktur přijatých 2011, včetně podkladů DPH 2010, 2011 a 2012 (viz úřední záznam ze dne 3. 7. 2013, č. j. 3139157/13/3005-05403-711283). Dne 15. 7. 2013 správce daně provedl u žalobce místní šetření k prověření jeho ekonomické činnosti a vysokého podílu uskutečněných zdanitelných plnění vykazovaných v podaných přiznáních ve snížené sazbě daně. Správce daně zjistil, že žalobce provozuje hostinskou činnost v „Restauraci Maryša Těšany“ a ve „Společenském domě Orlovna v Šitbořicích“, kde je rovněž kuchyně, bowling a pokoje pro poskytování ubytování (viz úřední záznam ze dne 19. 7. 2013, č. j. 2687533/13/3005-05403-711283). Žalobce prodává obědová menu (cca 45 jídel) i „jídlo přes ulici“, tj. prodej menu do krabiček či jídlonosičů (cca 30 jídel), jídla na objednávku, zajišťuje catering a provozuje výherní automaty. Při místním šetření správce daně získal starší jídelní a nápojový lístek, který dle žalobce přestal platit zhruba před měsícem. O provedeném místním šetření byl dne 22. 7. 2013 sepsán úřední záznam (č. j. 2688777/13/3005-05403-711283), obsahující zjištění ohledně zdaňovacích období 1. až 4. čtvrtletí 2011, plynoucí z namátkového prověření daňových dokladů. Správce daně zjistil, že největšími dodavateli žalobce jsou MAKRO

Cash & Carry ČR s.r.o., sídlem Jeremiášova 1249/7, Praha 5, (dále jen „MAKRO“) a Plzeňský Prazdroj, a. s., sídlem U Prazdroje 7, Plzeň, (dále jen „Plzeňský Prazdroj“).

10. Dne 23. 7. 2013 správce daně protokolem č. j. 2689112/13/3005-05403-711283 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 3. čtvrtletí 2010 do 4. čtvrtletí 2012. Při tomto jednání žalobce předložil inventury zásob provedené k datu 31. 12. 2010, k datu 31. 12. 2011, deník tržeb Šitbořice za rok 2011 a tržby restaurace Maryša za rok 2011. Na základě výzev k vydání listin správce daně následně obdržel přehled daňových dokladů vystavených dodavatelem MAKRO (dne 31. 7. 2013, č. j. 2907772/13) a dodavatelem Plzeňský Prazdroj (dne 31. 7. 2013, č. j. 2908169/13).
11. Při ústním jednání dne 27. 8. 2013 (viz protokol č. j. 3121424/13/3005-05403-711283) žalobce předložil další důkazní prostředky, zejména peněžní deník 2010 a 2012, pokladnu za 3. a 4. čtvrtletí 2010, rok 2011 a 2012, faktury přijaté 2010, 2011 a 2012, včetně evidencí pro daňové účely, výpisy z účtů za rok 2011, inventarizaci zásob k datu 31. 12. 2012 a cenové kalkulace jídla. Žalobce sdělil, že v letech 2010 a 2011 bylo vydáváno cca 65 menu denně, v roce 2012 došlo ke zvýšení na 70 menu, z toho 30 bylo vydáno v restauracích a 40 tzv. „přes ulici“. Dne 4. 9. 2013 byl pod č. j. 3188566/13 správci daně doručen deník tržeb za 3. a 4. čtvrtletí roku 2010, deník tržeb za rok 2012 a soupis zásob k datu 1. 7. 2010.
12. Výzvou správce daně ze dne 18. 11. 2013, č. j. 3652585/13/3005-05403-711283, k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu byl žalobce vyzván k prokázání správnosti přiznané daně z přidané hodnoty na výstupu v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), neboť při orientačním výpočtu uskutečněných zdanitelných plnění z prodeje vybraných stěžejních komodit dospěl správce daně k vyšším částkám, než které žalobce uvedl v podaných daňových přiznáních. Přijatá zdanitelná plnění správce daně nezpochybnil.
13. Žalobce v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností uvedl, že správce daně při výpočtu předpokládaných uskutečněných plnění počínaje 3. čtvrtletím 2010 nesprávně vycházel z jídelního lístku platného až od 1. 10. 2012 a nevzal v úvahu prodej piva v celých sudech KEGP za nákupní cenu. Ve vztahu k provedené inventarizaci a inventurám zásob žalobce připustil možnost součtové chyby, což však dle jeho názoru nemohlo mít vliv na průkaznost inventarizací. Dále žalobce poukazoval na skutečnost, že nebyla zohledněna vlastní spotřeba a spotřeba jeho rodiny (cigarety, obědová menu, alko i nealko nápoje a další).
14. Při ústním jednání konaném dne 28. 4. 2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolních zjištění (viz protokol č. j. 1986658/14/3005-05403-711283), kdy správce daně dospěl k závěru, že žalobce nedoložil a neprokázal skutečný rozsah a hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění v souvislosti s prodejem piva, osobní spotřebu žalobce a jeho rodiny (pivo, víno, cigarety, menu, minerální vody a další komodity neuvedené v jídelním lístku), resp.

důvodnost snížení přijatých zdanitelných plnění a nároku na odpočet z nich u zbylých vyjmenovaných komodit. Nebyla tedy prokázána správnost přiznané daně na výstupu dle § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, kdy správce daně zároveň uzavřel, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním.

15. Zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty (č. j. 3048429/14/3005-05403-711283) byla
se žalobcem projednána dne 16. 7. 2014, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání č. j. 3048820/
14/3005-05403-711283. Písemné vyjádření žalobce k výsledku kontrolních zjištění ani následné provedení svědeckých výpovědí nevedlo správce daně ke změně těchto zjištění ani ke změně závěrů, které správce daně na základě těchto zjištění učinil.
16. Dne 17. 7. 2014 správce daně vyhotovil úřední záznamy o stanovení daně podle pomůcek za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2010, č. j. 3069974/14/3005-05403-711283, za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, č. j. 3071104/14/3005-05403-71 1283, a za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2012, č. j. 3071744/14/3005-05403-711283.
17. Žalobce v podané žalobě předně namítal, že žalovaný v daném případě vůbec nemusel stanovit daň podle pomůcek, neboť z provedeného dokazování vyplynulo, že mezi kontrolované doklady, písemnosti a záznamy patřily mj. pokladní doklady za inkriminovanou dobu, faktury vydané, faktury přijaté, evidence pro účely daně z přidané hodnoty, inventury zásob, deník tržeb, výpisy z účtů, peněžní deník, přehled HIM + DHIM, seznam zaměstnanců v příslušném období, seznam dohod o provedení práce, cenová kalkulace a jídelní lístek. Pokud pak z takto předložených listin správce daně přesto dovodil, že existují rozpory a nesoulad mezi tvrzenými skutečnostmi a skutečnostmi zjištěnými správcem daně a že žalobce neprokázal skutečnou hodnotu uskutečněných zdanitelných plnění, měl žalobce za to, že tyto závěry jsou nepřezkoumatelné a v rozporu s § 98 daňového řádu.
18. Ve vztahu k takto uplatněným námitkám žalobce krajský soud pokládá za důležité na tomto místě předně připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se tak neuplatňuje zásada vyhledávací (jako např. v trestním právu), což odpovídá tomu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž leží na daňovém subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy správce daně povinnost prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí okolnosti zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového

řádu). Daňový subjekt tedy musí svá tvrzení prokázat a za tímto účelem předložit důkazní prostředky

či navrhnout jejich provedení. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu přitom v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná

na www.nssoud.cz). Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

19. Unese-li naopak správce daně své důkazní břemeno, pak je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečným stavem, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že i přes vzniklé pochybnosti je jeho hospodaření průkazné; nebo aby naopak svá původní tvrzení korigoval, nabídl správci daně novou skutkovou verzi reality, reflektující existenci pochybností o souladu účetnictví se skutečností, a aby tato svá revidovaná tvrzení také náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.
20. Z hlediska unesení důkazního břemene je proto nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl správci daně předložen, určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům Nejvyšší správní soud dospěl např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaném pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaném pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny zároveň dostupné na www.nssoud.cz. Povinností správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by jeho daňovou povinnost snížil.
21. Takto nerovnoměrně rozvržené důkazní břemeno mezi daňový subjekt a správce daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, dle které nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí (k tomu srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>).
22. Krajský soud opětovně připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V projednávané věci měl přitom správce daně

pochybnosti o správnosti přiznané daně z přidané hodnoty na výstupu, neboť již při orientačním výpočtu uskutečněných zdanitelných plnění z prodeje vybraných stěžejních komodit dospěl správce daně k vyšším částkám, než jaké žalobce uvedl v podaných daňových přiznáních. Žalobce v daňových přiznáních přiznal nižší základ daně za uskutečněná zdanitelná plnění, než jaký odpovídal součtu orientačních tržeb za prodané vybrané druhy zboží (vypočteno správcem daně na základě údajů získaných od dodavatelů MAKRO a Plzeňský Prazdroj) a orientačních tržeb za prodej menu a prodejních cen dle jídelního lístku. Dále byl orientační výpočet tržeb proveden u prodeje nápojů od jiných dodavatelů a cigaret a neobsahoval tržby za jídla na objednávku, zvěřinové hody,

za pochutiny, zmrzlinu, další alkoholické, nealkoholické nápoje a víno dle jídelního lístku. Správce daně rovněž zjistil, že žalobce nakupoval i sortiment, který nebyl uveden v jídelním lístku. Správci daně tak na základě výše popsanych skutečností vznikly oprávněné pochybnosti o správnosti přiznané daně na výstupu v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které krajský soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně doloženými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí pro daňové účely, které žalobce v rámci daňové kontroly předložil. Následkem toho přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení, tj. správnost a úplnost údajů o uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v podaných daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty.

23. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu přitom platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Odstavec 2 téhož ustanovení daňového řádu dále upravuje, že stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

24. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srovnej např. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 - 46, všechny dostupné na www.nssoud.cz), která ačkoli byla přijata ve vztahu k § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), se v plném rozsahu vztahuje také na nyní projednávaný případ, neboť znění ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se zcela shoduje s § 98 daňového řádu, platí, že, „*stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním*“ (srovnej též

usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publikované pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně za pomoci pomůcek je tak třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Pro použití pomůcek přitom 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“ (srovnej již výše zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, publikované pod č. 3418/2016 Sb. NSS).

25. Stanovení daně podle pomůcek je tak náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Správce daně přitom nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním; a dále to, zda daň podle pomůcek je možno stanovit dostatečně spolehlivě (k tomu shodně srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalovanému odvolacímu orgánu ani soudům ve správním soudnictví pak nepřísluší přezkoumávat samotnou volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a užil by zcela zjevně nesprávného či nelogického postupu při stanovení daně (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých konkrétních důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení doložit odpovídajícími důkazy. V odvolacím řízení v situaci, kdy daň byla stanovena podle pomůcek, lze proto dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů, přičemž daňový subjekt by své námitky měl především směřovat k tomu, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být - byť odhadem - stanovena (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či rozsudek ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49, oba dostupné na www.nssoud.cz).

26. V posuzované věci přitom žalobce v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností (výzvu ze dne 18. 11. 2013, č. j. 3652585/13/3005-05403-711283) uvedl, že při výpočtu předpokládaných uskutečněných zdanitelných plnění správce daně počínaje zdaňovacím obdobím 3. čtvrtletí 2010 nesprávně vycházel z jídelního lístku platného až od 1. 10. 2012 a dále nevzal v úvahu prodej piva v celých sudech KEGP za nákupní cenu. Tržby tedy měly být nižší, než jak vypočítal správce daně. Pokud se jednalo o provedení inventarizací a inventur zásob, žalobce připustil možnost součtové chyby, která však dle jeho názoru nemohla mít vliv na průkaznost provedených inventarizací. Dle žalobce nebyla zohledněna

ani jeho vlastní spotřeba a spotřeba jeho rodiny (cigarety, obědová menu, alko i nealko nápoje a další), což nemohl správce daně předpokládat. Chybějící rozdíl v tržbách žalobce vyčíslil v řádu desetitisíců, k čemuž zároveň předložil „Přehled nákupu a prodeje piva fy Prazdroj“ za 2. pololetí 2010, za rok 2011, do 30. 9. 2012, od 1. 10. 2012; a dále „Přehled nákupu a prodeje vína“ za 2. pololetí 2010, za rok 2011, do 30. 9. 2012, od 1. 10. 2012. Žalobce konstatoval, že podle jeho výpočtu činila v roce 2010 marže při prodeji piva 33,72 %, v roce 2011 činila marže 33,62 % a v roce 2012 činila 29 % za první tři čtvrtletí a 35,92 % za poslední čtvrtletí tohoto roku.

27. Žalobci však nelze dle krajského soudu přisvědčit, že by se daňové orgány s jím předloženými tvrzeními dostatečně nevypořádaly. V této souvislosti krajský soud pro stručnost odůvodnění odkazuje jednak na zprávu o daňové kontrole projednanou se žalobcem dne 16. 7. 2014 (č. j. 3048429/14/3005-04403-711283), jednak na odůvodnění napadeného rozhodnutí, konkrétně především na body [40] až [49], kde se žalovaný se všemi žalobcem tvrzenými skutečnostmi náležitě vypořádal. Namítal-li žalobce, že správce daně při svém orientačním výpočtu tržeb nesprávně vycházel z jídelního lístku platného až od 1. 10. 2012, krajský soud ve shodě se závěry žalovaného konstatuje, že sám žalobce uvedl, že jídelní lístek byl přepracován až v roce 2013, čemuž odpovídalo i jeho sdělení ze dne 15. 7. 2013, kdy uvedl, že předložený jídelní lístek přestal platit přibližně před měsícem, tj. někdy v průběhu června roku 2013. Rovněž z výpovědí žalobcem navržených svědků, vyslechnutých dne 17. 6. 2014 (konkrétně S. P. - viz protokol č. j. 2706875/14/3005-05402-706955; a D. P. - viz protokol č. j. 2706885/14/3005-05402-706955) vyplynulo, že jídelní lístek byl měněn pouze jednou. Pokud však, jak žalobce tvrdil, měl být v předmětných zdaňovacích obdobích platný jiný nebo jiné jídelní lístky, bylo na žalobci, aby tyto jídelní lístky k prokázání svých tvrzení správci daně předložil. Žalovaný k tomu zároveň doplnil, že do orientačního výpočtu tržeb správce daně zahrnul pouze prodej menu v restauracích, jehož cena nebyla součástí předloženého jídelního lístku. Při výpočtu pak správce daně vycházel z předložené cenové kalkulace jídel a pro výpočet použil výhradně cenu 65 Kč, i když v kalkulaci a nabídce figuruje i menu „Výběr“ za cenu 75 Kč, následkem čehož mohly být skutečné tržby žalobce ještě vyšší.
28. Správce daně zároveň nezpochybňoval skutečnost, že v pohostinství dochází k likvidaci neprodaných jídel – viz k tomu výpovědi svědků vyslechnutých dne 17. 6. 2014 (konkrétně S. N. - viz protokol č. j. 2706875/14/3005-05402-706955; D. P. - viz protokol č. j. 2706885/14/3005-05402-706955; J. Č. - viz protokol č. j. 2706895/14/3005-05402-706955; R. D. - viz protokol č. j. 2706905/14/3005-05402-706955; a V. J. - viz protokol 2706913/14/3005-05402-706955), ze kterých vyplynulo, že ze strany místních obyvatel dochází k odběru jídla z kuchyně zdarma pro zvířectvo. Pokud však žalobce nebyl schopen v průběhu daňové kontroly vůbec doložit, kolik porcí menu bylo v tom kterém zdaňovacím období připravováno a kolik jich bylo denně prodáno, nebylo možno ani určit, kolik jídla bylo následně likvidováno. Toto množství nebylo možno dovodit ani z výpovědí svědků. Sám žalobce přitom ve svých vyjádřeních uváděl rozdílné množství vydaných menu a nepředložil žádné důkazní prostředky k prokázání toho, jaký byl jejich konkrétní denní prodej či příprava. V takovém případě nebylo možné ani ověřit návaznost uskutečněných zdanitelných plnění na plnění přijatá (tj. např. na nakoupené suroviny).

Shodně tomu bylo i v případě velikosti porcí a tzv. „přikrajování masa“ na gramáž 180 g na porci. Ani toto tvrzení nebylo žalobcem prokázáno. Ačkoli svědkyně (S. P. a D. P.) ve svých výpovědích uvedenou gramáž potvrdily, z výpovědí obou jmenovaných vyplývá, že se porcování masa osobně neúčastnily, ale tuto prováděl výhradně žalobce. Rovněž z jídelního lístku vyplývala gramáž masa v syrovém stavu 150 g nebo 200 g a také cenová kalkulace menu a menu „Výběr“ uváděla gramáž 150 g masa na jednu porci, nikoli 180 g.

29. K žalobcem tvrzenému prodeji piva v celých sudech za nákupní cenu žalovaný poukázal na existující rozpor mezi tvrzením žalobce a výpovědí svědka Ing. M. K. (viz protokol ze dne 19. 6. 2014, č. j. 2746214/14/3005-05402-706955), který uvedl, že od žalobce odebírá jedenkrát ročně v září cca 30 sudů piva za nákupní cenu a že za tento nákup obdržel od žalobce doklad o nákupu (účtenku). Žádná takto vysoká částka, která by odpovídala této transakci, se ale od září do konce příslušného kalendářního roku v tržbách žalobce nevyskytovala. Jestliže by účtenka (zjednodušený daňový doklad) vystavena nebyla a důvodem toho by byla skutečnost, že hotovost nebyla přijata, musel by žalobce do patnácti dnů ode dne uskutečnění zdanitelného plnění vystavit běžný daňový doklad, např. fakturu s uvedením data uskutečnění zdanitelného plnění. Ani takový daňový doklad však žalobce nepředložil a nebyl zahrnut ani v evidenci pro daňové účely. Krajský soud tak ve shodě se závěry žalovaného uzavírá, že také tato skutečnost svědčila u žalobce o nesprávnosti evidence tržeb a nesprávném vykazování daně na výstupu.
30. Rovněž v případě osobní spotřeby žalobce a jeho rodiny, a to jak spotřeby cigaret, obědových menu, tak piva a dalšího zboží, se krajský soud ztotožňuje s hodnocením žalovaného, který odmítl polemizovat o její výši, neboť žalobce osobní spotřebu nedoložil žádnou evidencí vedenou v reálném čase. Zůstala tedy v rovině ničím nepodloženého tvrzení. Výši osobní spotřeby přitom žalobce pravděpodobně pouze odhadl, jelikož osobní spotřeba piva v půllitrech v roce 2011 i v roce 2012 měla být dle tvrzení žalobce shodná, stejně jako osobní spotřeba cigaret, tj. jedna krabička denně. Zásadní je pak v této souvislosti skutečnost, že evidenci tržeb a evidenci uskutečněných zdanitelných plnění je nutno v důsledku všech výše uvedených skutečností pokládat za evidenci nekompletní, neobsahující veškeré údaje, což ostatně potvrdil i sám žalobce, a tedy za evidenci neprůkaznou, neúplnou a nevěrohodnou.
31. Jelikož žalobce nevedl a nepředložil skladovou evidenci, nemohl správce daně porovnat ani stav zboží zjištěný při inventarizaci. Správce daně přitom v této souvislosti zjistil chyby téměř ve všech součtech za jednotlivé skupiny zboží a z toho důvodu byly nesprávné i celkové inventurní součty. Při řádně provedeném porovnání stavu skutečného stavu (inventura) a stavu evidenčního (evidence majetku) by žalobce musel zjistit rozpor mezi skutečným a evidenčním stavem, způsobený chybným vyčíslením, ale i tvrzenou osobní spotřebou, a to zvláště tehdy, byly-li by dle svědeckých výpovědí inventury zboží prováděny měsíčně. Dle předložených inventur zboží nicméně nebyl nikdy zjištěn rozdíl mezi skutečným a evidovaným stavem zásob. Z logiky věci ovšem vyplývá, že pokud ze strany žalobce a jeho rodiny docházelo také k osobní spotřebě a tato nebyla průběžně evidována, nebylo možné na konci jednotlivých kalendářních let jednoznačně osvědčit, že

rozdíl mezi skutečným a evidovaným stavem zásob byl nulový. Skutečný stav by v takovém případě nutně musel být menší než evidovaný. Vzhledem k absenci průběžné

a v reálném čase vyhotovované evidence osobní spotřeby a vzhledem k absenci skladové evidence nebylo možné tento rozdíl vysvětlit a jednoznačně deklarovat jen jako osobní spotřebu, neboť tento rozdíl mohl vzniknout i z jiných důvodů, např. jako manko nebo škoda, případně

i jako prodané zboží, ovšem nevykázané v tržbách.

32. Většina uskutečněných zdanitelných plnění pak byla evidována na základě měsíčního přehledu „Souhrn daňových dokladů na tržby za hotové“. Žalobce předložil deník tržeb za 2. pololetí 2010 a za rok 2012 v členění na celkové tržby (bar a kuchyň), odvoz catering, sál/ubytování a bowling, a to bez další přílohy s podrobným rozpisem. Přitom denní tržby, jak vyplynulo ze svědeckých výpovědí (S. P. - viz protokol ze dne 17. 6. 2014, č. j. 2706875/14/3005-05402-706955; D. P. - viz protokol ze dne 17. 6. 2014, č. j. 2706885/14/3005-05402-706955), servírky předávaly, aniž by znaly jejich výši. S ohledem na skutečnost, že nebylo možné prověřit návaznost přijatých zdanitelných plnění na plnění uskutečněná, stejně jako vysoký podíl uskutečněných zdanitelných plnění ve snížené sazbě daně, přijal správce daně pouze tvrzení žalobce, že se jednalo o ubytování, bowling, catering a především prodej „jídla přes ulici“.
33. Z výše uvedeného je dle krajského soudu zřejmé, že průkaznost, věrohodnost, úplnost a správnost evidencí pro daňové účely předložených žalobcem byla finančními orgány vyvrácena. K tomuto závěru lze dospět zejména s odkazem na skutečnost, že žalobce neprokázal zaevidování všech tržeb a skutečně prodaného zboží, neprokázal ani řádné provedení inventarizace zásob ve vazbě na skladovou evidenci, zejména neprokázal, že fyzicky zjištěný stav zásob odpovídal stavu evidenčnímu. Žalobce tak nemohl zjistit, zda vznikly či nevznikly inventarizační rozdíly. Takovéto evidence přitom nemohou být relevantním podkladem pro správné vyčíslení uskutečněných zdanitelných plnění v evidencích vedených pro účely DPH.
34. Krajský soud se proto ztotožnil se závěry žalovaného, potažmo správce daně, že žalobce ani přes výzvu správce daně nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal správnost a úplnost údajů jím uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 až 4. čtvrtletí 2012. Správce daně naopak prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetních záznamů a vedených evidencí žalobce pro daňové účely, jakož i dalších listin a důkazních prostředků, které žalobce v průběhu daňové kontroly předložil, přičemž pochybnosti o souladu údajů v nich uvedených se skutečností popsal zcela konkrétně již ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 18. 11. 2013, č. j. 3652585/13/3005-05403-711283, a dále ve výsledku kontrolního zjištění, s nímž byl žalobce seznámen dne 28. 4. 2014 (viz protokol č. j. 1986658/14/3005-05403-711283). Úvahy správce daně tak krajský soud považuje za plně přezkoumatelné, stejně jako se ztotožňuje s jeho závěry, že nedostatky ve vedení povinných evidencí dosáhly v projednávané věci takové intenzity, že nebylo možné daň stanovit dokazováním. Správce

daně proto byl oprávněn v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu stanovit žalobci daň podle pomůcek, neboť za stávajících podmínek se jednalo o jediný způsob, jakým bylo možno daň stanovit.

35. Lze tedy uzavřít, že v nyní projednávaném případě byla naplněna první i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, a toto nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo za následek, že v dané věci nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011 - 60, dostupný na www.nssoud.cz). Již na tomto místě je přitom možno zároveň konstatovat, že daňové povinnosti za předmětná zdaňovací období byly prostřednictvím pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě.
36. Co se týká právě této otázky, tedy přiměřenosti či dostatečné spolehlivosti použitých pomůcek (a následkem toho i dostatečné spolehlivosti vypočtené daně), je nutno v první řadě konstatovat, že správce daně v souladu s ustanovením § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu osvědčil za pomůcky nezpochybněná přijatá zdanitelná plnění žalobce a dále ve smyslu § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu vycházel z údajů tří srovnatelných daňových subjektů provozujících stejnou ekonomickou činnost v obdobném rozsahu jako žalobce, a to na území Jihomoravského kraje, nikoliv však ve městě Brně, neboť žalobce měl v předmětných zdaňovacích obdobích provozovny (restaurace) v Těšanech a v Šitbořicích. Dalším kritériem bylo, aby srovnatelné daňové subjekty byly fyzickými osobami, čtvrtletními plátcí daně z přidané hodnoty a měly podobnou výši přijatých zdanitelných plnění jako žalobce. Posledním kritériem byl pak obdobný podíl uskutečněných zdanitelných plnění v základní a ve snížené sazbě daně. Navíc všechny srovnatelné daňové subjekty podnikaly v oboru přibližně stejnou dobu jako žalobce, tedy cca patnáct let. Správce daně tak zohlednil konkrétní poměry na trhu, kde žalobce působí, přičemž zohlednil i kritérium lokality tak, aby vybrané daňové subjekty byly v podstatných ohledech se žalobcem co možná nejvíce srovnatelné.
37. K výpočtu celkových uskutečněných zdanitelných plnění pak správce daně použil aritmetický průměr podílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění srovnatelných daňových subjektů, kterým vynásobil nezpochybněná přijatá zdanitelná plnění žalobce. Odečtem zdanitelných plnění uvedených žalobcem na ř. 3 - 13 daňového přiznání, které správce daně nezpochybnil, byl získán základ daně uskutečněných zdanitelných plnění. Takto vypočtený základ daně uskutečněných zdanitelných plnění byl poté rozdělen na základ daně v základní a ve snížené sazbě daně v poměru, který sám žalobce vykazoval ve svých přiznáních k dani z přidané hodnoty. Výše daně byla následně vypočtena jako součin základu daně a příslušné sazby daně. Výpočet za každé zdaňovací období byl proveden samostatně a vycházel z údajů za příslušné zdaňovací období jak u srovnatelných daňových subjektů, tak u žalobce.
38. Krajský soud má proto s ohledem na vše výše uvedené ve shodě s žalovaným za to, že daň z přidané hodnoty byla správcem daně stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě.

Tím,

že správce daně použil jako pomůcku při stanovení daně na výstupu údaje celkem od tří srovnatelných daňových subjektů, které zprůměroval zvlášť pro každé zdaňovací období, dostál

v maximální možné míře objektivnosti použitých údajů ve snaze přiblížit se co nejvíce realitě. V daném případě se přitom jednalo o logickou úvahu a postup správce daně, nikoli o jeho libovůli, jak žalobce namítal v podané žalobě. Správce daně rovněž dostál povinnosti stanovené

v § 98 odst. 2 daňového řádu, když při stanovení daně podle pomůcek zkoumal také okolnosti, z nichž by mohly pro žalobce vyplývat výhody, avšak žádné nezjistil. S tímto závěrem se v rámci odvolacího přezkumu ztotožnil také žalovaný a přisvědčuje mu rovněž krajský soud.

39. Závěrem tedy krajský soud konstatuje, že správce daně a žalovaný v předcházejícím daňovém řízení, jakož i v následně vydaných rozhodnutích náležitě specifikovali své pochybnosti

o úplnosti, věrohodnosti a neprůkaznosti žalobcem předložených evidencí a dokladů, které se žalobci v průběhu řízení nepodařilo spolehlivě vyvrátit ani následně předloženými důkazními prostředky a provedenými svědeckými výpověďmi. Krajský soud se tak plně ztotožňuje se závěry žalovaného, že v daném případě absence důkazů a vedených evidencí dosáhla

takové

intenzity,

že neumožňovala stanovit daň dokazováním, a tedy bylo nutno přistoupit ke stanovení daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období na základě pomůcek. Důvody takto zvoleného postupu obsažené v napadeném rozhodnutí žalovaného, jakož i samotný výpočet doměřené daně, přitom krajský soud v daném případě neshledal v rozporu se zákonem.

V. Závěr a náklady řízení

40. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Brno 31. října 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu