



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: J. P., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený daňově poradenskou společností AGIS, a.s.,
sídlem Moskevská 1/14, 434 01 Most,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2016, č. j. 14142/16/5200-10422-711473,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 4. 2016, č. j. 14142/16/5200-10422-711473, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 7. 2015, č. j. 1571893/15/2510-50522-505615. Tímto dodatečným platebním

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

výměrem správce daně podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 231 810 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu 46 362 Kč.

Žaloba

2. V žalobě žalobce navrhl rozhodnutí žalovaného zrušit pro nepřezkoumatelnost, vady řízení a rozpor s právními předpisy, a to vše v otázce naplnění podmínek pro stanovení daně za využití pomůcek. Poukázal na to, že správce daně nechtěl ani jednou doložit to, co zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), stanoví v § 7b odst. 1 a 4, a ignoroval, že žalobce učinil přesně to, co ukládá zákon. Žalobce vedl evidenci příjmů a výdajů tak, aby umožňovala zjištění základu daně, v mezích této zákonné instrukce je i takový postup, že neuvedl výdaje a příjmy ze ztrátového prodeje částí zboží (pivo). Uvedl, že žalobce zjistil skutečný stav zásob na konci roku, což zaznamenal do svého daňového přiznání. Ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů podle žalobce nestanoví, o jaké rozdíly je třeba upravit základ daně, rozhodně to nemůže být o rozdíly ze skladové evidence, které se správce daně domáhá. Zdůraznil, že pokud by správce daně vedl řízení přezkoumatelným způsobem, nemohlo by v něm zapadnout, že žalobce sledoval a prokazoval úplnost tržeb prostřednictvím průměrné marže za kuchyň a prodej zboží a skutečně zjištěného stavu zásob. Zdůraznil, že procesní povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení je limitována hmotněprávní úpravou, daňová evidence není založena na průkaznosti, jako je tomu v účetnictví, když průkaznost není ani pro daňové účely definována a nelze ji z žádného předpisu ani odvodit. Podle žalobce proto není možné „z neprůkaznosti“ daňové evidence odvozovat naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Poukázal na to, že zákonodárce, ve snaze omezit překážky v podnikání, umožnil vedení pouhé daňové evidence a teprve nyní při vědomí omezenosti takové evidence zavádí elektronickou evidenci tržeb. Pokud by bylo legální stanovovat základ daně způsobem, jak je tomu v napadeném rozhodnutí, pak by zákon o elektronické evidenci tržeb nebyl nutný.
3. Dále namítl, že správce daně v platebním výměru na daň z přidané hodnoty stanovenou náhradním způsobem č. j. 166946/12/206913505615 potvrdil správnost vykázaných příjmů za období ledna až listopadu 2011, neboť v něm bylo uvedeno, že žalobce byl povinen podat přihlášku k registraci do 15. 12. 2011. Konstatoval, že není možné přezkoumat, jak má tato nesporná skutečnost vliv na žalobou napadené rozhodnutí. Ze stejných důkazních prostředků správce daně v řízení o dani z přidané hodnoty posoudil, že nemá pochybnosti o nárůstu tržeb v prosinci, resp. o nízkých tržbách v předchozích měsících a ke vzniku povinnosti registrovat se jako plátce daně z přidané hodnoty až k 15. 12. 2011, zatímco v řízení o dani z příjmů nerovnoměrnost v tržbách v jednotlivých měsících považuje za důkaz nevěrohodnosti tvrzení žalobce.
4. Dále žalobce uvedl, že správce daně po žalobci požadoval, aby doložil, jak naložil se zbožím od dodavatele Pivovary Staropramen, a. s., u něhož žalobce tvrdí, že jej spotřeboval mimo své podnikání, tzn. pro vlastní potřebu a soukromé akce. Ze zákona o daních z příjmů pro žalobce neplynula povinnost, aby vedl nějakou evidenci o soukromé spotřebě zboží, které je shodné se zbožím běžně používaným v rámci jeho podnikání. Zdůraznil, že by pro něj bylo diskriminační, pokud by jako podnikatel v pivnici musel vést evidenci o každém pivu, které si koupil od dodavatele, který mu dodává zboží do pivnice, a spotřeboval ho doma pro svou vlastní spotřebu, nebo ho nabídl své návštěvě. Konstatoval,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů může žalobce do daňově uznatelných nákladů zahrnout pouze náklady, které vynaložil v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, čemuž žalobce dostal, což potvrdil i správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Uvedl, že zahrnul do své daňové evidence pouze náklady na zboží, které skutečně spotřeboval v rámci svého podnikání, neměl povinnost dokazovat, proč nějakou částku do daňově uznatelných nákladů nezahrnul, ale musel by naopak prokázat, pokud by ji do daňově uznatelných nákladů zahrnul. Z těchto důvodů považoval požadavek správce daně o prokázání spotřeby zboží, jehož náklady na pořízení nezahrnul do základu daně, za povinnost uloženou mimo rámec zákona o daních z příjmů. Upozornil na to, že podle ustálené judikatury stíhá daňový subjekt důkazní povinnost, pokud jde o úplnost tržeb ve vazbě na nákupy zahrnuté do výpočtu základu daně. Důkazní povinnost o tom, že soukromé nákupy vedly k dosažení nepřiznaných tržeb, stíhá jednoznačně správce daně, který musí dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí. Podle žalobce nemohlo jít k jeho tíži, že v řízení zapadla skutečnost, že žalobce prokazoval tvrzený základ daně způsobem, jaký ukládá hmotněprávní předpis, tj. vedením evidence o nakoupených zásobách, zjištění stavu na konci roku a porovnáním s průměrnou marží na prodej zboží a provoz kuchyně. Dále zdůraznil, že správce daně stanovil žalobci daň podle pomůcek, protože žalobce nevedl evidenci plateb přijatých i vydaných v hotovosti v členění na kuchyň a ostatní provoz, což prý má vyplývat z důvodové zprávy k § 97 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobce však zákon o daních z příjmů ani důvodová zpráva nestanovili, co se rozumí jednotlivou platbou, zda každá uskutečněná platba, nebo dle jednotlivého plnění platby. Pokud by se vykládala jako každá uskutečněná platba, jednalo by se v případě žalobce o platbu na základě lístku s přehledem konzumace hosta, který zahrnuje jak tržbu za kuchyň, tak i ostatní provoz celkem. Pokud by se vykládala jako jednotlivá platba dle druhu plnění, tak by se v případě žalobce jednalo o platby evidované zvlášť za jídlo a zvlášť za ostatní provoz. Žalobce zdůraznil, že správce daně nemůže po žalobci požadovat evidenci plateb v hotovosti v členění na provoz kuchyně a ostatní provoz, neboť zákon o daních z příjmů přesně nespecifikuje, co se jednotlivou platbou rozumí. Tato povinnost však musí být uložena rozhodnutím, a to správce daně nečinil. V souladu s § 4 a § 5 odst. 2 daňového řádu neměl správce daně pravomoc vyžadovat ke kontrole evidenci prodejních cen, protože mu k tomu nebyla svěřena pravomoc, a správce daně tak nemohl tvrdit, že žalobce neprokázal skutečnost, k jejímuž posouzení mu nebyla svěřena pravomoc a brát tento fakt jako splnění podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

5. Dále namítal, že základní pochybení správce daně spočívalo v tom, že nesprávně vyhodnotil písemnost otce žalobce ze dne 12. 8. 2013, v níž je uvedeno: „*Tato skutečnost bude platit až do doby, kdy dojde k převedení a rozdělení předmětného majetku na všechny tři syny...*“ Správce daně měl rozpoznat, že toto tvrzení je rozhodující pro posouzení právního titulu pro plnění, které správce daně posoudil jako dary související s podnikáním. Správce daně však s tímto tvrzením nijak nepracoval, nevyzval k jeho prokázání, ani je nezahrnul do svého správního uvážení. Žalobce uvedl, že právě vztah ke sjednanému budoucímu převodu předmětného majetku je právním titulem pro plnění, která správce daně vyhodnotil jako dary související s podnikáním. Dále uvedl, že otec žalobce uzavřel s žalobcem smlouvu o prodeji podniku, jejíž součástí bylo právo kupujícího ověřit fungování prodávaného podniku. Daňová kontrola se dotkla jedné z forem takového ověřování funkčnosti podniku, fungování bylo popsáno v průběhu daňové kontroly. Poznamenal, že i kdyby šlo skutečně o dar, nejde podle jeho přesvědčení o dar, který vstupuje do základu daně z příjmu. V této souvislosti žalobce citoval rozsudky Nejvyššího Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008-98, a ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Afs 23/2008-66. Poukázal na to, že již v odvolání uváděl, že správce daně nedostatečně posoudil primární motiv darovacího úkonu, nezohlednil vztah mezi dárce a obdarovaným a další okolnosti, za kterých k darování došlo. Z úkonu dárce jednoznačně neplyne, že ho uskutečnil primárně pro podnikatelskou aktivitu žalobce. Zdůraznil, že dárce a obdarovaný jsou otec a syn, dárce je starostlivý otec, který se snaží své rodině pomáhat, podporovat ji a zajistit jí jistou životní úroveň. Uvedl, že otec žalobce mohl zvolit jinou formu pomoci místo poskytnutí zaměstnanců nebo uhrazení výdajů za telekomunikační služby a energie, například poskytnout žalobci peníze přímo a žalobce by je potom mohl v závislosti na svém uvážení použít pro svou výdělečnou činnost.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že je zjevné, že daňový subjekt je povinen vést daňovou evidenci ve smyslu § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů a dále je dle odst. 4 stejného ustanovení povinen provést k poslednímu dni zdaňovacího období zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a dluhů a o případné rozdíly upravit základ daně podle § 24 a § 25. Nejedná se tedy o dvě alternativní možnosti vedení evidence, jak se žalobce domníval, při jím předkládaném výkladu by ostatně nebylo zjištění skutečného stavu s čím tento porovnat pro účely případné úpravy základu daně.
7. Žalovaný dále uvedl, že dle § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, je na daňovém subjektu, jakou formu evidence majetku zvolí, tedy jakým způsobem tvrzené skutečnosti prokáže, za předpokladu, že touto evidencí bude skutečně možné prokázat skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. Ačkoliv nebyla průkaznost daňové evidence definována ani výslovně požadována zákonem, z výše uvedeného dle žalované vyplývalo, že evidence musí být vedena alespoň v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby jí bylo možné dokazovat skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. Žalobce žádnou takovou evidenci nepředložil, a proto nebyl schopen prokázat požadované skutečnosti.
8. Žalovaný poukázal na to, že námitka nerespektování výsledku jiného řízení již byla žalovaným v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádána. Podotkl, že zdaňovací období ledna až listopadu 2011 byla ve vztahu k dani z přidané hodnoty zkoumána čistě formálně ve vztahu k naplnění podmínek pro povinnou registraci žalobce k této dani, naopak správnost tvrzených údajů nebyla v tomto řízení posuzována a vztah tržeb za uvedená období k tržbám za měsíc prosinec 2011 zkoumán rovněž nebyl, jelikož se jej řízení o dani z přidané hodnoty ani okrajově netýkalo. Nelze tudíž podle žalovaného dovozovat, že by správce daně dospěl k rozdílným závěrům na základě shodných důkazů. Správce daně svým rozhodnutím o dani z přidané hodnoty nepotvrdil správnost vykázaných příjmů žalobce za měsíce leden až listopad 2011, jak se domníval žalobce, ani nezkoumal správnost vykazovaných tržeb a nerozhodoval o nich.
9. Žalovaný dále uvedl, že se s námitkou, že dary nebyly poskytnuty v souvislosti s podnikáním, vypořádal již v žalobou napadeném rozhodnutí, ve vztahu k poskytnutí plnění souvisejícími s převodem podniku je nutno uvést, že by se i v takovém případě jednalo o příjem, který by byl předmětem daně z příjmu, a proto by se na výsledku řízení nic zásadně nezměnilo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že netvrdil, že by § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů představoval jeden ze způsobů vedení daňové evidence, tímto žalobním argumentem chtěl upozornit na to, že skladová evidence není součástí daňové evidence a že povinností daňového subjektu je nějakou evidenci nebo jiným způsobem prokázat úplnost tržeb, že jde tedy o kvalitativně zcela jinou důkazní povinnost než u daňových subjektů, které vedou účetnictví. Dále zdůraznil, že správce daně na základě daňového řízení autoritativně rozhodl, že termín pro podání přihlášky k registraci k dani z přidané hodnoty byl 15. 12. 2011, tak nutně musel ověřit pravdivost tvrzení žalobce o rozložení tržeb v čase. Pokud by rozložení tržeb v čase bylo jiné, povinnost registrace k dani z přidané hodnoty by vznikla dříve a správce daně by nepostupoval v souladu se základním cílem daňového řízení. Správce daně již jednou rozhodl a rozhodovat znovu o téže věci lze jen za zákonem stanovených podmínek a ty nejen, že nebyly naplněny, ale nebyly žalovaným ani zkoumány.

Správní spis

11. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 12. 9. 2013, č. j. 1789812/13/2510-05401-507646, správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 22. 5. 2014, č. j. 1397618/14/2510-05401-506820, správce daně žalobce vyzval k tomu, aby do patnácti dnů od doručení výzvy předložil řádně vedenou skladovou evidenci či evidenci jí nahrazující nebo jiné podklady, ze kterých by bylo možné zjistit množství zakoupeného, směněného zboží či spotřebovaného materiálu včetně surovin na úseku kuchyně, přesné podklady k tržbám z obou provozoven, ze kterých by bylo možné ověřit správnost (úplnost) vykazovaných tržeb, nebo aby jinými věrohodnými důkazními prostředky prokázal oprávněnost zahrnutí veškerých výdajů spojených s pořízením zboží do výdajů vynaložených na zajištění, dosažení a udržení příjmů, a rovněž zahrnutí veškerých příjmů z podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů do příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů dle § 3 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Dále byl žalobce vyzván k prokázání toho, že jím vykázaný základ daně je v souladu s § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na tuto výzvu reagoval žalobce prostřednictvím svého zástupce podáním ze dne 31. 5. 2014, v němž však žádné požadované dokumenty nedoložil.
12. Ve zprávě o daňové kontrole č. j. 165054/15/2510-60561-507646, která byla se žalobcem, jehož zastupoval jeho zástupce, projednána dne 7. 1. 2015, správce daně popsal svá zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly, vypořádal se s námitkami žalobce obsaženými v jeho jednotlivých podáních a vyjádřil se i k předložené daňové evidenci žalobce, jejíž většinou část nepovažoval za průkaznou a správně vedenou, a proto správce daně stanovil daň podle pomůcek. Správce daně dne 9. 6. 2015 seznámil žalobce s úředním záznamem, v němž jsou uvedeny pomůcky, výpočet a postup, který byl použit pro stanovení daně, včetně výhod pro daňový subjekt, k nimž bylo přihlédnuto. Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 7. 7. 2015, č. j. 1571893/15/2510-50522-505615. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce prostřednictvím svého daňového poradce odvolání. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí, které nabylo právní moci dne 8. 4. 2016.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

13. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
16. Soud se nejprve zabýval obecně formulovanou námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů, kterou žalobce spatřoval v tom, že z průběhu celého řízení nelze dovodit srozumitelné odůvodnění jejich rozhodnutí. Soud po podrobném prostudování správního spisu, žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i dodatečného platebního výměru správce daně konstatuje, že finanční orgány naprosto srozumitelným a přezkoumatelným způsobem ve svých rozhodnutích uvedly právní úvahy, na jejichž základě v projednávané věci došlo k doměření daně z příjmu a ke zjištění, že žalobcem předložená evidence byla nedostatečná a neprůkazná. Žalovaný se též vypořádal se všemi odvolacími námitkami, jež žalobce uplatnil v odvolacím řízení. Žalovaný se zřetelně vyjádřil (srov. vypořádání 3. odvolací námitky na straně 9 žalobou napadeného rozhodnutí) i k námitce týkající se toho, že správce daně potvrdil správnost vykázaných příjmů žalobcem za období od ledna do listopadu 2011 v platebním výměru správce daně č. j. 166946/12/206913505615, podle něhož byl žalobce povinen podat přihlášku k registraci do 15. 12. 2011. Soud nepovažuje za potřebné argumentaci žalovaného k této námitce opakovat, konstatuje však, že tímto způsobem odůvodněné vypořádání této námitky v odvolacím řízení považuje za zcela dostačující a obsahující úvahy, které žalovaný při jejím vypořádání zaujal. Žalobou napadené rozhodnutí tedy soud vyhodnotil jako přezkoumatelné, a námitka žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů je tak zcela nedůvodná.
17. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné 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 neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému 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 správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost 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), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. 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.

18. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určující je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
19. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem 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 přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).
20. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

21. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že žalobce zahrnul do své daňové evidence hodnotu nákupu piva ve správné výši. Žalobce jako provozovatel hostinské činnosti vykázal ve zdaňovacím období roku 2011 v daňové evidenci nákup piva v celkové výši 1 169 016,76 Kč, ačkoli za toto zdaňovací období odebral (pod svým IČO) od společnosti Staropramen, a. s., pivo bez hodnoty vratných obalů v hodnotě 2 588 989 Kč. Z uvedeného tedy vyplynulo, že žalobce do své daňové evidence nezahrnul nákup zboží ve výši 1 419 972,24 Kč. Tento rozdíl žalobce vysvětloval v řízení před správcem daně tak, že pouze část nakoupeného piva byla určena pro prodej návštěvníkům pivnice, většina nakoupeného piva byla předána dalším zájemcům za pořizovací cenu sniženou o 10 %, z čehož jim vznikla ztráta asi 100 000 Kč; dále žalobce uvedl, že pivo, které nebylo určeno k prodeji v pivnici, sloužilo pro vlastní spotřebu a zajištění soukromých akcí (srov. podání žalobce ze dne 27. 1. 2014). Dále správce daně odvozoval pochybnosti od toho, že žalobce vykázal za období leden až listopad 2011 příjmy 999 900 Kč a výdaje 4 363 873 Kč, oproti tomu za prosinec 2011 vykázal příjmy 3 490 950 Kč a výdaje 1 314 Kč. K tomu soud podotýká, že žalobce jen za prosinec 2011, které byly v tomto měsíci rovněž vypořádány, podle přehledu vydaných faktur odebral od společnosti Staropramen, a. s., pivo v celkové výši 236 596 Kč. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti o oprávněnosti zahrnutí veškerých výdajů spojených s pořízením zboží do daňově uznatelných výdajů a zahrnutí veškerých tržeb do příjmů, a tím i o správnosti vykazovaného základu daně. Popsané pochybnosti daňových orgánů shledal soud důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak dle soudu unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí.
22. Prokázáním pochybností správce daně přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že zahrnul do daňového přiznání veškeré zdanitelné příjmy a výdaje. Pokud žalobce nějaké příjmy v daňovém přiznání nezohlednil, bylo jeho povinností prokázat, že nebyly předmětem daně, byly od daně osvobozeny, případně již byly řádně zdaněny. Této povinnosti však nedostál, neboť žalobce finančním orgánům žádné relevantní doklady nepředložil.
23. 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.* Podle odst. 2 téhož ustanovení, *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 odst. 3 *pomůckami jsou 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, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46), „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“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však 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“ (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29).
25. Soud předesílá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Odvolací orgán 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 stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. 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). Žalovanému ani soudům nepřisluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt proto může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt proto má zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepochybně s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015-49).
26. K námitkám žalobce týkající se průkaznosti jeho daňové evidence, soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, v němž Nejvyšší správní soud uvedl: „Účelem daňové evidence je zajištění zjištění základu daně, přičemž podle uvedeného ustanovení daňová evidence obsahuje: a) údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) údaje o majetku a dlužích. Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je - zjednodušeně řečeno - hospodaření daňového subjektu. Daňovou evidenci by měl poplatník vždy vést tak, aby na jejím základě bylo možné zjistit dílčí základ daně a poplatník byl schopen prokázat a doložit všechny s tím související skutečnosti, tj. jak dosažené příjmy, tak částky uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Součástí daňové evidence by proto měly být i příslušné doklady (vystavené a přijaté faktury, doklady o hotovostních a bezhotovostních platbách, o provedených zápočtech apod.). Daňový subjekt splní svoji důkazní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předeště, prokáže-li tato tvrzení svou daňovou evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.“

27. Podle § 7b zákona o daních z příjmů zajišťuje daňová evidence zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích (odst. 1). Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak (odst. 2). Zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a 25 zákona o daních z příjmů (odst. 4). Z uvedeného plyne, že žalobce byl povinen vést evidenci i o majetku a závazcích.
28. Pokud jde o obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci, tak ty stanoví § 6 až § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Podle citovaných ustanovení se majetkem rozumí mj. zásoby (§ 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Žalobce tedy byl povinen evidovat nejen příjmy a výdaje, nýbrž také vést evidenci o zásobách. Tuto evidenci byl přitom povinen vést průběžně (§ 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů), přičemž zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků měl provést k poslednímu dni zdaňovacího období (§ 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů). Soud plně souhlasí se žalovaným v tom, že pokud § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů stanoví povinnost upravit základ daně o případné rozdíly při zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období, je zřejmé, že daňový subjekt zjištěný skutečný stav (mj. zásob) porovná s průběžně vedenou evidencí (mj. zásob). Nelze tedy souhlasit se žalobcem v tom, že nemusí vést průběžnou evidenci stavu zásob, ale že postačí, pokud provede zjištění skutečného stavu zásob na konci roku. Žalobce tedy pochybil, pokud neprovedl porovnání skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provedené k poslednímu dni zdaňovacího období s evidencí stavu zásob. Daňová evidence tedy nebyla vedena v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů. Žalobce tudíž nedoložil, kolik a jaké zboží ve svých provozovnách prodal, zda nakoupené suroviny a zboží byly zaevidovány ve stavu zásob a kdy a v jakém množství byly spotřebovány. Finanční orgány proto nemohly ověřit zahrnutí veškerých tržeb do vykázaných příjmů žalobce.
29. Soud dále poznamenává, že evidenci prodejních cen (předložení ceníků) správce daně po žalobci požadoval z toho důvodu, že by za její pomoci společně s množstvím prodaného zboží mohlo být možné určit příjmy žalobce prostřednictvím dokazování, popřípadě vyvrátit pochybnosti správce daně týkající se příjmů žalobce za předmětné zdaňovací období. Žalobce však nebyl schopen doložit a vysvětlit kalkulaci cen prodáváných jídel, či předložit jiné podklady prokazující způsob stanovení obchodního rozpětí u prodaných výrobků a služeb. K otázce správce daně týkající se kalkulace cen, žalobce odpověděl, že je to proměnlivé, žádnou kalkulaci nemají, je to závislé na počasí (srov. protokol o jednání ze dne 8. 10. 2013). Dále soud uvádí, že žalobce uvedl, že pořizuje suroviny pro kuchyň i od Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

drobných chovatelů, a to i formou směny za jiný výrobek (např. sud piva), popřípadě že dodává zboží jiným podnikatelům, kteří zboží hradí protislužbou, např. provedením některých řemeslných prací a ostatními protislužbami, aniž by jakkoli toto započtení správci daně doložil. I toto je pro stanovení základu daně podstatnou skutečností, jež měl žalobce řádně doložit, neboť dle § 3 odst. 2 zákona o daních z příjmů je příjmem i nepeněžní příjem dosažený směnou.

30. Zcela irelevantní je členění plateb, jak je provádí žalobce, tedy zda měl evidovat platby dle druhu plnění či každou jednotlivou platbu. Podstatné je, že žalobce měl evidovat hotovostní či bezhotovostní platby v takovém rozsahu, aby byl schopen prokázat výši svých tržeb pro ověření výše jeho příjmů z podnikatelské činnosti. Tato povinnost pro žalobce plynula z § 97 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *daňový subjekt, který v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, je povinen vést průběžně evidenci těchto plateb, pokud nezaznamenává údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem*. Rovněž komentářová literatura k tomuto ustanovení uvádí, že *„daňový subjekt je povinen vést průběžně evidenci plateb v hotovosti, pokud v rámci své podnikatelské činnosti nebo samostatné výdělečné činnosti tyto platby uskutečňuje, tzn. přijímá a vydává hotové peníze. Jestliže údaje o těchto platbách zaznamenává povinně v jiné evidenci stanovené zákonem, pak tuto zvláštní povinnost nemá. [...] Není-li zákonná povinnost vést evidenci o platbách v hotovosti pro daňový subjekt jinde stanovena, vyplývá tato povinnost přímo z komentovaného ustanovení, aniž by k tomu bylo zapotřebí vydávat zvláštní rozhodnutí správce daně. Smyslem této povinnosti je zajistit dostatečné podklady pro správné zjištění a stanovení daně“* (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2011 – komentář k § 97). Žádné takové důkazní prostředky však žalobce finančním orgánům nebyl schopen předložit. Nelze tedy souhlasit se žalobcem v tom, že daň mohla být stanovena dokazováním. Žalobce má sice pravdu v tom, že neměl povinnost vést žádnou evidenci své soukromé spotřeby, to však nic nemění na tom, že měl vést řádně daňovou evidenci ve shora naznačeném směru v rámci své podnikatelské činnosti. Žalobce nevedl řádnou evidenci zásob podle § 7b zákona o daních z příjmů, nedoložil množství zboží, které prodal, a v důsledku toho nelze stanovit daň na základě dokazování. Podmínky pro stanovení daně dle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny. Námitky žalobce jsou tedy nedůvodné.
31. Soud se dále zabýval námitkou stran toho, že správce daně v platebním výměru na daň z přidané hodnoty stanovenou náhradním způsobem č. j. 166946/12/206913505615 potvrdil správnost vykázaných příjmů za období ledna až listopadu 2011, neboť v něm bylo uvedeno, že žalobce byl povinen podat přihlášku k registraci do 15. 12. 2011. Soud se shoduje se žalovaným v tom, že zmíněný platební výměr se vůbec netýká tohoto řízení, jímž byla doměřena žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Uvedeným platebním výměrem bylo toliko na základě žalobcem vykázaných příjmů určeno, kdy měl žalobce podat registraci k dani z přidané hodnoty, a byla mu doměřena daň z přidané hodnoty stanovená náhradním způsobem. V žádném případě tedy nebyla ověřována správnost výše jeho příjmů, výše příjmů žalobce a jeho daňově uznatelných nákladů byla zkoumána právě až v řízení o daňové kontrole, jejímž předmětem byla daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011. Jen pro úplnost pak soud dodává, že správce daně u registrace žalobce k dani z přidané hodnoty vycházel z vykázaných příjmů za období od ledna do listopadu 2011, z čehož je zřejmé, že se uvedený platební výměr vůbec nemohl týkat celého zdaňovacího období roku 2011. Tato námitka tedy není důvodná, neboť uvedeným platebním výměrem nebyla potvrzena správnost příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2011. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2011, a nelze proto hovořit o tom, že by správce daně ze stejných důkazních prostředků dospěl k jinému závěru, a tím porušil povinnost respektovat výsledek jiného řízení.

32. Dále soud hodnotil námitku žalobce spočívající v tom, že správce daně nesprávně vyhodnotil písemnost otce žalobce ze dne 12. 8. 2013, v níž je uvedeno: *„Tato skutečnost bude platit až do doby, kdy dojde k převedení a rozdělení předmětného majetku na všechny tři syny...“* Tuto námitku žalobce dále rozvinul tím, že správce daně měl rozpoznat, že právě vztah ke sjednanému budoucímu převodu předmětného majetku je právním titulem pro plnění, která správce daně vyhodnotil jako dary související s podnikáním. Nejprve soud zdůrazňuje, že uvedená písemnost byla vyhotovena a správci daně zaslána otcem žalobce pro účely daňové kontroly, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty otce žalobce, a toto podání tedy není součástí soudem předložené spisové dokumentace vztahující se k tomuto soudnímu řízení. Nicméně u zdejšího soudu je vedeno též řízení pod sp. zn. 15 Af 48/2016, jehož předmětem je přezkum rozhodnutí finančních orgánů, jimiž byla otcí žalobce doměřena daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2011. V rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 15 Af 48/2016-52, soud k obsahově totožné námitce uvedl následující: *„Soud k tomuto podání konstatuje, že v něm žalobce potvrdil, že jeho syn od 1. 1. 2011 vykonával svou podnikatelskou činnost samostatně a že někdy v budoucnu po 12. 8. 2013 dojde k převodu majetku na všechny tři syny. Žalobce v tomto podání totiž výslovně uvedl, že jeho syn J., počínaje 1. 1. 2011 povede provoz pivnice u krokodýla, kde veškeré náklady související s nákupem zboží a surovin pro pivnici bude provádět a evidovat jako samostatný ekonomický subjekt a rovněž tak příjmy z provozu pivnice bude provádět a evidovat jako samostatný ekonomický subjekt [...] Ostatní provozní náklady a příjmy spojené s mým a manželky majetkem, bude nadále provádět má firma IČO: 10446893 a to na základě dohody a ke skutečnosti, že v tomto komplexu je umístěna elektrárna, kancelář mé firmy a hlavně majetek komplexu a jeho evidence je stále a mým a manželky M. Toto vše bude platit do doby, kdy dojde k převedení majetku na všechny naše tři syny, tedy na D. r. ..., J. r. ... a R. r. ...“* Z tohoto podání žalobce rozhodně neplyne, jak mylně usuzuje žalobce v žalobě, že by se svým synem uzavřel jakoukoli smlouvu o prodeji podniku a že by probíhalo ověřování fungování podniku. Daňové orgány tak podle přesvědčení soudu vyhodnotily písemnost žalobce ze dne 12. 8. 2013 zcela správně a logicky, když shledaly, že syn žalobce jako samostatný podnikatel provozoval restauraci U Krokodýla a bistro Liščák.“ Tyto závěry jsou plně použitelné i v tomto případě. Soud tedy zdůrazňuje, že otázka možného budoucího převodu a rozdělení ostatního majetku otce a matky žalobce *„na všechny tři syny“*, k němuž mělo dojít v blíže neurčené době po 12. 8. 2013, je pro toto řízení naprosto irelevantní, neboť jeho předmětem je doměření daně z příjmu žalobce za zdaňovací období 2011. V tomto ohledu finančním orgánům žádné pochybnosti nevznikly, a proto ani nemohly mít povinnost žalobce vyzvat k doložení smlouvy o prodeji podniku. Soud se ztotožňuje s finančními orgány i v tom, že s ohledem na výše popsání rozvržení důkazního břemene byl žalobce tím, kdo byl povinen předložit jako důkazní prostředek smlouvu o prodeji podniku, což však v řízení jak před správcem daně, tak ani před žalovaným neučinil. Námitka žalobce je tudíž nedůvodná.
33. Soud nesouhlasí ani s námitkou žalobce, podle níž se v případě plnění uhrazených jeho otcem nejednalo o dary, které by vstupovaly do základu daně. Soud přitom zdůrazňuje, že žalobce v tomto žalobním bodě nijak nespecifikoval, o jaký dar by se dle jeho názoru mělo jednat. Se znalostí spisové dokumentace soud konstatuje, že finanční orgány správně posoudily dary jako příjmy, které podléhají dani z příjmů. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce po celý rok 2011 provozoval samostatně Pivnici u Krokodýla a bistro Liščák a že v těchto svých provozovnách měl zaměstnance. Za této situace, pokud žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uplatnil ve svých zdanitelných výdajích náklady na mzdy zaměstnanců a s nimi související výdaje, které však za něj uhradil jeho otec, jde zjevně o dar ze strany jeho otce, který je předmětem daně z příjmů ve smyslu § 3 odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stejně je tomu i v případě výdajů na elektřinu, vodu, plyn, teplo, telekomunikační poplatky apod. I tyto náklady souvisí pouze s podnikáním žalobce (tedy provozem výše uvedených dvou provozoven), a proto mohou být pouze jeho výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Pokud pak i tyto náklady za něj uhradil jeho otec, opětovně se jedná o dar, který podléhá dani z příjmů, neboť byly uhrazeny náklady, které vznikly jen a pouze při samostatné podnikatelské činnosti žalobce. Smysl úhrady těchto nákladů souvisejících s provozem Pivnice u Krokodýla a bistra Liščák tedy nespočíval v převádění části podniku z otce na syna (žalobce), ale tkvěl v ekonomickém vylepšení podnikatelské činnosti žalobce. Poukazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 9 Afs 90/2008-98, a ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Afs 23/2008-66, jsou z výše uvedených důvodů nepřipadné. Soud dále zdůrazňuje, že v obou zmíněných rozsudcích Nejvyššího správního soudu byl na rozdíl od nyní projednávaného případu převod podniku mezi rodinnými příslušníky v daňovém řízení prokázán, a tedy i skutkově se jedná o odlišnou věc.

34. Žalobcem navržený důkaz smlouvou o prodeji části podniku ze dne 15. 12. 2010 soud v souladu s § 52 odst. 1 s. ř. s. neprovedl, neboť jej vyhodnotil jako nepřipustný. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu totiž vyplývá, že *„pokud daňový subjekt navzdory řádné výzvě daňových orgánů nepředloží požadované důkazy k prokázání svých tvrzení, nemůže následné rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení. Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nabrazovat řízení před daňovými orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, případně ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Tyto závěry lze bezesbýtku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobci nic nebránilo v tom, aby tuto smlouvu předložil jako důkazní návrh již v průběhu daňového řízení. Provádět dotčený důkaz v soudním řízení proto s ohledem na citovanou judikaturu není namístě.
35. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 28. srpna 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.