



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Věry Balejové ve věci

žalobce: **KVATRA spol. s r. o., IČO: 48245674**
sídlem Komenského 294, České Velenice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, čj. 45807/17/5300-22442-709739,

takto:

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci, žalobní námitky

1. Rozhodnutím ze dne 2. 11. 2017, čj. 45807/17/5300-22442-709739, vydaným podle § 114 odst. 2, 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 3. 2016, čj. 515065/16/2214-50523-303595 a čj. 515280/16/2214-50523-303595, a ze dne 21. 3. 2016, čj. 510063/16/2214-50523-303595, čj. 510699/16/2214-50523-303595, čj. 511568/16/2214-50523-303595, čj. 514034/16/2214-50523-303595 a čj. 514530/16/2214-50523-303595, a ze dne 22. 3. 2016, čj. 511445/16/2214-50523-303595, jimiž správce daně doměřil žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013 DPH v celkové výši 435 125 Kč a penále v celkové výši 87 021 Kč.
2. Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 22. 12. 2017 včasnou správní žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“).
3. Dne 29. 6. 2017 podal žalobce správní žalobu ve skutkově obdobné věci týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2013 (věc je u krajského soudu vedena pod sp. zn. 51 Af 25/2017), přičemž její text učinil žalobce výslovným odkazem součástí žaloby i v nyní projednávané věci. Krajský soud proto dále rekapituluje žalobní body ve znění obou uvedených žalob.
4. V úvodu žaloby je zmíněn předmět podnikání žalobce, kterým je dle záznamů v obchodním rejstříku hostinská činnost a Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Ve zdaňovacích obdobích roku 2012 až 2013 provozoval žalobce 3 noční kluby, od II. kvartálu roku 2013 již pouze dva a aktuálně již jen jeden. Žalobcem je v žalobě zpochybňován způsob stanovení daně, která byla správcem daně určena prostřednictvím pomůcek. Z dalšího obsahu žaloby lze ke skutkovým okolnostem dané věci uvést, že spor je veden zejména ve vztahu k DPH plynoucí z konzumace nápojů v nočních klubech, kde konzumenty těchto nápojů jsou jednak ubytované společnosti spolu s barmany a jednak hosté těchto klubů. Konzumace nápojů byla žalobcem ve vztahu k ubytovaným a barmanům zvýhodněna, kdy část nápojů byla těmito subjekty konzumována zdarma a část nápojů byla konzumována za ceny zvýhodněné. Hosté konzumovali nápoje za ceny vyšší.
5. Žalobou je nejprve namítáno nesprávné stanovení daně podle pomůcek. K tomu žalobce zpochybňuje správcem daně stanovený počet káv, které byly ubytovaným a barmanům poskytnuty zdarma a uvádí, že počet káv měl být namísto 1 kávy denně stanoven na 2 kávy denně, což odpovídá provozní činnosti žalobce, která se odehrává především v nočních hodinách. K nesprávnému stanovení výpočtu konzumace nápojů došlo i ve vztahu k hostům podniků žalobce, kteří jsou řidiči dojíždějící převážně ze zahraničí, a proto je v jejich případě nutno vyloučit destiláty, které tak z 90 % zkonsumovali pouze ubytovaní. V této souvislosti žalobce opakovaně poukázal na to, že žalovaný ani správce daně do svých výpočtů nijak nezahrnuli konzumaci nápojů ubytovanými dle nápojového lístku. V důsledku tohoto pochybení žalovaný došel ke zcela absurdním průměrům konzumací hostů, kteří však konzumovali převážně

nealko. K tomu žalobce v žalobě uvedl svůj vlastní výpočet, který odpovídá jeho podnikatelské realitě.

6. Druhá část námitek (pozn.: uvedená pouze v textu žaloby ze dne 29. 6. 2017) se váže k postupu správce daně, který rozdíl mezi výší nájemného za nemovitosti, kde žalobce noční kluby provozoval, a které bylo hrazeno jednatelem žalobce, p. I. K., a výší podnájmu, kterou žalobce hradil svému jednatele, zahrnul do základu daně z příjmu právnických osob. V této souvislosti žalobce též namítl, že mu také nevznikly žádné náklady na otop, neboť tyto byly zahrnuty v ceně podnájemného (tvrzení o vytápění objektu jednoho z nočních klubů dřevem pak dle žalobce dokládá existence přístřešku na dřevo).
7. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, jakož i shora označená rozhodnutí správce daně a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení. *In eventum* žalobce navrhl, aby krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalobce konečně též navrhl spojení řízení s věcí vedenou u krajského soudu pod sp. zn. 51 Af 25/2017.
8. Spolu s žalobou byly soudu předloženy fotokopie fragmentů účetnictví žalobce, jedná se o přehled tržeb za rozhodná zdaňovací období. Dále byly předloženy písemné dokumenty, jež jsou rovněž součástí spisu vedeného k daňové kontrole.

II. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Bylo poukázáno na to, že žalobce nezpochybňuje stanovení daně pomůckami, nýbrž způsob určení a uplatnění těchto pomůcek. Tento postup je však zcela v dikci správce daně, nikoliv žalobce jako daňového subjektu. V daném případě nebyla žalobcem jeho daňová tvrzení prokázána, a proto správce daně musel přistoupit ke stanovení daně pomůckami. S ohledem na absenci relevantních důkazů je zřejmé, že jednotlivé kroky správce daně při stanovení daně pomůckami, nemusí plně odpovídat skutečnosti. Takovýto výpočet ovšem nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí správce daně. Je pouze na správci daně, jaké pomůcky pro stanovení daně zvolí. V projednávané věci se správce daně v této souvislosti žádných excesů nedopustil, konstrukce pomůcek byla správcem daně jasně a přehledně odůvodněna a důkladně odůvodněny byly i jeho další úvahy. Při určení pomůcek správce daně vycházel pouze z podkladů, které byly poskytnuty žalobcem. Námitku zastupitelnosti alkoholických a nealkoholických nápojů označil žalovaný za zcela obecnou. Sám žalovaný v této souvislosti v napadeném rozhodnutí nic neuvádí. Žalobce přitom žádný důkazní prostředek k otázce spotřeby alkoholických nápojů společnicemi (resp. barmany) za sníženou cenu žalovanému nepředložil. Žalobce nevedl přesnou evidenci nápojů, které byly zkonsumovány těmito subjekty zadarmo ani nápojů, které si tito konzumenti museli hradit sami. Čestná prohlášení společnic předložená žalobcem jsou způsobila prokázat nanejvýš to, že mohly zkonsumovat určité množství nealkoholických nápojů zdarma, nikoli však to, kolik jednotlivých nápojů (alkoholických či nealkoholických) skutečně zkonsumovaly. To ostatně neprokazují ani tabulky výpočtů obsažené v žalobě, neboť se jedná o pouhý ničím nepodložený odhad konzumace nápojů za sníženou cenu, který navíc nerozlišuje mezi společnicemi a barmany. Vnitřně rozporná a nijak nepodložená jsou tvrzení žalobce, dle nichž hosté nekonsumovali žádné alkoholické

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

nápoje, neboť všichni přijeli vozidly, na druhou stranu žalobce uvedl, že hosté konzumovali pivo a sekt. Žalobce ve vztahu ke spotřebovaným nápojům předkládá 3 varianty výpočtů, avšak daň musí být stanovena v konkrétní výši a nikoli ve variantách. Správce daně stanovený počet zkonsumovaných ochucených nápojů denně odpovídá obsahu čestných prohlášení společnic. Žalobce tyto výpočty správce daně zpochybňuje, bez toho aniž by uvedl, kolik těchto nápojů dané osoby skutečně spotřebovaly. Tvzení žalobce, dle kterého značnou část nápojů vypily zdarma či za cenu sníženou společnice a barmani, označil žalovaný za odporující účelu podnikání. Žalobce vykonává svou činnost za účelem dosažení zisku a je proto logické, aby nápoje nakupoval především za účelem jeho prodeje hostům za tržní ceny a až druhotně umožňoval jejich konzumaci za zvýhodněnou cenu či zdarma, o čemž svědčí také skutečnost, že cena ubytování se pohybovala kolem 500 Kč za noc, tudíž na spodní hranici běžné ceny. Není pravdou, že správce daně ani žalovaný nezdůvodnili, z jakého důvodu nezohlednili nápojový lístek pro ubytované. Odkaz žalobce na správní žalobu podanou v jiné věci označil žalovaný za nepřipustný, neboť žalobní body musí být zřejmé z žaloby samotné (poukázal v této souvislosti na přiměřenou aplikaci závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005-74). S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, čj. 1 Afs 322/2016-49, žalovaný namítl, že nejsou splněny podmínky pro zrušení dodatečných platebních výměrů, jak navrhl žalobce.

10. Žalobce v replice k uvedenému vyjádření žalovaného setrval na svých tvrzeních a závěrech učiněných k žalobě. Opakovaně bylo poukázáno na to, že alkohol byl hosty konzumován pouze v malém množství. Bylo uvedeno, že pivo si tito hosté přijíždějící vozidly pouze objednávali, aniž by jej vypili. Rovněž tak v případě sektu, který pouze platili ubytovaným společnicím. V replice žalobce rovněž obhájí svůj postup výpočtu konzumace nápojů, kdy žalovanému nabídl 3 jeho varianty, které měl správce daně pro stanovení daně použít. V další části repliky žalobce polemizuje s jednotlivými závěry a tvrzeními učiněnými žalovaným ve vyjádření k žalobě. Z této polemiky žalobce vyvozuje, že ubytované společnice a barmani nutně nemusí využít veškeré nápoje, které mají denně žalobcem poskytnuty zdarma či za sníženou cenu a není vyloučeno, že si tito konzumenti objednali i jiné alkoholické či nealkoholické nápoje, podléhající standardní ceně. V této souvislosti žalobce poukázal na to, že jeho primárním zájmem je obsadit veškerá ubytovací místa a za tím účelem musí zajistit odpovídající podmínky tohoto ubytování.

III. Obsah správních spisů

11. Z obsahu daňového spisu, který si soud vyžádal, vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující rozhodné skutečnosti: Správce daně dne 19. 11. 2014 zahájil u žalobce podle § 87 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2013.
12. Spisový materiál dále obsahuje nápojové lístky předložené žalobcem k výzvě správce daně. Z obsahu těchto nápojových lístků vyplývá, že žalobce účtoval rozdílné ceny nápojů hostům nočních klubů a jejich personálu a ubytovaným společnicím, kdy ceny nápojů nabízené hostům byly výrazně vyšší, než ceny stanovené pro personál a ubytované. Tito měli nárok na 2 ochucené nápoje 0,3 l denně zdarma, dále 0,3 l sody 2

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

krát denně zdarma a kávu zdarma. Zbývající nápoje byly personálu a ubytovaným nabízeny za sníženou cenu. Žalobce rovněž předložil kopie smluv o podnájmu objektů nočních klubů, jednalo se o penzion Řasnice 21 a Strážný 55. Smlouvy o podnájmu byly uzavřeny mezi pronajímatelem I.K. a žalobcem. Z obsahu těchto smluv se podává, že se podnájemce zavázal vykonávat údržbu nemovitostí včetně péče o okolí, úklidu sněhu a běžných oprav. Rovněž byl podnájemce zavázán hradit veškeré poplatky spojené s provozem objektu, především nákladů na energii v plné výši. Nájemné bylo stanoveno čtvrtletně a bylo rozděleno na částku představující osvobozené nájemné a částku 200 Kč včetně DPH za kontrolu stavu objektů.

13. Dne 12. 2. 2015 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013.
14. V průběhu daňového řízení žalobce předložil inventurní soupisy ke dni 31. 12. 2012 a ke dni 31. 12. 2013, ručně vedenou evidenci počtu ubytovaných osob za leden až březen roku 2013 a soupis nápojů zkonsumovaných ubytovanými za období roku 2011 až 2013.
15. Výzvou správce daně ze dne 26. 6. 2015 byl žalobce ve smyslu § 92 odst. 4 ve spojení s § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu na základě probíhající daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013 a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2013 mimo jiné vyzván k prokázání správnosti a úplnosti údajů o uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňových přiznáních k DPH za kontrolovaná zdaňovací období, jakož i prokázání přijetí zdanitelných plnění v 1. až 3. čtvrtletí roku 2013 a jejich využití pro svou ekonomickou činnost.
16. V reakci na uvedenou výzvu zaslal žalobce písemné vyjádření, v němž uvedl, že jeho příjem plyne především z ubytování společníků a z jejich tanečních vystoupení, nikoliv z prodeje nápojů. Tyto jsou zcela úmyslně naceněny pro hosty vysoko, aby do klubu nikdo za účelem konzumace nápojů nechodil. Hosté, kteří do klubu přijíždí vozidly, alkohol nepijí a konzumace nápojů tak připadá pouze na barmany a společníky, kteří si konzumací nápojů krátí čekání na hosty. Výpočty zkonsumovaných nápojů, které žalobce správci daně spolu s písemným sdělením předložil, jsou pouze orientační, žalobce nikdy evidenci jednotlivých tržeb za zboží nevedl, protože to nikdy nepotřeboval. Rozdílné ceny v podnájemních smlouvách žalobce zdůvodnil tím, že v těchto cenách jsou zahrnuty i služby pana K., jednatele žalobce. Z tohoto důvodu považuje žalobce rozdíl v cenách za přiměřený. K tomuto písemnému vyjádření žalobce dále předložil tabulky obsahující soupis prodejních jednotek nápojů a jejich spotřebu personálem a ubytovanými a jejich nákup hosty za roky 2011 až 2013, evidenci pro účely DPH za kontrolovaná daňová období a některé další daňové doklady. Předložena byla dále čestná prohlášení společníků ubytovaných v nočních klubech žalobce, v nichž jsou uváděny nápoje a jejich množství, na které „měly nárok“.
17. Dne 28. 1. 2016 byl žalobce během ústního jednání podle § 60 až § 62 daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění daňové kontroly na DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013 a daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011 až 2013. Z obsahu kontrolního zjištění se podává závěr správce daně, dle něhož údaje o výši uskutečněných zdanitelných plnění uvedených

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období neodpovídají množství prodaného zboží v těchto letech při žalobcem uplatňovaných cenách. Žalobce nevedl evidenci nápojů poskytovaných za snížené ceny či zdarma a nápojů poskytovaných za ceny plné. Z předložených evidencí vyplývá, že některých druhů nápojů prodal a poskytl zdarma dokonce více, než jich měl k dispozici.

18. Dne 11. 2. 2016 zaslal žalobce správci daně písemné vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění daňové kontroly žalobce. K tomuto vyjádření žalobce dále opakovaně předložil čestná prohlášení ubytovaných společnic, v nichž uvedly nápoje a jejich množství, které v nočních klubech žalobce zdarma „zkonzumovaly“. Dále předložil čestná prohlášení barmanů o průměrných tržbách za prodané nápoje.
19. Dne 4. 3. 2016 byl správcem daně podle § 63 daňového řádu vydán pod č.j. 406383/16/2205-60563-303417 úřední záznam týkající se způsobu stanovení pomůcek. Bylo konstatováno, že při jejich výběru byla dodržena zásada přiměřenosti. Správce daně v maximální možné míře vycházel z údajů, které uváděl sám žalobce. Náklady správce daně stanovil v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu a použil údaje žalobce uvedené v evidenci k DPH a pouze ji ve třech případech snížil o daň, která byla dvakrát uplatněna z téhož plnění. Množství prodaného zboží stanovil správce daně na základě dokladů předložených žalobcem. Vycházel přitom z předpokladu, že žalobce nápoje prvotně nakupoval za účelem zisku, přičemž provozní podmínky, jakož i množství prodávaných nápojů byly v jednotlivých dnech víceméně stejné. V otázce počtu ubytovaných osob správce daně vycházel z výnosů zaúčtovaných v jednotlivých letech a žalobcova tvrzení, dle něhož je cena za pokoj na noc stabilně 20 € s přepočtem na CZK aktuálním kurzem na počátku čtvrtletí.
20. Správce daně následně vydal pod č.j. 414894/16/2205-60563-303417 Zprávu o daňové kontrole, která byla se žalobcem projednána dne 14. 3. 2016. Závěry obsažené v této zprávě korespondují s výše uvedenými závěry kontrolního zjištění. Správce daně konstatoval, že ani na základě výsledků kontrolního zjištění žalobce nepředložil řádné relevantní důkazy k prokázání svých tvrzení, a proto zůstal výsledek kontrolního zjištění nezměněn.
21. V rámci ústního jednání konaného dne 14. 3. 2016 byl žalobce správcem daně seznámen s pomůckami použitými pro stanovení DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013. K těmto pomůckám správce daně uvedl, že byla dodržena zásada přiměřenosti. Správce daně zvolil pomůcky tak, že v maximální možné míře vycházel z údajů přímo předložených žalobcem a z údajů obsažených v jeho účetnictví.
22. Platebními výměry ze dne 18. 3. 2016, čj. 515065/16/2214-50523-303595 a čj. 515280/16/2214-50523-303595, a ze dne 21. 3. 2016, čj. 510063/16/2214-50523-303595, čj. 510699/16/2214-50523-303595, čj. 511568/16/2214-50523-303595, čj. 514034/16/2214-50523-303595 a čj. 514530/16/2214-50523-303595, a ze dne 22. 3. 2016, čj. 511445/16/2214-50523-303595, správce daně doměřil žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013 DPH v celkové výši 435 125 Kč a penále v celkové výši 87 021 Kč.
23. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce dne 15. 4. 2016 odvolání, které bylo žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuto, přičemž výše specifikované platební výměry byly potvrzeny. K uskutečněným zdanitelným plněním žalovaný konstatoval, Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

že daň byla v tomto případě zcela správně stanovena pomůckami správce daně, které byly tímto užity přiměřeně. Ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek musel správce daně přistoupit s ohledem na absenci skladové evidence zboží a evidence prodaných nápojů za nižší cenu případně zadarmo. Pomůcka zvolená správcem daně se v případě dotčených tržeb daleko víc blíží realitě, na rozdíl od žalobcem uváděných výpočtů. Žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by prokázal svá tvrzení o nepřiměřenosti správcem daně zvolených pomůcek a o nestanovení daně dostatečně spolehlivě.

IV. Právní hodnocení soudu

24. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
25. Rozhodnuto bylo při jednání konaném dne 11. 7. 2018. Při tomto jednání žalobce trval na své argumentaci, kterou uvedl v žalobě i replice k vyjádření žalovaného. Zdůraznil nezohlednění prodeje nápojů společním a barmanům za zvýhodnění ceny, byť k tomu doložil nápojové lístky, které obsahovaly tyto zvýhodněné ceny. To mělo dle žalobce za následek nepřiměřenost správcem daně použitých pomůcek. Žalovaný setrval na svém vyjádření a názoru, že žaloba není důvodná a navrhl její zamítnutí.
26. Žaloba není důvodná.
27. Předmětem nyní projednávané věci je správnost postupu správce daně, který stanovil DPH žalobce za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013 prostřednictvím pomůcek na základě § 98 daňového řádu. Žalobou je konkrétně zpochybňován způsob aplikace těchto pomůcek na daný případ ve vztahu k uskutečněným zdanitelným plněním.
28. Z ust. § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že daň lze stanovit podle pomůcek, pokud daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, v důsledku čehož nelze daň stanovit dokazováním. V takovém případě stanoví správce daně daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si za tím účelem obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
29. V daném případě za předmětná zdaňovací období byla žalobci stanovena daňová povinnost za použití pomůcek, proto mohl soud přezkoumat pouze to, zda byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti ve smyslu ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle citovaného ustanovení je oprávnění správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek vázáno na splnění dvou podmínek, a to že daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností a že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Obě tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné zjištění nedostatků ve vedení účetnictví není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro použití pomůcek, ale musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním.

30. V této souvislosti soud odkazuje na povinnosti daňového subjektu, který je na základě § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu povinen správci daně během daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.
31. Dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 4 tohoto zákonného ustanovení platí, že pokud 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.
32. Dle ust. § 90 odst. 4 daňového řádu je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt neposkytne potřebnou součinnost k odstranění pochybností.
33. Jak vyplývá z výše popsaného průběhu daňového řízení, žalobce byl během ústních jednání i na základě obsahu výzev správcem daně řádně informován o pochybnostech tohoto daňového orgánu ohledně jím uváděných zdanitelných plnění v podobě prodeje nápojů.
34. Žalobce důkazní břemeno ohledně jím tvrzených zdanitelných plnění neunesl, neboť ve svém účetnictví nevedl evidenci o nápojích, které měly zkonsumovat zdarma či za sníženou cenu společnosti ubytované v nočních klubech žalobce a barmani, kteří zde pracovali. Z důvodu neexistence této evidence, jejíž nevedení opakovaně potvrdil i žalobce v průběhu daňového řízení, správce daně nemohl posoudit, zda uskutečněná zdanitelná plnění uváděná žalobcem v daňových přiznáních za dotčená zdaňovací období odpovídají jeho reálným zdanitelným plněním.
35. DPH přitom v daném případě nemohla být stanovena dokazováním. Žalobce nevedl řádnou evidenci pro daňové účely ve smyslu § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (předložené evidence totiž neobsahovaly veškerá uskutečněná zdanitelná plnění), nedoložil množství nápojů, které prodal za sníženou cenu i dle ceníků pro hosty či zdarma poskytl ubytovaným společníkům a barmanům, nepředložil evidenci zásob zboží, a v důsledku toho nebylo možné stanovit daň na základě dokazování. Podmínky pro stanovení daně dle pomůcek podle § 98 daňového řádu tak byly naplněny.
36. K samotnému stanovení daně podle pomůcek se vyjádřil Nejvyšší správní soud v žalovaném přílehavě uváděném rozhodnutí ze dne 18. 7. 2007 č.j. 9 Afs 28/2007 – 156 (pozn. všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na adrese www.nssoud.cz), v němž uvedl: „Dle výslovného znění ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků správce daně po vyslovení výše uvedeného závěru pokračuje v řízení tím, že si bez součinnosti s daňovým subjektem obstará pomůcky pro stanovení daňové povinnosti. Je nutno zdůraznit, že termín „bez součinnosti s daňovým subjektem“ je přímo uveden v zákoně, nejedná se tedy o výklad zákona, ale o jeho znění. Jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), a to v důsledku předchozího porušení některé z povinností daňového subjektu. Podstatné je, že ztráta součinnosti se dle zákona vztahuje k úkonu obstarání pomůcek správcem daně. Daňový 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, navrhopat

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

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. [...] „Správné“ stanovení daňové povinnosti ve smyslu „přesné“ není při aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků logicky možné, výsledkem použití pomůcek je vždy pouze kvalifikovaný odhad základu daně a daně. Povinnost stanovit daňový základ a výši daně pokud možno co nejvíce spolehlivě lze dovodit z ust. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje správci daně „v dohodě s daňovým subjektem daň sjednat v případě, kdy základ a výši daně nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek“. Termín „dostatečně spolehlivě“ je neurčitý právní pojem, který je nutno vyložit v každém jednotlivém případě, není možno zobecnit situace, kdy je tento termín vždy naplněn, bez značného rizika zavádějících úvah. Lze však shrnout, že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námitky proti opačnému postupu správce daně. Tomuto závěru odpovídá i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (zveřejněno na www.nssoud.cz): „Pomůcky jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 téhož zákona) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností.“ (pozn. potvrzeno krajským soudem) Přestože se uvedené závěry vztahují k již neúčinnému zákonu o správě daní a poplatků, lze je aplikovat i ve věci nyní projednávané.

37. Z výše citovaného rozhodnutí vyplývá, že daňový subjekt není oprávněn zasahovat do procesu výběru pomůcek pro stanovení daně, takové oprávnění náleží pouze v případě, pokud by celková daňová povinnost nebyla, s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek, stanovena dostatečně spolehlivě. O takový případ se však v nyní projednávané věci nejedná, a proto se nyní žalobce nemůže dovolávat nezohlednění jím předloženého lístku nápojů za snížené ceny pro ubytované společnosti.
38. Úředním záznamem ze dne 4. 3. 2016 správce daně uveřejnil, jaké pomůcky pro stanovení DPH žalobce zvolil. Z tohoto záznamu vyplývá, že bylo vycházeno především z informací obsažených v účetnictví žalobce. Správce daně jako pomůcky konstruoval předně tržby za ubytování vykázané v účetnictví a cenu za jednu noc (20 €), z nichž stanovil počty ubytovaných společnic, a dále počty barmanů a nepřetržitost provozu (365 dní v roce), z nichž dovodil počet barmany odpracovaných směn. Z údajů o skladových zásobách zboží za rok 2012 správce daně určil denní množství nápojů zkonsumovaných společnicemi a barmany zdarma a dále stanovil denní množství nápojů prodaných hostům. Na základě údajů o nakoupeném a skladovaném množství zboží za jednotlivé roky, průměrného denního množství spotřeby zdarma, resp. dle nápojových lístků, jakož i dokladovaných nákupních cen správce daně stanovil tržby za zboží prodané hostům a náklady na pořízení zboží poskytovaného zdarma barmanům (resp. společnicím). Správce daně jako pomůcky využil též žalobcova přiznání k DPH za roky 2012 a 2013. Ve třech případech pak správce daně DPH snížil, neboť ji žalobce uplatnil dvakrát u téhož plnění. Veškerá přijatá zdanitelná plnění přitom správce daně považoval za prokázaná.

39. Z uvedených postupů správce daně, na základě kterých byla stanovena daň, má krajský soud za prokázané, že správcem daně užitá pomůcky nejsou nepřiměřené. Správce daně určil pomůcky na základě údajů vycházejících převážně z vlastních účetních dokladů žalobce, konstrukce těchto pomůcek byla vyjádřena jasně a přehledně. V rámci aplikace těchto pomůcek nedošlo k žádným excesům, výpočty, jimiž byla daň stanovena, nejsou stíženy žádnými početními chybami. Daň byla na základě těchto pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.
40. Žalobce v tomto směru v průběhu celého daňového řízení ani v řízení před soudem neprokázal, kolik nápojů poskytl ubytovaným společnícům a barmanům zdarma či za sníženou cenu dle jím předložených nápojových lístků. Toto neprokazují ani žalobcem předložené nápojové lístky, na základě nichž měly společnosti k dispozici nápoje za sníženou cenu. Žalobcem předložené nápojové lístky, na základě kterých se domáhá v rámci stanovení daně dle pomůcek zohlednění prodeje za tyto zvýhodněné ceny, obsahují pouze ceny zvýhodněných nápojů. Ničeho však nevypovídajícího množství zkonsumovaných nápojů za zvýhodněné ceny. Žalobce totiž nevedl a správci daně nepředložil evidence o množství prodaných nápojů za zvýhodněné ceny. Tím také neunesl své důkazní břemeno a množství prodaných nápojů za zvýhodněnou cenu nelze bez vedené evidence stanovit odhadem. Byl to pouze samotný způsob vedení respektive nevedení povinných evidencí, který znemožnil zohlednit žalobcem požadovanou konzumaci nápojů za zvýhodněné ceny. Čestná prohlášení společnic o reálně zkonsumovaných nápojích nevypovídají ničeho. K tomu je nutno konstatovat, že jsou i značně nevěrohodná, neboť byla v daňovém řízení ze strany žalobce správci daně předkládána opakovaně, a to nejprve v podobě, kde byly uváděny nápoje, na které společnosti „měly nárok“ a poté, co správce daně vznesl pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plněních žalobce, předložil tento čestná prohlášení, kde již byly uváděny nápoje, které společnosti „zkonsumovaly“. Z údajů o daňových zásobách za rok 2012 je navíc zřejmé, že množství nápojů, které měly společnosti a barmani ke konzumaci zdarma, neodpovídá množství nakoupených zásob, kdy uváděné množství nápojů určené ke konzumaci zdarma značně převyšovalo množství naskladněného zboží. V takovém případě by ani hosté neměli možnost konzumovat kávu, kterou by všichni zkonsumovali barmani a společnosti. Navíc daňový řád čestná prohlášení jako důkaz nepředpokládá.
41. Rovněž argument, dle něhož převážné množství alkoholu zkonsumovali barmani a společnosti, nebyl žalobcem nijak prokázán. Tvzení, že vozidly přijíždějící hosté alkohol vůbec nekonsumovali, když jimi objednané pivo nepili a pokud objednávali sekt, tak jej sami nekonsumovali a tento sekt vypila pouze společnosti toho kterého hosta, se soudu jeví jako účelové, vedené snahou zamlčet zdanitelná plnění spočívající v prodeji nápojů. Soud se na tomto místě ztotožňuje se závěry daňových orgánů, dle kterých žalobce coby podnikatel má zájem především na dosahování zisku, který je generován nejen z ubytování společnic, ale také z prodeje alkoholických a nealkoholických nápojů. Částky účtované žalobcem společnostem za ubytování se pohybují na dolní hranici cen obvyklých, proto se nelze ztotožnit ani s tvrzením žalobce, že jeho stěžejním výdělkem a zájmem bylo ubytovávání společnic a na prodeji nápojů žalobce zájem neměl, proto nevedl ani evidenci nápojů zkonsumovaných společnostmi a barmany.

42. Z množství zkonsumované kávy žalobce v žalobě pouze obecně uvedl, že jí bylo zkonsumováno více, neboť provoz podniků probíhal především ve večerních hodinách, kdy společnosti očekávaly hosty ze zahraničí. Toto tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení ani v řízení před soudem nikterak neupřesnil ani nedoložil. Proto se výpočet správce daně vycházející z počtu ubytovaných společnic a počtu barmanů v provozu v porovnání se skladovanými zásobami kávy jeví jako logický a zohledňující množství kávy připadající na hosty. Soud hodnotí tento postup správce daně vycházející z logických a na sebe navazujících výpočtů za správný.
43. Ze všech uvedených důvodů nelze v žalobě uváděné tabulky s výpočty zkonsumovaných nápojů považovat za relevantní a správné, neboť údaje v nich uváděné vycházejí z ničím nepodložených odhadů žalobce. Údaje v tabulce vychází z žalobcem nedoložených závěrů o tom, že hosté nekonsumovali žádné alkoholické nápoje, a rovněž o tom, že káva byla konzumována pouze barmany a společnicemi, kteří navíc tento nápoj konzumovaly v množství převyšujícím reálně zakoupené zásoby. Vzhledem k tomu, že žalobce svá tvrzení nijak nedoložil a údaje jím předložené nemají podklad v žádné racionální a logické úvaze, která by mohla konkurovat údajům a výpočtům zjištěným správcem daně na základě pomůcek vycházejících z účetnictví žalobce, nelze jím prezentované výpočty jakkoliv zohlednit. Tyto výpočty nejsou schopné prokázat jakýkoliv exces ve výpočtech ze strany správce daně.
44. K uskutečněným zdanitelným plněním spočívajícím v prodeji nápojů krajský soud závěrem shrnuje, že procesní podmínky pro stanovení daně pomůckami byly v projednávané věci naplněny, žalobce nepředložil evidenci zásob zboží ani evidenci nápojů poskytovaných společnicím a barmanům zdarma či za sníženou cenu, proto nebylo možno daňovou povinnost žalobce stanovit dokazováním. Stanovení daně bylo provedeno na základě přiměřených pomůcek, a to dostatečně spolehlivě a bez shledání žalobcem namítané svévole. Z postupu správce daně je patrná snaha, aby se stanovená daň blížila realitě, nelze však přehlédnout, že každá pomůcka vždy slouží k více či méně kvalifikovanému odhadu a v souladu s ustanovením § 98 odst. 1 daňového řádu správce daně postupuje i bez součinnosti s daňovým subjektem.
45. Ve vztahu k argumentaci obsažené v žalobě ze dne 29. 6. 2017, na niž žalobce pouze odkázal, krajský soud poznamenává, že takovýto odkaz v souladu s názorem žalovaného nepovažuje za řádně uplatněné žalobní body, neboť ty je skutečně nutno explicitně vymezit přímo v žalobě (srov. přiměřeně žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 55/2005-74, z novější judikatury pak například rozsudek ze dne 24. 5. 2017, čj. 3 Azs 21/2017-31, v němž Nejvyšší správní soud na závěry v prve citovaném rozhodnutí odkázal). Nad rámec nutného k tomu krajský soud přesto poznamenává, že ve vztahu k žalobní argumentaci týkající se zdanitelných plnění v podobě prodeje nápojů neobsahuje žaloba ze dne 29. 6. 2017 prakticky žádnou významnější argumentaci či tvrzení, které by nebyly obsaženy v žalobě v nyní projednávaném případě. K argumentaci související s podnájemem nemovitostí, kde žalobce provozoval své kluby, krajský soud uvádí, že tyto žalobní body se nikterak netýkají otázky doměření DPH v nyní projednávané věci, byť je žalobce formálně učinil součástí žalobní argumentace i ve vztahu ke v záhlaví označenému rozhodnutí žalovaného. Ze samotného textu napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že otázku

výše nájemného, jakož i otázku způsobu vytápění nemovitostí žalovaný vůbec v souvislosti se stanovením DPH neposuzoval.

46. Žalobce při jednání před krajským soudem navrhl doplnit dokazování výsledkem dvou konkrétně označených svědků, kteří podle něho mohli prokázat, kde docházelo k prodeji nápojů a dále, že docházelo ke konzumaci nápojů za zvýhodněné ceny. Soud tento návrh na doplnění dokazování zamítl, neboť výsledkem navržených svědků nemohlo dojít ke zhojení absence evidence množství konzumovaných nápojů za zvýhodněné ceny a právě chybějící evidence měla pro žalobce nepříznivý následek ve stanovení daně podle pomůcek. Výslech svědků nemohl chybějící evidenci nahradit.
47. K žalobcovu návrhu na spojení nyní projednávané věci s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 51 Af 25/2017 krajský soud uvádí, že jelikož se obě řízení týkají rozdílného typu daně, neshledal postup podle § 39 odst. 1 s. ř. s. nezbytným.

V. Závěr, náklady řízení

48. Na základě shora uvedeného proto dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
49. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

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

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.

V Českých Budějovicích 11. července 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. P.

č. j. 51 Af 37/2017 - 83

OPRAVNÉ USNESENÍ

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl předsedkyní senátu JUDr. Marií Trnkovou ve věci

žalobkyně: **KVATRA spol. s r. o.**
sídlem Komenského 294, České Velenice

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, čj. 45807/17/5300-22442-709739, o opravě chyby v psaní

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. července 2018, č. j. 51 Af 37/2017 - 69, se v záhlaví rozsudku na stranách 2 - 10 opravuje tak, že se spisová značka „51 A 37/2017“ nahrazuje spisovou značkou „51 Af 37/2017“.

Odůvodnění:

1. Při písemném vyhotovení rozsudku ze dne 11. července 2018, č. j. 51 Af 37/2017 - 69, došlo k písařské chybě, neboť na stranách 2 až 10 rozsudku je v záhlaví nesprávně označena spisová značka věci. V důsledku toho je na předmětných stranách uvedena spisová značka 51 A 37/2017, namísto spisové značky 51 Af 37/2018.
2. Vzhledem k tomu, že se jedná o zjevnou nesprávnost, soud v souladu s § 54 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl, jak je uvedeno shora a tuto písařskou chybu opravil.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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 J. P.

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.

Krajský soud v Českých Budějovicích 4. září 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu