



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. Gabriely Vršanské v právní věci **žalobce: J. Ř.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Janem Matějkou, daňovým poradcem, se sídlem Vítězslava Hálek 1630, 415 01 Teplice, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13562/14-5000-14102-707678,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 5. 2014, č. j. 13562/14-5000-14102-707678, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Ústí nad Labem, ze dne 21. 8. 2013, č. j. 1636933/13/2514-24801-501549, dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2008, kterým byla žalobci na základě výsledku provedené daňové kontroly na základě pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 230.760,- Kč a současně žalobci sdělena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 46.152,- Kč.

Žalobce v podané žalobě namítá, nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), neboť správce daně neprokázal, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, neboť závěry finančního úřadu o nevěrohodnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti či neúplnosti evidencí a dalších důkazních prostředků nemají oporu v provedeném dokazování. Žalobce namítal, že finanční úřad neprovedl test proporcionality k ověření intenzity zjištěných nedostatků ve vedení skladové evidence a při provádění inventarizace, když tyto zjistil pouze u některých součástí (prodáváných jídel) nakupovaných zásob. Žalobce má za to, že zjištěná pochybení jsou ve vztahu k celkové výši daňové povinnosti pouze okrajové povahy, když se jedná

o evidence toliko vedlejších surovin (přílohy, koření), tj. surovin, které nejsou určeny k samostatnému prodeji. Pořizovací cena těchto vedlejších surovin přitom byla součástí žalobcem dosažených tržeb, proto zjištěné nedostatky nemohly mít vliv na celkovou výši daňové povinnosti žalobce. Žalobcem přitom nerozporoval závěr správce daně, že jím předložené evidence dokumentují pouze část nakoupeného a potřebovaného zboží, tj. že žalobce nepředložil evidence, ze kterých by byl patrný pohyb veškerých zásob zboží od jeho pořízení až po konečný prodej, nepředložil fyzické inventury veškerého zboží a dále, že nedoložil ani samotný nákup některých surovin, přestože tyto suroviny byly potřeba pro výrobu produktů teplé a studené kuchyně. Žalobce ale nesouhlasil s tím, že by měl vést skladové evidence tak, aby z nich byl patrný pohyb veškerých zásob zboží od pořízení až po konečný prodej. Tento požadavek správce daně žalobce označil za teoretický, nesplnitelný nárok, účelově vznesený pouze ke zpochybnění žalobcem vedených účetních záznamů.

Žalobce označil závěr žalovaného o neprůkaznosti předložené daňové evidence, vyplývající z toho, že neobsahovala všechny průkazné a věrohodné údaje o příjmech, majetku a závazcích žalobce, za nepodložený subjektivní názor žalovaného s odůvodněním, že ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) neobsahuje žádné vymezení hledisek pro takové posouzení a ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, nelze použít pro zákaz užití analogie pro interpretaci norem veřejného práva.

Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. S odkazem na ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu zdůraznil, že správce daně v průběhu daňové kontroly vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti jím tvrzené v daňovém přiznání za celé zdaňovací období roku 2008. Žalovaný opakovaně poukázal na zákonné povinnosti žalobce vyplývající z ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů, a to povinnost vést daňovou evidenci v rozsahu údajů o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, údajů o majetku a závazcích (viz § 7b odst. 1) a zjišťovat (provést zápis o zjištění) skutečný stav zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období (viz § 7b odst. 4), které nesplnil, když z jím předložených evidencí nebylo možno zjistit množství prodaného zboží z kuchyně a výčepu v návaznosti na denní tržby. Dále žalovaný zopakoval zjištěné nedostatky spočívající v nedoložení knihy závazků a pohledávek a nepředložení evidencí, ze kterých by byl patrný pohyb zásob od pořízení po prodej a inventarizace majetku a závazků. Právě absence uvedených evidencí dle žalovaného znemožnila ověření důvodnosti žalobcem provedených úprav základu daně podle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů.

Žalovaný souhlasil se žalobcem, že z předložené evidence je patrná část pohybu zboží a surovin až po prodej, avšak poukázal na chybějící návaznost na konkrétní pořizovací doklady (chybějící označení dokladů o pořízení zboží, absenci čísla dokladu a identifikace dodavatele na předložených dodacích listech). Zdůraznil, že v evidencích střediska „kuchyně“ nejsou vedeny jiné suroviny než maso a sýr „hermelín“, což nemůže být zhojeno vyjádřením žalobce, že „přílohy (hranolky, brambory, rýže apod.)“ jsou vedeny ve sloupci označeném „název jídla“, když absentují údaje o spotřebě a v rámci prodaného jídla je evidována pouze tržba za suroviny bez návaznosti na spotřebu surovin v kuchyni.

Dále žalovaný poukázal na to, že žalobcem předložené evidence stavu zásob baru neodpovídají skutečnosti, když z předložených dokladů vyplynulo, že žalobce nakupoval v konkrétním období zboží, které není v evidencích zaznamenáno, či je zde uvedeno v menším množství, než bylo nakoupeno, přičemž výdaje na toto zboží byly zahrnuty do daňově účinných výdajů. Žalobcem předložené protokoly o inventarizaci zásob tak zcela zjevně neodpovídají skutečnosti, když některé zásoby surovin vůbec nebyly evidovány, pročež žalobce nemohl odsouhlasit rozdíly fyzického stavu těchto zásob oproti dokladům.

Dle žalovaného žalobce neprokázal, že v předložené evidenci tržeb jsou evidovány tržby za prodej zboží ve stáncích provozovaných při hokejových utkáních a neprokázal rozdíl mezi jím vykázaným průměrným počtem vyrobených jídel denně a porcemi jídel, jejichž výdej uváděli svědci – zaměstnanci žalobce. Žalobce nepřeložil důkazní prostředky, které by neúplnou daňovou evidenci nahradily. Uvedené nedostatky ve svém souhrnu znehodnocují důkazní hodnotu daňové evidence žalobce, proto je nelze označit za drobná pochybení okrajové povahy. Žalovaný se závěrem vyjádřil i k použitým pomůckám, ačkoliv proti těmto žalobce námitky neuplatnil.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci se po řádném poučení, že mohou vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek 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.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu spisu vyplývá, že žalobce podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008, v němž přiznal příjmy z restaurační činnosti (včetně pronájmu salonků 290.026,- Kč) ve výši 1.848.026,- Kč a uplatnil výdaje ve výši 1.714.441,- Kč. V rámci daňové kontroly, na základě výzvy správce daně, žalobce předložil daňovou evidenci za rok 2008, evidenci „zdanitelná plnění za období 1.10.2008-31.12.2008“, evidenci „nárok na odpočet daně za období 1.10.2008-31.12.2008“, příjmové a výdajové doklady za zdaňovací období roku 2008, přijaté a vydané faktury za rok 2008, evidenci měsíčních tržeb za střediska kuchyní a bar, společný přehled denních tržeb za kuchyní a bar. V předložených evidencích je prodej jednotlivého zboží vyčíslen vždy za běžný měsíc, z těchto nevyplývá návaznost množství prodaného zboží z kuchyně a výčepu na denní tržby. Vzhledem k tomu, že správci daně nebyla doložena kniha závazků a pohledávek (v daňovém přiznání je přitom žalobce vykázal), ani zápisy o inventurách zboží (žalobce vykázal za rok 2008 zásoby jak k 1. 1. 2008,

tak k 31. 12. 2008) vyzval správce daně žalobce k jejich předložení, včetně předložení evidencí, jejichž vedení bylo žalobci uloženo rozhodnutím doručeným dne 20. 9. 2008. Na základě výzvy žalobce přeložil dne 2. 10. 2012 evidenci tržeb baru za období leden – srpen 2008 (obsahující údaje: druh zboží, počát. stav, příjem, celkem, koneč. stav, prodej, jednot. cena, tržba za jednotlivé druhy zboží, celkem měsíční tržba), evidenci tržeb baru za období září – prosinec 2008 (obsahuje údaje: druh zboží, počát. stav, příjem, celkem, koneč. stav, prodej, jednot. cena, tržba za jednotlivé druhy zboží za 1-4 dny, celkem tržba za 1-4 dny), evidenci „stav zboží bar k 1. 1. 2008“. Dne 15. 10. 2012 žalobce správci daně předložil evidence tržeb a pohybu zásob ve středisku kuchyně za období leden – srpen 2008 (obsahuje údaje: název jídla, cena, prodej, množství spotřeby masa na konkrétní jídlo, tržba, přehled stavu, příjmu a výdaje zásob masa za jednotlivé druhy jídel, celková měsíční tržba), za období září – prosinec evidenci ve stejném rozsahu údajů vedenou za 1-4 dny. Žalobce rovněž předložil evidence: „stav zásob kuchyň k 1.1.2008“, „stav zásob kuchyň k 31.12.2008“, „stav zásob bar k 31.12.2008“ a dodací listy. Z předložených evidencí vyplývá pohyb části zásob zboží, a to výlučně masa a sýru „hermelín“. V předložených protokolech o inventarizaci žalobce potvrdil, že skutečný stav zásob odpovídá stavu evidovanému. Správce daně zjistil, že v evidenci tržeb z kuchyně, která zahrnuje i evidenci spotřeby (části) zásob zboží není obsaženo zboží spotřebované na přípravu jídel pro A mužstvo HC Slovan za celkovou cenu 87.868,50 Kč (faktury žalobce č. 2008001, 2008003, 2008006, 2008007), které byly uhrazeny započtením proti závazkům žalobce za pronájem kiosků. Správce daně rovněž namátkovou kontrolou zjistil, že žalobce v určitém období nakupoval zboží, které v evidencích vůbec nezaznamenal jako „příjem“ v daném období, resp. zaznamenal v menším množství (toto správce daně demonstroval v tabulce č. 4 na str. 18 zprávy o daňové kontrole). Správce daně dále zjistil (žalobce toto ani nerozpориje), že žalobce prodával zboží v kioscích při hokejových utkáních, přičemž tržby z tohoto prodeje ve výši 68.0783,- Kč nezahrnul do evidence, přičemž evidenci pohybu zboží za tato střediska neodpovídá, ani zboží prodávané v kioscích, které žalobce deklaroval v evidencích, které předložil dne 14. 1. 2013 (párek v rohlíku, liberecký párek, klobása na gril apod.). Ačkoliv žalobce dne 14. 1. 2013 předložil evidence prokazující přesun nespoteřebovaného zboží z kiosků na středisko kuchyň, nebylo možno pro absenci evidence těchto surovin ověřit stav tohoto zboží resp. surovin. Nadto i tuto dodatečně předloženou evidenci shledal správce daně neúplnou, když z této vyplýval např. prodej 299 ks paprikové klobásy oproti z dokladů vyplývajícího nakoupeného množství 450 ks, kdy z evidencí nevyplývá přesun odpovídajícího množství na středisko kuchyň a žalobce neprokázal ani jejich spotřebování ve středisku kuchyň. V neposlední řadě správce daně zjistil a prokázal, že žalobce nakoupil a zahrnul do výdajů i 8550 ks tácků, 17700 ks kelímků á 0,5l, 7600 ks kelímků á 0,3l, 4000 ks dalších kelímků, aniž objasnil důvod jejich pořízení, resp. způsob, jakým s nimi naložil, vyjma skutečnosti, že příležitostně bylo v restauraci naléváno pivo i do kelímků. Jako nepravdivá byla shledána i tvrzení o pouze příležitostném prodeji v kioscích, když správce daně obstaranými důkazy - fakturami za elektrickou energii, kterou žalobce hradil prostřednictvím společnosti Drinks Union a.s. prokázal, že spotřeba elektřiny ve stáncích oproti roku 2007 sice klesla, ale pouze o 23%, což neodpovídá pouze „výjimečnému, příležitostnému“ prodeji, jak jej označil žalobce, oproti prodeji pravidelnému, jak byl tímto charakterizován provoz stánků v roce 2007. Z výpovědí žalobcem navržených svědků správce daně mimo jiné zjistil rozdíl mezi žalobcem deklarovaným počtem vyrobených jídel v počtu cca 21 porcí denně a počtem uváděným těmito svědky cca 80-90 porcí. Žalobce přes výzvu správce daně nepředložil kalkulace cen vztahující se k roku 2008 (jídelní lístek, který žalobce předložil, byl z roku 2009). Správcem daně bylo prokázáno, že

žalobce do daňové evidence nezaúčtoval příjmy – platby uskutečněné prostřednictvím platebního terminálu dne 29. 1. 2008 (4.003,- Kč), 24. 10. 2008 (5.383,- Kč), 15. 11. 2008 (4.730,- Kč), dále úhrada na účet ze dne 7. 1. 2008 od RWE Energie a. s. ve výši 6.075,63 Kč (bez DPH) za občerstvení, úhrada na účet ze dne 19. 2. 2008 ve výši 5.856,- Kč od FK Ústí nad Labem, a. s. za stravování A mužstva kopané. Dále správce daně zjistil, že žalobce při vystavování faktur nepoužíval souvislou číselnou řadu, když v kontrolovaném období vystavil celkem 15 faktur s pořadovými čísly od 2008001 do 2008055. Žalobce přes výzvu správce daně nepředložil evidenci skutečného stavu pohledávek a závazků, ačkoliv tyto v daňovém přiznání za rok 2008 uvedl, správce daně zjistil, že např. pohledávka vůči RWE Energie a. s. uhrazená dne 7. 1. 2008 byla fakturována žalobcem již 19. 12. 2007, k 1. 1. 2008 přitom žalobce vykazoval pohledávky vyšší, než činí úhrada od RWE Energie a.s.

Předně soud zdůrazňuje, že žalované rozhodnutí, které tvoří společně s rozhodnutím správního orgánu prvého stupně jeden celek, je řádně odůvodněno. Žalovaný též vyčerpávajícím způsobem reagoval na všechny základní námitky žalobce. Žalobce žádnou ve vztahu k argumentaci žalovaného konkurující právní úvahu soudu nepředložil (tj. neuvedl, z jakých důvodů považuje právní a skutkové závěry žalovaného za liché, mylné nebo vyvrácené), pouze obecně uvedl, že závěry správce daně o nevěrohodnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti či neúplnosti evidencí a dalších důkazních prostředků nemají oporu v provedeném dokazování a vytkl žalovanému stejně jako správci daně, že neprovedl test proporcionality s ohledem na to, že nedostatky ve vedení evidence se netýkaly všech nakupovaných zásob.

Daňové řízení je přitom postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 92 daňového řádu přitom daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván.

Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Neunesení důkazního břemene se tak podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90). Ačkoliv se ustálená judikatura týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je plně aplikovatelná i na nyní projednávanou věc, když předmětné ustanovení zákona o správě daní a poplatků je obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33).

Z ust. § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, 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.

Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: 1) žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez součinnosti žalobce nebylo možné stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Přičemž splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

Ve svém přiznání k dani z příjmů fyzických osob vykázal žalobce jak příjmy, tak i výdaje v určité výši. Svá tvrzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti byl také povinen hodnověrným způsobem prokázat. Podstatné v celé věci je zejména to, že žalobce nepředložil daňovou evidenci, kterou se v souladu s § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence má obsahovat jednak údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, a dále údaje o majetku a dlužích. Z ust. § 7b odst. 2 tohoto zákona vyplývá, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použije ust. § 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 (nejedná se tedy o nepřípustnou analogii, jak uvádí žalobce). Dle výše uvedených předpisů se mimo jiné majetkem rozumí zásoby. Je věcí daňového subjektu, jakou formu daňové evidence zvolí, avšak je jeho povinností prokázat, že svůj majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí) evidoval. Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. 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. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

Přestože byl žalobce povinen vést evidenci zásob v takovém rozsahu a takovým způsobem, aby z ní bylo možno ověřit pohyb zboží a materiálu v návaznosti jak na příjmy, tak i na výdaje daňového subjektu, tuto povinnost řádně neplnil. Z dokladů a evidencí předložených žalobcem sice vyplývala evidence výslovně vyjmenovaného zboží a materiálu (ze sortimentu maso, ryby, drůbež, sýr hermelín), tedy informace o tom, které zboží a materiál bylo v konkrétním měsíci nakoupeno, resp. zaevidováno na sklad, nikoliv však na základě jakých daňových dokladů a od jakých dodavatelů, tedy nevyplývala z nich návaznost skladové evidence na výdaje žalobce, i když z nich vyplývala návaznost na příjmy žalobce (z údajů o prodeích opatřených i údajem o množství masa, resp. sýra hermelín). To ovšem neplatilo o žádném dalším zboží (materiálu), jehož prodej vyplývá z evidence tržeb, konkrétně z uvedených názvů jídel [např. smažená niva (sýr eidam) s hranolky, topinka se šunkou,

vejcem a sýrem, bramboráčky, šunkafleky, smažený květák s bramborem, pražská šunka, apod.), jako je šunka, sýry, vejce, těstoviny, rýže, zelenina, hranolky, uzeniny, smetana apod., zboží prodávaném na stáncích (kioscích) a zboží spotřebovaném na přípravu jídel pro A mužstvo HC Slovan za celkovou cenu 87.868,50 Kč (faktury žalobce č. 2008001, 2008003, 2008006, 2008007), o kterém nebyla žalobcem vedena vůbec žádná evidence. Žalobcem předložené protokoly o inventurách, proto nemají vypovídací hodnotu, když neobsahují nic než prohlášení žalobce o souladu skutečného a evidenčního stavu, když samotná absence evidence těchto surovin vylučovala porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním. Přitom pouze průkazně vedená evidence majetku a závazků je způsobilá prokázat, zda a který materiál byl použit na výrobu jakého zboží, které zboží bylo prodáno (zvýšily se příjmy), nebo zůstalo neprodáno (zjištění skutečného stavu majetku), popř. došlo ke znehodnocení materiálu jeho poškozením, popř. v souvislosti s technologickými ztrátami (porovnání stavu skutečného se stavem dle daňové evidence). Je tak zcela vyloučena možnost upravit základ daně o zjištěné rozdíly mezi skutečným stavem zásob a stavem evidenčním na konci zdaňovacího období způsobem předvídaným v § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů. Uvedené stejně tak, jako zjištění, že žalobce v určitém období nakupoval zboží, které v evidencích vůbec nezaznamenal jako „příjem“ v daném období, resp. zaznamenal v menším množství (toto správce daně demonstroval v tabulce č. 4 na str. 18 zprávy o daňové kontrole) tak správce daně zcela správně dovedly k závěru, že žalobce nepředložil úplnou a věrohodnou skladovou evidenci, čímž znemožnil ověřit, zda nakoupené suroviny jsou předmětem vykázaných příjmů (uplatněné výdaje na jejich pořízení jsou vynaloženy na dosažení zdanitelných příjmů), když tuto nemohly nahradit žalobcem navržené výpovědi svědků. Nadto u zboží, které je evidováno chybí návaznost na konkrétní pořizovací doklady a není tak zřejmé na základě jakého dokladu bylo pořízeno, když žalobcem předložené dodací listy, obsahují pouze datum, označení odběratele, množství a druh zboží.

V této souvislosti nelze pominout, že jejich řádné vedení zpochybnil žalobce již způsobem, jakým jednotlivé evidence správci daně předkládal (a to postupně, vždy až na základě sdělení jednotlivých nedostatků), kdy evidenci tržeb za jednotlivé stánky, včetně částečné evidence zboží z těchto stánků na středisko kuchyň dokládal až v lednu 2013, tj. cca 2 roky po zahájení daňové kontroly, po té, kdy správce daně k jeho žádosti opakovaně prodlužoval lhůtu k jejich předložení.

Řádně vedená daňová evidence, je přitom základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů, nikoliv však jediným. Podle ust. § 93 odst. 1 daňového řádu lze totiž jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V situaci, kdy žalobce řádně vedenou a průkaznou daňovou evidenci nepředložil, musel by v rámci důkazního břemene dle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu předložit takové důkazy, které by v plném rozsahu neprůkaznou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém tvrzení uvedeny. Tak tomu však v dané věci nebylo. Žalobce přitom byl seznámen se závěry správce daně o tom, že z předložených evidencí a dokladů z roku 2008 nelze ověřit údaj o jeho skutečných příjmech z důvodu chybějící návaznosti nákladů (nakoupených surovin a zboží) na denní tržby, resp. že správce daně nebyl schopen objektivně posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém tvrzení odpovídají skutečným příjmům a výdajům. Proto nelze než přisvědčit závěrům žalovaného, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno o skutečné výši příjmů a daňově účinných výdajů.

Žalobce namítá, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly a že důkazy, které v průběhu daňového řízení předložil, resp. které si správce daně opatřil, byly podle jeho názoru dostatečné ke stanovení daně dokazováním. Jeho tvrzením však soud nemůže přisvědčit; naopak je toho přesvědčen, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti žalobce podle pomůcek v projednávaném případě naplněny byly. Evidence předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly zcela zřejmě nebyly dostatečné, neboť z těchto prokazatelně nebyly patrné veškeré příjmy a výdaje žalobce, ani návaznost pohybu zboží a materiálu jak na příjmy, tak na výdaje žalobce. Ani přes opakované výzvy správce daně žalobce svá tvrzení nedoložil. Soud se proto ztotožňuje se závěrem správních orgánů, že žalobce nedostal své zákonné povinnosti a neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení rozhodných pro stanovení daně. Lze tak uzavřít, že první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tedy nedodržení povinností daňového subjektu při dokazování, byla splněna. Rovněž druhou podmínku má soud za splněnou, neboť v důsledku nedostatků resp. absence zmíněných skladových evidencí a dokladů (kalkulace ceny jídel, resp. jídelních lístků), nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce neposkytl správci daně důkazní prostředky (tyto bez jeho součinnosti nemohl obstarat sám správce daně), na základě kterých by bylo možné spolehlivě zjistit výši příjmů a výdajů spojených s jeho podnikatelskou činností. Naplněna byla v projednávaném případě i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tedy spolehlivosti, resp. přiměřenosti použitých pomůcek. Soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného i správce daně, že podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek byly v případě žalobce naplněny. Důvody takového postupu jsou dostatečně seznatelné jak odůvodnění platebního výměru a ze zprávy o daňové kontrole, tak z úředního záznamu ze dne 28. 6. 2013 (protokol a úřední záznam ze dne 10. 7. 2013), jímž byl žalobce seznámen nejen s použitím pomůcek, ale i s jejich volbou. Rovněž žalovaný se ve svém rozhodnutí k námitce žalobce obsírně zabýval otázkou splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek, včetně spolehlivosti a přiměřenosti pomůcek.

Správce daně poskytl žalobci možnost, aby s ohledem na neúplnost a nedostatek předložených evidencí dodatečně prokázal správnost svých tvrzení. Žalobce i přes výzvu správce daně tuto důkazní povinnost nesplnil a důkazní břemeno neunesl. Správce daně tak dostal své povinnosti dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji (§ 92 daňového řádu) a vyčerpал veškeré možnosti k tomu, aby byla daň stanovena na základě dokazování. Nelze přitom přisvědčit názoru žalobce, že správcem daně byly zjištěny pouze marginální nedostatky, které neměly vliv na možnost stanovení daně na základě dokazování, když tyto nedostatky, jak byly správcem daně zevrubně popsány, ve svém souhrnu zcela jistě zpochybňují evidence žalobce jako celek (chybějící evidence velkého množství zásadních surovin – zboží, chybějící doklady k pořízení zboží, neevidované příjmy, nesouvislá řada faktur, zpochybňující výpovědi svědků týkající se počtu prodaných porcí jídel, nevysvětlený nákup a spotřeba materiálu pro stánkový prodej – tácky, kelímky, nepředložení evidence závazků a pohledávek). Ve vztahu k žalobcem namítanému neprovedení testu proporcionality k ověření intenzity zjištěných nedostatků ve vedení skladové evidence a při provádění inventarizace, soud odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, v němž tento uvedl, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah*

zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“ Rozšířený senát v této souvislosti odkázal také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje, že intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, nebo nepřímo, celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje. O tom, že v daném případě došlo k tak intenzivnímu zatemnění obrazu o hospodaření žalobce, nemůže být sporu ani v projednávané věci. Zjištěná absence pohybu surovin – zboží a chybějící návaznost na doklady o nákupu je zjevně natolik závažným nedostatkem informací o účetních případech, který zcela znemožňuje, aby daň byla stanovena pouze na základě dokazování s použitím účetnictví anebo dokladů, které byly předloženy nebo obstarány správcem daně. Z uvedeného tak plyne, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu) byly v daném případě splněny.

Na základě shora uvedeného posouzení námitek žalobce dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. výrokem I. rozsudku zamítl.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

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 Ústí nad Labem dne 30. srpna 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová