



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Petry Venclové a Aleše Korejtky ve věci **žalobce: D.M., nar. „X“, IČ: 73603970, bytem a sídlem „X“, zastoupeného Michalem Novákem, advokátem se sídlem Smetanovo nám. 31, 570 01 Litomyšl, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2014, č. j. 14250/14/5000-14102-711621,**

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 6. 2014, č. j. 14250/14/5000-14102-711621, se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalované rozhodnutí a řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo

U žalobce byla dne 25. 9. 2012 zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Správce daně (Finanční úřad pro Pardubický kraj) nabyl pochybnosti o výši příjmů uváděných žalobcem v daňovém přiznání, a proto ho vyzval (výzva

ze dne 30. 10. 2012, č. j. 159873/12/273930606307), aby předložil důkazní prostředky prokazující jím uváděné příjmy z podnikání a jiné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“). Správce daně v odůvodnění zmíněné výzvy (mimo jiné, neboť odůvodnění mělo celkem 5 stran) uvedl, že žalobcem předložená daňová evidence není vedena v souladu s ustanovením § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů a nebylo tak možno porovnat skutečný stav zásob se stavem evidenčním. Žalobce důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností neunesl, a proto byla daň stanovena podle pomůcek. Dne 28. 5. 2013 byla se žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole a daňová kontrola byla ukončena. Následně dne 14. 6. 2013 vydal správce daně podrobně odůvodněný dodatečný platební výměr č. j. 939833/13/2809-24801-608069, proti kterému se žalobce odvolal. Správce daně na základě ustanovení § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), odvolání částečně vyhověl a dne 18. 10. 2013 vydal rozhodnutí o odvolání č. j. 1314884/13/2809-24801-608069, kterým snížil doměřenou daň z částky 125 100 Kč na částku **67 215 Kč** a současně snížil penále z částky 25 020 Kč na částku **13 443 Kč**. Rozhodnutí správce daně opět pečlivě odůvodnil, zejména uvedl, jaké pomůcky a z jakých důvodů užil.

Proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně podal žalobce dne 15. 11. 2013 odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 6. 2014, č. j. 14250/14/5000-14102-711621, zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného (které tvoří společně s rozhodnutím správce daně jeden celek) **podal žalobce žalobu**, v níž shodně jako v řízení, z něhož žalovaného rozhodnutí vzešlo, namítl následující:

- 1) Žalovaný zjistil, že žalobce vedl skladovou evidenci tím způsobem, že na základě zjištěného skutečného stavu zásob na konci měsíce zaevidoval měsíční výdeje ze skladu. Na základě tohoto způsobu vedení skladových evidencí není však dle žalovaného možného porovnat stav skutečný se stavem dle daňové evidence. Takto vedenou daňovou evidenci tedy není možné označit za průkaznou, poněvadž neobsahuje údaje o skutečném pohybu majetku. Fakticky totiž ani nemohl vzniknout ke konci roku případný rozdíl mezi fyzickou inventurou a dokladovou inventurou skladu, neboť evidence byly na konci každého měsíce srovnány podle faktického stavu na skladě. S tímto závěrem žalovaného žalobce nesouhlasí, dle jeho názoru byla „*skladová evidence vedena řádně*“ a pro soulad s § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů postačovalo, pokud žalobce „*provedl vždy na konci konkrétního měsíce posouzení stavu zásob*“. Neboť v pohostinství „*je zcela běžné*“, že „*zjištění skutečného stavu zásob je prováděno v delších časových intervalech*“. Žalobce je přesvědčen, že jeho skladová evidence je dostatečně průkazná. Nebyly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný rozhodnutí hodnotí žalobce jako nedostatečně odůvodněné a v podstatě nepřezkoumatelné. Neakceptovatelné je dle žalobce i to, že správce daně na jedné

- straně zpochybňuje důkazní prostředky předložené žalobcem, „v jiných částech naopak z tvrzení a důkazních prostředků předložených žalobcem vychází“.
- 2) Žalobce dále nesouhlasí s tím, že správce daně i žalovaný vyhodnotily jako účelové a nevěrohodné „*jídelní a nápojové lístky*“ „*platné k 1. 1. 2010 a k 1. 6. 2010*“ jen proto, že žalobce původně při jednání dne 2. 10. 2012 předložil správci daně pouze jeden lístek a další předložil až později, navíc je opravoval a (vzdor opravám) byly ceny většiny prodávaných nápojů oproti cenám v předcházejících letech nižší. Žalobce namítá, že pokles cen byl odůvodněn tím, že „*v průběhu posledních let bylo v okolí 500 metrů od podniku žalobce otevřeno 7 nových restauračních zařízení a po roce 2010 se pouhých 200 metrů od podniku žalobce otevřelo další konkurenční zařízení*“. Žalobce tak byl „*povinen upravit ceny*“. Dle žalobce však správce daně tato „*tvrzení žalobce nevzal v potaz*“. Důvěryhodnost tvrzení žalobce nemůže ovlivnit ani to, že od roku 2010 došlo ke zvýšení daně z přidané hodnoty o jeden procentní bod, neboť žalobce musel i tak (vzhledem „*k početné konkurenci*“) snižovat ceny.
 - 3) Žalobce vytýká žalovanému též to, že žalovaný zpochybnil věrohodnost jím předložených tzv. „*denních soupisů*“ materiálu vydaného ze skladu na bar a do kuchyně jen proto, že žalobce soupisy předložil správci daně až po vydání dodatečného platebního výměru a též proto, že v průběhu daňového řízení žalobce tvrdil, že výdejky materiálu byly zpracovávány pouze jednou měsíčně podle fyzického stavu skladu a ne průběžně dle skutečného stavu skladu. Žalobce předložil soupisy až po vydání dodatečného platebního výměru proto, že výzvy správce daně byly nekonkrétní a „*nevěděl, jaké skutečnosti má správci daně prokazovat a jaké listiny mu má předložit*“.
 - 4) Žalobce nesouhlasí ani se způsobem výběru pomůcky pro stanovení normy přirozených úbytků (1%). Žalobce je přesvědčen, že měla být respektována jeho norma (podle žalovaného nadhodnocená), nikoli norma, jejíž výši stanovil správce daně s odkazem na obvyklou výši ztratného u srovnatelných subjektů a odbornou publikaci Svazu obchodu a cestovního ruchu č. 2/2003 s názvem Přirozené úbytky zboží v obchodě a pohostinství (určenou především pro malé a střední podnikatele).
 - 5) Žalobce se dále dovolává legitimního očekávání, jež mělo být založeno dvěma místními šetřeními správce daně, které u žalobce správce daně provedl v roce 2008 a v roce 2009 a při nichž správce daně žalobci nevytkl nedostatky skladové evidence.
 - 6) Konečně žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 – 34, tvrdí, že byl zkrácen na svých právech, neboť mu před ukončením daňové kontroly nebyly „*sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich hodnocení*“.

Ze všech výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba především vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) **zdůraznil, že žalobce pouze opakuje námitky již dříve uplatněné, s nimiž se žalovaný řádně**

vypořádal v odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že dle žalovaného je jeho rozhodnutí věcně správné a zákonné, navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Nejprve krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkouvává napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), které je třeba výslovně formulovat v žalobě (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.), přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Přezkouvá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkouvá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63, dostupný na www.nssoud.cz).

Dále platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014 – 49, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

V neposlední řadě krajský soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že **na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9).** Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na

podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17, popř. rozsudky ve věcech 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

Nyní k samotnému přezkumu:

Předně krajský soud zdůrazňuje, že žalované rozhodnutí, které tvoří společně s rozhodnutím správního orgánu prvního stupně jeden celek, je řádně odůvodněno. Žalovaný též vyčerpávajícím způsobem reagoval na všechny základní námitky žalobce, a proto nelze souhlasit s žalobcem, který tvrdí, že žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

K jednotlivým námitkám:

1) Tuto (stejně jako všechny ostatní žalobní námitky) uplatil žalobce již v daňovém řízení. Žalovaný se touto námitkou podrobně zabýval v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (a to konkrétně na straně 3 až 5 žalovaného rozhodnutí) a krajský soud se s jeho závěry plně ztotožňuje. Ostatně žalobce žádnou konkurující právní úvahu (ve vztahu k argumentaci žalovaného) soudu nepředložil (tj. neuvedl, z jakých důvodů považuje právní a skutkové závěry žalovaného za liché, mylné nebo vyvrácené), pouze zopakoval, že vedl skladovou evidenci v souladu se zákonem a že tím, že „provedl vždy na konci konkrétního měsíce posouzení stavu zásob“, neporušil žádnou zákonem mu uloženou povinnost a že „je zcela běžné, že „zjištění skutečného stavu zásob je prováděno v delších časových intervalech“.

K tomu krajský soud uvádí, že není podstatné, co je „běžné“, podstatné je, co subjektům práva ukládá zákon. Žalobce je povinen v souladu se zákonem vést evidenci zásob (§ 7b odst. 1 b/ zákona o daních z příjmů). Dle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů se pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Zvláštními předpisy o účetnictví se pak rozumí 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. Dle výše uvedených předpisů se mimo jiné majetkem rozumí zásoby. Jinými slovy, daňová evidence musí obsahovat údaje o zásobách. **Je samozřejmě věcí žalobce, jakou formu evidence majetku zvolí, nicméně tato evidence zásob musí být průkazná.** V daném případě tomu tak však nebylo, neboť skladová evidence byla žalobcem vedena tak, že na základě zjištěného skutečného stavu zásob na konci měsíce

byly následně zaevidovány měsíční výdeje ze skladu (viz protokol o ústním jednání č. j. 151543/12/273930601161). Při takovémto způsobu vedení skladové evidence však není (nebylo) možno provést porovnání stavu skutečného se stavem evidenčním a o případné rozdíly upravit základ daně. **Při tomto způsobu vedení skladové evidence daňový subjekt totiž přizpůsobuje stav skutečný stavu evidenčnímu a takto vedená skladová evidence majetku postrádá věrohodné údaje o skutečném pohybu tohoto majetku a je neprůkazná.** Přitom pouze průkazně vedená evidence majetku a závazků prokáže a doloží, zda a který materiál byl použit na výrobu jakého zboží, které zboží bylo prodáno (zvýšily se příjmy), nebo zůstalo neprodáno na skladě (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).¹

Řádně vedenou daňovou evidenci lze považovat za základní přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů, byť ne jediný. Podle ust. § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Pokud však 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 (**k tzv. denním soupisům a nápojovým lístkům se soud vyjádří sub 2 a 3**). Jelikož bez průkazně vedené daňové evidence, popř. důkazních prostředků neprůkaznou daňovou evidenci nahrazujících správce daně nebyl schopen objektivně posoudit, zda veškeré příjmy a výdaje uvedené v daňovém tvrzení odpovídají skutečným příjmům a výdajům, správně stanovil daň za použití pomůcek.

Krajský soud též neshledává nic neobvyklého na tom, že žalovaný některé z žalobcem předložených důkazů (důkazních prostředků) při stanovení daně použil, byť jeho evidenci jako celek označil za neprůkaznou. To, že nebylo možno stanovit daň na základě dokazování, neznamená, že poznatky získané správcem daně v průběhu dokazování nejsou využitelné jako pomůcky, mají-li z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu (shodně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40 etc.). Podle § 98 odst. 3 daňového řádu totiž pomůckami mohou být 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.

2) Pokud jde o další žalobní námitky, je nejprve třeba připomenout, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu (z poslední doby srov. např. bod 38 a 40 odůvodnění rozsudku

¹ Jak zdůraznil již žalovaný, v § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů je uvedeno, že 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. Pokud zákonné ustanovení hovoří o „případných rozdílech“, míní tím rozdíly mezi dvěma údaji – v daném případě mezi stavem skutečným (fyzický stav – ust. § 7b odst. 4 citovaného zákona) a stavem dle údajů o majetku a závazcích vedenými v daňové evidenci (§ 7b odst. 1 písm. b/ citovaného zákona).

Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, popř. bod 41 odůvodnění rozsudku ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014 - 77) **lze námitkami daňového subjektu dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek.** V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje (na tomto místě lze připomenout maximu nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest /nikdo si nemůže zlepšit své postavení protiprávním jednáním /). **Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena** (obdobně viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu (daň stanovená odhadem nemůže z povahy věci přesně odpovídat skutečnosti).

Daňový subjekt též nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a proto mu 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

Žalobce však v žalobě vůbec netvrdil, že by výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Již z tohoto důvodu nemůže být dle názoru krajského soudu žaloba úspěšná. Pro úspěšnost žaloby by žalobce musel nejprve dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval svou ekonomickou činnost, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. **Pouze pokud by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by teprve oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky** (srov. např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, č.j. 8 Afs 69/2010 – 103, č.j. 8 Afs 85/2013 – 72, č. j. 8 Afs 29/2014 – 77 atd.). To ovšem žalobce neučinil.

Nyní zpět k námitce uplatněné bod bodem 2). K této námitce (jídelní lístky) se podrobně vyjadřoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole č. j. 793861/13/2809-05401-606307 (strana 9 /třetí odstavec shora/), jakož i žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí (strana 7 /poslední odstavec/ a strana 8 /první odstavec/). Se závěry žalovaného i správce daně o nevěrohodnosti předložených jídelních lístků se soud ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje. Pro úplnost lze stručně připomenout, že žalobce tvrdil, že ceny roku 2010 jsou uvedeny na jídelních a nápojových lístcích. Při ústním jednání dne 2. 10. 2012 (protokol č. j. 151543/12/273930601161) předložil žalobce správci daně pouze jeden nápojový lístek za rok 2010. Další nápojové lístky platné k 1. 1. 2010 a k 1. 6. 2010 byly správci daně žalobcem předloženy až jako příloha vyjádření ze dne 12. 12. 2012 k výzvě k prokázání skutečností č.j. 171946/12. Správce daně zjistil, že na těchto dodatečně předložených nápojových lístcích je uveden i sortiment, který žalobce v roce 2010 nenakupoval. Z vyjádření účetní žalobce během daňové kontroly vyplynulo, že tento sortiment byl prodáván v předchozích letech, což bylo

doloženo nápojovými lístky z minulých let (viz přílohu protokolu o ústním jednání č. j. 20759/13/2809-05401-606307). Žalobce proto společně s podáním ze dne 28. 1. 2013 předložil správci daně další nápojové a jídelní lístky, ty ale neobsahovaly celý sortiment prodávaný žalobcem v roce 2010. Ceny většiny prodávaných nápojů uvedených na těchto nápojových lístcích platných k 1. 1. 2010 a k 1. 6. 2010 byly nižší oproti cenám prodávaného zboží v předcházejících letech.

Za těchto okolností nelze závěru správce daně a žalovaného o nevěrohodnosti žalobcem předložených lístků nic vytknout. Pokud jde o tvrzení žalobce obsažená v žalobě ohledně nové konkurence, pak ty žalobce ničím neprokázal, navíc z úředního záznamu č. j. 347039/13/2809-05401-606307 a z příloh k němu je patrné, že srovnatelné subjekty v roce 2010 ceny navyšovaly (oproti roku 2009).

3) Nedůvodnou shledal soud i tuto námitku (denní soupisy). K této námitce se opět podrobně vyjádřil již správce daně v odůvodnění (strana 4) autoremedurního rozhodnutí č. j. 1309218/13/2809-05401-606307, přičemž soud se s jeho závěry ztotožňuje a v podrobnostech na ně opět odkazuje. Jestliže žalobce v řízení před správcem daně tvrdil (viz stranu 3 protokolu o ústním jednání ze dne 2. 10. 2012, č. j. 151543/12/273930601161), že výdejky ze skladu vystavuje jednou ke konci měsíce, a to tak, že provede fyzickou inventuru skladu a výdejku vystaví podle výsledku (tedy podle toho, co ve skladu zbylo, nikoli podle skutečného výdeje materiálu do kuchyně a prodeje zboží), přičemž následně v odvolání proti platebnímu výměru předloží tzv. denní soupisy (o nichž se předtím vůbec nezmiňoval), nelze než souhlasit se správcem daně, že je zjevné, že soupisy byly vyhotoveny účelově (ex post) a jsou proto nevěrohodné. Nelze souhlasit ani s tím, že by výzvy správce daně byly nekonkrétní a že by žalobce „nevěděl“, co konkrétně má prokazovat. Správce daně již ve výzvě ze dne 30. 10. 2012, č. j. 159873/12/273930606307, podrobně popsal, jaké skutečnosti mají být prokázány a z jakých důvodů. Z reakce žalobce na tuto výzvu (podání ze dne 12. 12. 2012) je zcela zřejmé, že žalobce výzvě porozuměl. Navíc daňová kontrola byla u žalobce ukončena až dne 25. 8. 2013, žalobce tedy měl téměř rok na to, aby si případně v součinnosti se správcem daně (popř. se svým daňovým poradcem) ujasnil, jaká konkrétní tvrzení (skutečnosti) měly být prokázány. Rozhodně však nebylo povinností správce daně poučovat žalobce o tom, jakými konkrétními důkazními prostředky má žalobce prokazovat svá tvrzení, popř. skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. V podrobnostech lze odkázat též na odůvodnění žalovaného rozhodnutí (strana 7 /druhý odstavec zdola/). Na tomto místě je třeba dále zopakovat, že v daňovém řízení tíží daňový subjekt důkazní břemeno ohledně jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c/, § 92 odst. 3 daňového řádu, srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz), tzn. že daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS). Žalobce též prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (srov. např. odstavec 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, dostupného na www.nssoud.cz). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neprokáže výše uvedené skutečnosti, nelze dovozovat, že tyto skutečnosti naopak musí prokázat správce daně, a pokud tak neučiní, dospět k závěru, že rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 - 84, dostupný na www.nssoud.cz). Jinými slovy: **Nesplní-li daňový subjekt svou**

zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS).

4) Jde-li o kritiku správcem daně a žalovaným použité pomůcky pro stanovení normy přirozených úbytků, žalobce přehlíží, že dle ustálené soudní praxe daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a proto mu logicky 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, která mu byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena, což ovšem žalobce v žalobě netvrdil a neprokazoval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Pro úplnost však krajský soud uvádí, že žalovaný se touto námitkou podrobně zabýval na straně 8 (poslední odstavec) a straně 9 (první odstavec shora) žalovaného rozhodnutí a krajský soud na jeho závěry odkazuje, přičemž pouze stručně připomíná, že výši normy stanovil správce daně s odkazem na obvyklou výši ztrátného u srovnatelných subjektů a s odkazem na odbornou publikaci Svazu obchodu a cestovního ruchu č. 2/2003 s názvem *Přirozené úbytky zboží v obchodě a pohostinství* (zde jsou uvedeny příklady norem nezaviněných ztrát pro jednotlivé sortimentní skupiny, přičemž výše normy u nápojů je stanovena 0,1 % a výše normy na teplou kuchyň u veřejného stravování je uvedena 0,6 %). Proto správcem daně stanovenou normu 1 % nepovažuje krajský soud za exces. Tvrzení žalobce, že ztrátné činí pouze u sudového piva (12 %) a točené limonády (8 %) zůstalo neprokázáno, nadto nekorespondovalo se hodnotami uváděnými srovnatelnými subjekty a ani se závěry použité odborné literatury. Správně tedy správce daně považoval údaje (hodnoty) ve směrnici žalobce za nadhodnocené.

5) Ani tato námitka není důvodná. Legitimní očekávání je možno založit zákonem, popř. ustálenou správní praxí, nikoli však místním šetřením, které slouží pouze k vyhledávání důkazních prostředků a v jeho rámci nelze důkazní prostředky hodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti (jinými slovy místním šetřením lze pouze důkazní prostředky vyhledat, nikoliv však je hodnotit a vyvozovat z nich závěry o skutkovém stavu). Nadto jak uvedl již správce daně v odůvodnění autoremedurního rozhodnutí č. j. 1309218/13/2809-05401-606307 (strana 4 a 5), při místním šetření v roce 2008 a 2009 nebyla správci daně skladová evidence předložena, a proto v ní správce daně nemohl zjistit případné nedostatky. V podrobnostech krajský soud opět odkazuje na odůvodnění žalovaného rozhodnutí (strana 7 /třetí odstavec shora/).

6) Pokud jde o odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 – 34, pak právní závěry v něm vyslovené se vztahují k řízení vedenému podle zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zák. č. 337/1992 Sb.“), nikoliv k daňovému řádu. Podle tehdy platné právní úpravy (§ 50 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb.) směřovalo-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, mohl odvolací orgán zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Proto měl závěr Nejvyššího správního soudu (tj., že je třeba před ukončením kontroly „*vyčíslit částky daní a popsát způsob jejich zjištění*“) své opodstatnění. V daňovém řádu oproti zákonu o správě daní a poplatků došlo ke změně

rozsahu odvolacího přezkumu, když vedle zkoumání zákonných důvodů je třeba zkoumat i přiměřenost stanovené daně. V daném případě navíc v odůvodnění dodatečného platebního výměru ze dne 14. 6. 2013 byly všechny (z pohledu žalobce a jím zmíněného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) rozhodné skutečnosti uvedeny, žalobce se proti němu odvolal a správce daně jeho odvolání částečně (autoremedura) vyhověl, přičemž své rozhodnutí opět řádně odůvodnil. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce znovu odvolal. Žalobce tak na svých právech dle krajského soudu nijak krácen nebyl, neboť měl dostatek možností uplatnit všechny své námitky.

IV.

Závěr a náklady řízení

Lze tedy uzavřít, že ani jedna ze základních žalobních námitek nebyla důvodná, a proto krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) stanovené podmínky pro takový postup byly splněny.

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady na rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). 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 Pardubicích dne 11. února 2015

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová