



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: V. Ž.**, bytem „X“, zastoupené JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, Vaníčková 1594/1, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2006, č.j. 16395/06-1100,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. V řízení o žalobě a kasačních stížnostech proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2007, č.j. 15 Ca 280/2006-59, ze dne 1. 3. 2010, č.j. 15 Ca 280/2006-142, a ze dne 26. 9. 2011, č.j. 15 Af 5/2011-249, žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2006, č.j. 16395/06-1100 a dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 19. 9. 2005, č.j. 179691/05/214912/2865, 179698/05/214912/2865 a 179705/05/214912/2865, kterými mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 - 2003 podle pomůcek.

Žalobce v žalobě namítl, že daňové povinnosti byly stanoveny za použití pomůcek v rozporu s ustanovením § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

V této souvislosti konkrétně namítl nesouhlas se závěrem žalovaného, podle něhož účetnictví bylo vedeno v rozporu se zákonem o účetnictví a nebyla tak splněna zákonná povinnost při dokazování. Z jeho strany se vyskytly pouze chyby při zpracování a vedení účetnictví, které však neznamenal porušení zákonné povinnosti vedení účetnictví.

Rovněž žalobce namítl, že zákon o účetnictví nestanoví žádné způsoby vedení skladové evidence a ani pojem „kontrola korunou“ se v něm nevyskytuje. Proto nelze souhlasit s tvrzením žalovaného, že tento právní předpis umožňuje vedení skladové evidence i tímto způsobem. Ani způsob sledování zásob uváděný žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí není uveden v žádném právním předpisu ani nebyl předem stanoven rozhodnutím podle § 39 odst. 1 daňového řádu. Z tohoto důvodu nelze případné zjištěné nedostatky v evidenci zásob považovat za nesplnění zákonné povinnosti, v jehož důsledku lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Navíc žalovaný připouští použitím slova obvykle i jinou možnost vedení skladové evidence. I když zpracoval vlastní směrnici o vedení evidence zásob zboží a podle ní postupoval, správce daně ji posoudil jako neprůkaznou, aniž by byl k tomu oprávněn zákonem. Správce daně ani neuvedl žádný konkrétní důvod, na základě něhož směrnici považoval za neprůkaznou. V této souvislosti je možné poukázat na ustanovení čl. IX odst. 5 Přílohy č. 1 k opatření Ministerstva financí č.j. 281 283/77 411/2000, která stanoví postup účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. V něm je uvedeno, že za záznamy o zásobách se považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, například kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách účetní jednotka srozumitelně popíše a popis uloží jako účetní písemnost. Z uvedené citace zmíněného předpisu tedy zcela zřejmě vyplývá možnost zvolit si vhodný způsob záznamů o zásobách, přičemž se nemusí ani jednat o způsob uvedený žalovaným. I tuto povinnost tedy splnil, i když není stanovena zákonem. Současně však poukazuje na skutečnost, že ani zmíněný předpis k vedení jednoduchého účetnictví nestanoví způsob nebo formu vedení záznamů o zásobách při vedení skladové evidence způsobem kontroly korunou.

Dále žalobce namítl nesprávnost závěru žalovaného, podle něhož v důsledku příslušných zjištění nebylo možno stanovit daňový základ dokazováním. Správce daně měl totiž k dispozici všechny potřebné podklady a písemnosti, ze kterých mohl určité nedostatky kvantifikovat a nadále tak pokračovat ve stanovení daně dokazováním. Pokud však žalovaný uvedl na straně dvanácté napadeného rozhodnutí, že žalobce veškeré požadované skutečnosti či doklady nepředložil, lze toto vyjádření považovat za rozporné s textem zprávy o daňové kontrole, neboť u všech zmiňovaných písemností správce daně je uvedeno i to, jakým způsobem bylo reagováno ze strany daňového subjektu a jaké doklady či jiné písemnosti byly správci daně předloženy. Z vyjádření žalovaného také není vůbec zřejmé, co měl žalovaný na mysli vyjádřením, že daňový subjekt požadované skutečnosti nepředložil. Proti takto nelogicky formulovanému zdůvodnění o nepředložení skutečností nelze vznést právně relevantní námitky a v této části se jeví rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné. Pokud však obsah předloženého jednoduchého účetnictví nebyl plně v souladu s jednotlivými ustanoveními zákona o účetnictví, měl správce daně přistoupit podle jeho ustanovení § 37 k uložení příslušné pokuty, což však neučinil. Tento postup správce daně nasvědčuje tomu, že zjištěným nedostatkům nepřikládal podstatný význam a nepovažoval je za závažné porušení právního předpisu. Jestliže žalovaný dále uvedl, že daňový subjekt nevedl evidence nebo archiv jídelních či nápojových lístků, nelze v tom spatřovat nesplnění některé ze zákonných povinností, protože povinnost vedení této evidence není zákonem stanovena. Vzhledem k tomu, že správce daně nestanovil povinnost vedení zvláštních záznamů, nelze požadovat uchovávání záznamů ve smyslu § 39 odst. 6 daňového řádu.

Žalobce také namítl, že podle závěru žalovaného daňový subjekt nevedl skladové hospodářství a tudíž neprovedl sled činností nákup zboží na sklad – převod ze skladu – prodej zboží či výroba. K tomuto ničím nedoloženému konstatování lze namítnout, že z něho není zřejmé, co žalovaný pod tímto vyjádřením myslí a jaký závěr z tohoto vyjádření vyvozuje.

Skladové hospodářství muselo být a bylo také vedeno průběžně, jinak by nebylo možno zajistit skladování potřebných surovin a zboží. Má-li však žalovaný na mysli vedení evidence skladového hospodářství, pak je toto konstatování zcela vymyšlené a v rozporu se skutečnostmi doloženými v průběhu daňové kontroly, Z obsahu zprávy o daňové kontrole totiž vyplývá, že daňový subjekt předložil listinné doklady o evidenci zásob. Další část citovaného názoru o neprovedení sledu činností je pak zcela mimo logiku a zásady pro vedení jednoduchého účetnictví. V této souvislosti je možné odkázat na již citovaný účetní předpis, který stanoví postup účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Z něho vyplývá, že o nákupu zboží se samostatně neúčtuje a předmětem účtování v peněžním deníku je až úhrada nakoupených zásob. Ty se sledují pouze v knize zásob nebo jiným vhodným způsobem, který musí vyplývat ze srozumitelného popisu zvoleného způsobu záznamů o zásobách. Z uvedených skutečností a citace předpisu pro vedení jednoduchého účetnictví vyplývá, že sled činností vytýkaný žalovaným nebylo možné vůbec provést. Z obsahu zprávy o daňové kontrole pak vyplývá, že daňový subjekt splnil svoji povinnost a předložil správci daně účetní písemnost nazvanou jako „vedení evidence zásob zboží“.

V další námitce žalobce uvedl, že podle závěru žalovaného nebyla vedena ani evidence denního prodeje jednotlivých druhů zboží a nebyla doložena výše marže. V tom lze podle závěru odvolacího orgánu spatřovat splnění první podmínky pro aplikaci ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy nedodržení zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu. Žalovaný však ve svém odůvodnění neuvedl žádný zákonný předpis, ze kterého by uvedené povinnosti vyplývaly a který by byl tímto postupem daňového subjektu porušen. Žádný zákonný předpis přitom neukládá povinnost vedení evidence prodeje jednotlivých druhů zboží ani žádný zákonný předpis neukládá povinnost doložení výše marže. V této souvislosti je možné odkázat na ustanovení § 39 odst. 3 daňového řádu, ve kterém je uvedeno, že poplatník daně z příjmů fyzických osob provozující podnikatelskou činnost, který přijímá platby v hotovosti, je povinen vést evidenci denních tržeb. Toto zákonné ustanovení je zcela jiného charakteru než výše citované stanovisko žalovaného, že daňový subjekt nevedl ani evidenci denního prodeje jednotlivých druhů zboží. Navíc citovaný právní předpis připouští kromě evidence denních tržeb také záznamy denních tržeb. Tuto zákonnou povinnost splnil tím, že záznamy denních tržeb byly zachyceny na kontrolních pokladních páskách a příjmových pokladních dokladech, které byly správci daně v průběhu kontroly předloženy jako jeden z důkazních prostředků. Nad uvedené je pak možné poznamenat, že i kdyby z jeho strany k porušení povinnosti vést denní tržby skutečně došlo, nepochybně by tak za zjištěného stavu účetnictví nenastal stav, kdy by byl odůvodněn postup správce daně ke stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek.

Žalobce také namítl, že žádný zákonný předpis nestanoví poplatníkovi povinnost stanovit výši marže předem před vlastní realizací obchodní činnosti. Marže pak vyplývá z rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami prodávaného zboží. Vzhledem k tomu, že realizace obchodní politiky je plně v kompetenci samotného daňového subjektu, který rozhoduje i o výši různých slev v závislosti na momentálních podmínkách prodeje, je i výše marže při prodeji stejného druhu zboží u různých obchodních případů různá. Poskytování slev prokazoval v průběhu daňové kontroly různými písemnými podáními, jak je nakonec uvedeno i v samotné zprávě o daňové kontrole. Z tohoto důvodu je přesvědčen o tom, že ani výše uvedené stanovisko žalovaného ve věci nedoložení marže nemůže být posuzováno jako nesplnění zákonné povinnosti opravňující správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. Dále pak tvrzení žalovaného, že daňový subjekt neprokázal provedení úplné inventarizace majetku, zásob a závazků, je v rozporu se stanoviskem správce daně uvedeného ve zprávě

o daňové kontrole. Tato povinnost byla splněna dne 8. 6. 2004. Je tedy přesvědčen, že splnil svoji povinnost prokázat provedení inventarizace majetku, která vyplývá z ustanovení § 29 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

V následující námitce žalobce uvedl, že žalovaný dovodil, že daňový subjekt nemohl jednoznačně prokázat to, že náklady za zboží byly oprávněně zahrnuty do daňově uznatelných výdajů. Tento dílčí závěr žalovaného lze považovat za zcela vymyšlený a nepodložený, protože v průběhu provádění daňové kontroly nevyplynuly žádné pochybnosti správce daně o zahrnutí výdajů na pořízení zboží do daňových nákladů. Z textu zprávy o daňové kontrole přitom vyplývá, že správce daně měl pochybnosti o zaúčtování všech tržeb v účetnictví, a nikoliv pochybnosti o daňové uznatelnosti výdajů na pořízení zboží. Nelze tedy ani tento názor žalovaného považovat za skutečnost opravňující správce daně ke zvolenému postupu stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek.

Rovněž žalobce namítl nesprávnost dalšího tvrzení žalovaného, podle něhož daňový subjekt nemohl stanovit daň dokazováním, protože neměl k dispozici prodejní ceny všech druhů piva a nealkoholických nápojů. Odvolací orgán se přitom sám usvědčuje z nepravdivosti tohoto výroku, protože konstatuje, že správce daně zjistil podle původně doložených nápojových lístků jednotnou cenu za pivo točené, řezané, lahvové i černé. Shodnou cenu piva obsahuje i nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001. Dodatečně doložené nápojové lístky však obsahovaly pouze ceny za pivo a nealkoholické nápoje. Je tedy zřejmé, že ani výše citované stanovisko žalovaného nemůže být považováno za skutečnost, na základě níž nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Jestliže žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že konkrétní rozdíly v příjmech jsou vyčísleny na straně šest, potvrdil tím podle další žalobní námitky svou schopnost kvantifikovat případné zjištěné rozdíly mezi příjmy zachycenými v peněžním deníku a příjmy vyplývajících ze zpracované evidence zásob. Z této skutečnosti vyplývá, že nebyla splněna druhá podmínka uvedená v § 31 odst. 5 daňového řádu pro použití pomůcek, to je že by vlivem případných neplnění zákonných povinností při dokazování nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Navíc lze poukázat i na skutečnost, že podle nálezu správce daně při daňové kontrole a stanoviska žalovaného byla částka příjmů uvedená v peněžním deníku, který je základním výchozím podkladem pro zpracování daňového přiznání, vyšší než částka příjmů (tržeb) za pivo, jež byla zachycena v evidenci.

Dále žalobce namítl, že žádný právní předpis nedává žalovanému možnost ověřování výše skutečné uplatňované marže při prodeji zboží. Pokud správce daně nepostupuje při stanovení nebo kontrole daně z příjmů v souladu s daňovým zákonem, porušuje tím základní princip uvedený v Listině základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem a způsobem, který zákon stanoví.

Rovněž žalobce vznesl některé procesní námitky. Konkrétně uvedl, že i když v průběhu daňové kontroly informoval správce daně o tom, že chce předložit doklady o zásobách za druhou provozovnu „U Františka“, správce daně tyto doklady odmítl, jelikož z předložených důkazních prostředků a vývoje daňové kontroly vyplývá, že žádné další doklady již neexistují. V průběhu celé kontroly správce daně mnohokrát konstatoval, že předložené důkazní prostředky se mu jeví jako nevěrohodné, aniž by přesně specifikoval a konkretizoval, v čem tato nevěrohodnost spočívá a kterému zákonnému ustanovení tyto důkazní prostředky odporují. Během celého daňového řízení požadoval správce daně různé evidence, jejichž vedení neukládá žádný zákonný předpis ani tato evidence nebyla správcem daně stanovena rozhodnutím podle § 39 odst. 1 daňového řádu. Dále pak správce daně pouze

na několika místech zprávy o kontrole konstatoval nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním, aniž by toto jeho konstatování bylo podloženo jednoznačným argumentem, ze kterého by vyplynula nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním vůbec.

Dle názoru žalobce nenastaly podmínky pro stanovení jeho daňové povinnosti za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu, konkrétně v okolnosti, že by při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Vždy totiž náležitě reagoval na výzvy správce daně, předkládal k důkazu listiny a svá vyjádření, ze kterých bylo možno vycházet při stanovení daňové povinnosti na základě dokazování. Pokládal-li tyto důkazy za takové, že z nich nebylo možno vycházet tak, aby byla daňová povinnost stanovena dokazováním, dopustili se žalovaný i správce daně porušení zásady pro hodnocení důkazů. Ti pak nemohli vycházet při svém rozhodování ani z důsledného dodržení ustanovení § 31 odst. 7 daňového řádu o dostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek a dodržet ani zásadu přiměřenosti použitých pomůcek. Přitom ani případné zjištěné nebo vytýkané chyby ve vedení účetnictví nemohou zakládat relevantní důvod pro stanovení daně za užití pomůcek. Žalovaný přitom mimo jakoukoliv pochybnost při stanovení daňové povinnosti vycházel právě z jeho účetnictví. Daňová povinnost tedy měla být stanovena dokazováním.

Dále žalobce namítl, že po něm bylo požadováno předložení evidencí rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, avšak takto obecně formulovanému požadavku nebylo možné jednoznačně vyhovět. Navíc mu správce daně rozhodnutím žádnou záznamní povinnost ve smyslu ustanovení § 39 daňového řádu neuložil.

Dále žalobce namítl, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl konkrétní skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly. Všechna tato zjištění pak zcela přesně konkretizoval v hmotném i peněžním vyjádření, což v podstatě znamená, že měl k dispozici konkrétní údaje pro stanovení daní dokazováním. Nemůže tedy obstát jeho konstatování, že byly splněny obě zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

V další žalobní námitce žalobce vyslovil nesouhlas s tvrzením žalovaného, že daňový subjekt neodvedl daň z přidané hodnoty ze všech svých uskutečněných zdanitelných plnění. Žádný právní předpis neumožňuje správci daně přistoupit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek na základě neodvedení některé daně, protože to nemůže být posuzováno jako nesplnění některých zákonných povinností daňového subjektu při dokazování. Tímto postupem se správce daně dopustil i porušení ústavního principu, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Navíc je zřejmé, že stanovisko žalovaného o neodvedení daně z přidané hodnoty se vztahuje pouze k dodatečně doměřené dani z příjmů fyzických osob, která byla doměřena na základě daňové kontroly probíhající u obou daní současně. Neodvedená daň z přidané hodnoty byla tedy dodatečně doměřena v návaznosti na výsledek kontroly u daně z příjmů a její neodvedení nemohlo být v žádném případě klíčovým zjištěním pro stanovení daně podle pomůcek.

Dále žalobce namítl, že správce daně odmítl předložení dokladů za provozovnu „U Františka“, jelikož z vývoje daňové kontroly a předložených důkazních prostředků vyplývá, že žádné další obdobné doklady již neexistují. Správce daně si tedy předem vytvořil nepodložený názor o neexistenci dalších možných důkazních prostředků a jejich odmítnutím bylo porušeno ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu a základních zásad daňového řízení.

V další námitce žalobce uvedl, že podle závěru žalovaného nebyla předložena denní evidence tržeb souladná s účetním předpisem, což je v rozporu s odůvodněním rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů fyzických osob. Záznamy denních tržeb byly zachyceny na kontrolních pokladních páskách a příjmových pokladních dokladech, které byly v průběhu daňové kontroly předloženy. I kdyby ze strany žalobce k porušení povinnosti vést denní tržby skutečně došlo, vylučovalo by to za zjištěného stavu účetnictví možnost stanovení daní podle pomůcek.

Podle další žalobní námitky odvolací orgán v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal autentičnost předkládaných nápojových lístků a svých evidencí zásob. Žádný právní předpis mu však takovou povinnost neukládá. Autentičnost je dána tím, že evidence jsou označeny jménem daňového subjektu, byly zpracovány a předkládány přímo jím a tyto evidence jsou v souladu s vlastní směrnicí pro vedení evidence zásob, která byla zpracována ve smyslu zásad pro vedení jednoduchého účetnictví. Pokud by správce daně měl pochybnosti o věrohodnosti těchto evidencí, bylo jeho povinností tyto pochybnosti sdělit kvalifikovanou výzvou, což se nestalo.

Žalobce rovněž namítl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí se vyskytují velmi rozporné úsudky. Na straně šest žalovaný konstatuje, že nedostatky v úplnosti a průkaznosti účetnictví samy o sobě neznamenají pozbytí jeho důkazní hodnoty. Naproti tomu na straně osm uvedl, že všechny evidence a tvrzení daňového subjektu věrně a úplně nezobrazují skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti.

V další námitce žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, podle něhož daňový subjekt nezahrnul všechny své nákupy piva do svých evidencí, v důsledku čehož krátil své tržby prodejem piva mimo pokladnu. Dále je možné považovat za irelevantní tvrzení žalovaného, že není možné zjistit datum uskutečnění zdanitelného plnění při prodeji piva. Podle § 31 odst. 5 daňového řádu je nezbytnou podmínkou pro použití pomůcek při stanovení základu daně skutečnost, že nelze daňovou povinnost zjistit dokazováním. K doměření daně z přidané hodnoty došlo v návaznosti na doměření u daně z příjmů. Rovněž tak žalovaný uvádí, že daňový subjekt neprokázal zahrnutí předmětného piva v evidenci piva za provozovnu „U Františka“. Prokázání těchto skutečností mu však bylo znemožněno správcem daně provádějícím kontrolu, podle něhož z vývoje daňové kontroly a důkazních prostředků vyplývalo, že žádné další doklady již neexistují.

Napadená rozhodnutí tedy dle názoru žalobce byla vydána v rozporu s ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, čímž došlo k zásahu do jeho práv.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že v dané věci byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně vydal řadu výzev, v nichž požadoval předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně. V nich sděloval žalobci rozporné skutečnosti vyplývající z předkládaných důkazních prostředků a vyjádření žalobce. Žalobce reagoval na výzvy správce daně, předkládal listiny a k výzvám se vyjadřoval, ale jeho vyjádření obsahovala rozporné skutečnosti a předložené důkazní prostředky si navzájem odporovaly. Z evidencí žalobce finanční úřad zjistil, že v nich chybí údaje o pořízení některých dodávek piva a prodej tohoto piva není záúčtován v tržbách. Žalobce tvrdil, že evidence zásob piva se týká Restaurace U lípy a předmětné pivo bylo zahrnuto do evidence zásob piva v Restauraci U Františka. Toto tvrzení však správce daně vyvrátil, protože žalobcem předložené evidence piva za rok 2002 odpovídaly předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, ve kterých jsou konečné a počáteční zůstatky přeneseny a dále jsou přeneseny do daňových

přiznání za obě provozovny. Pochybnosti správce daně o správnosti evidencí předkládaných žalobcem byly oprávněné a správcem daně bylo prokázáno, že žalobce v účetnictví nezaúčtoval veškeré tržby, tedy že do celkových příjmů nebyly zahrnuty veškeré příjmy, proto byly základ daně a daň v daňových přiznáních uvedeny v nesprávné výši. Nejednalo se pouze o zjištěné chyby ve vedení účetnictví. Správce daně hodnotil předkládané důkazy v souladu s daňovým řádem a seznamoval žalobce v průběhu daňové kontroly s tím, co je předloženými důkazními prostředky prokazováno a co nikoli. Zároveň vysvětloval, jakým způsobem lze nesrovnalosti doložit. Žalobce předložil účetnictví, o jehož věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti měl finanční úřad důvodné pochybnosti, které žalobce nevyvrátil. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 daňového řádu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a povinných evidencí, protože prokázal, že žalobce nezaúčtoval veškeré tržby. Ten sám uvedl, že nevede evidenci zásob skladními kartami, ale jiným způsobem, tzv. kontrolou korunou. Nesplnil však podmínky, které jsou příslušným účetním předpisem požadovány pro tento způsob prokázání celkového stavu zásob a vedení skladové evidence. Žalobce podle jím zpracované směrnice nepostupoval a směrnice byla vypracována v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví, jelikož nebyla evidence zásob zboží vedena v pořizovacích cenách. Žalobce byl povinen prokázat příjmy z hostinské činnosti a k nim odpovídající výdaje, tedy rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou u jednotlivých druhů zboží. Proto byl povinen prokázat výši marže a tím výši tržeb a celkových příjmů. Evidence denních tržeb byla předložena pouze v průměrných cenách, což není věrohodný způsob vedení této evidence. Evidence denních tržeb byl žalobce povinen vést podle § 39 odst. 3 daňového řádu. Žalobce nemá povinnost vést evidenci jídelních a nápojových lístků, mohl však jimi vyvrátit pochybnosti správce daně. Žalobce předložil jídelní a nápojové lístky jako doklady o cenové evidenci, nápojové lístky doložené dne 23. 9. 2004 nebyly identické s nápojovými lístky předloženými původně a nápojovým lístkem získaným při místním šetření. Žalobce předložil inventurní soupisy zásob, tím však není prokázána inventarizace majetku a závazků, protože vzhledem ke zjištěným rozdílům a nevedení povinných evidencí žalobce neprokázal, že stav majetku a závazků uvedený v inventurních soupisech odpovídal skutečnosti. Žalobce dne 2. 2. 2005 a 17. 2. 2005 sdělil, že již správci daně předložil všechny doklady. Správce daně vycházel při stanovení daně z evidence zásob a předložených evidencí a záznamů, ale daň nemohla být stanovena dokazováním, protože správce daně neměl k dispozici prodejní ceny všech druhů piva a nealkoholických nápojů a nebyla doložena úplná skladová evidence zásob. V evidenci zásob nealkoholických nápojů jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, které nezobrazují skutečný stav dle jednotlivých dnů, ale pouze matematicky navazují na počátečný a konečný stav dle inventurních soupisů. Finanční úřad nemohl ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, když pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží. Proto marži zprůměroval dle dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly prodejní ceny uvedeny. Tuto marži uplatnil také u ostatních druhů piva a nealkoholických nápojů, u kterých neměl k dispozici žádné prodejní ceny. Výsledky byly porovnány od srovnatelných daňových subjektů. Finanční úřad nemohl stanovit daň dokazováním, protože neměl k dispozici doklady, na kterých by byly uvedeny prodejní ceny veškerého zboží, a proto nemohl u něho na základě dokladů vypočítat marži. Tím byla splněna také druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle prvního dílu hlavy druhé soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první

tohoto zákona. Z ní vyplývá, že soud přezkoumává rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí (§ 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 odůvodnit. Bez návrhu žalobce pak musí soud podle § 76 odst. 2 s.ř.s. přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost, avšak takové nedostatky nebyly v projednávané věci zjištěny.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce vykonával podnikatelskou činnost dle živnostenských listů v oboru hostinské činnosti, a to od 12. 10. 2002 v Restauraci U Lípy v Ústí nad Labem a od února 2002 do srpna 2002 v Restauraci U Františka v Ústí nad Labem a je plátcem DPH. Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2001 a 2002 byla zahájena protokolem o ústním jednání dne 6. 4. 2004 č.j. 86497/04/214931/3294, za zdaňovací období roku 2003 byla zahájena daňová kontrola protokolem o ústním jednání dne 14. 6. 2004 č.j. 130620/04/214931/6715. V těchto protokolech požadoval správce daně po žalobci doložení dokladů k ověření správnosti údajů uvedených v účetnictví a v daňových přiznáních. K ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daně z příjmů fyzických osob za roky 2001 až 2003 vyzval správce daně žalobce výzvou č.j. 118871/04/214931/6715 ze dne 24. 5. 2004 k doložení inventurních soupisů za roky 2001 až 2003. K uvedené výzvě žalobce dne 8. 6. 2004 požadované inventurní soupisy správci daně doložil. Výzvou č.j. 131030/04/214931/6715 ze dne 14. 6. 2004 vyzval správce daně žalobce k doložení inventurního soupisu k 31. 12. 2000 a k předložení výše obchodní přírážky uplatňované za roky 2001 až 2003. K této výzvě žalobce dne 22. 6. 2004 inventurní soupis k 31. 12. 2000 doložil.

Dne 30. 6. 2004 žalobce písemně správci daně sdělil, že ceny stanovuje platnými jídelními a nápojovými lístky, jejich evidenci nebo archív nevede, nemá evidenci denního prodeje jednotlivých druhů zboží, dále sdělil, že obraty za směnu jsou evidovány prostřednictvím registračních výdejových pokladen a je prováděno vyúčtování pokladní hotovosti. Pokladny jsou nastaveny a aktualizovány podle denních cen za výrobky a zboží, průběžně se mění podle hostinských služeb a změny nápojových a jídelních lístků, jejichž nastavení není provedeno na účetní evidenci kromě celkových tržeb a povinné vazby na daňovou evidenci DPH. Ostatní evidence prostřednictvím těchto pokladen jsou pro jeho potřebu (množství obědů, nápojů apod.). V srpnu roku 2002 zasáhly obě restaurace povodně, veškeré zásoby a zařízení bylo podle příkazu hygieniků odvezeno na skládku k likvidaci. Škody byly pojišťovnou vyčísleny odhadem. Dále žalobce uvedl, že není schopen předložit výši marží u jednotlivých druhů zboží ani u případně vybraných druhů zboží.

Správce daně výzvami ze dne 8. 7. 2004 č.j. 144353/04/214931/6815 a č.j. 144381/04/214931/6715 sdělil žalobci pochybnosti o skutečném množství prodaného zboží za roky 2001 až 2003 a vyzval žalobce k prokázání rozdílů tržeb v roce 2001, 2002 a 2003 zjištěných z předložených dokladů o příjmech a výdajích a z inventurních soupisů, které byly zjištěny porovnáním dokladů o nákupu piva a nealkoholických nápojů, odsouhlasením na zaúčtované tržby za prodej na základě pokladních pásek a zohlednění stavu zásob zboží uvedeného v předložených inventurních soupisech. Za rok 2001 byl u piva počáteční stav 5.081 kusů, příjem zboží včetně zdarma dodaného činil 150.993 kusů, zůstatek dle inventury činil 5.888 kusů, zboží k prodeji bylo 150.186 kusů a podle pokladních pásek bylo prodáno 58.714 kusů; rozdíl tedy činí 91.472 kusů. Za rok 2002 byl u piva počáteční stav 5.888 kusů, příjem zboží včetně zdarma dodaného činil 182.290 kusů, zůstatek dle inventury činil 4.524 kusů, zboží k prodeji bylo 182.560 kusů a podle pokladních pásek bylo prodáno 96.826 kusů;



rozdíl tedy činí 85.734 kusů. Za rok 2003 byl u piva počáteční stav 5.618 kusů, příjem zboží včetně zdarma dodaného činil 153.000 kusů, zůstatek dle inventury činil 4.568 kusů, zboží k prodeji bylo 154.050 kusů a podle pokladních pásek bylo prodáno 103.363 kusů; rozdíl tedy činí 50.687 kusů.

K výzvě žalobce dne 23. 7. 2004 písemně sdělil, že nesouhlasí s výpočty správce daně provedenými na základě pokladních pásek a uvedl, že není schopen přezkoumat počáteční stavy piva a nealkoholických nápojů, ani přehled sumarizace příjmu tohoto zboží, ani zůstatky zboží. Dále žalobce uvedl, že pokud jde o nákup, pivo nakupuje do dvou tanků stáčené z cisteren, v sudech po 50 litrech a lahvích. Nealkoholické nápoje nakupuje v lahvích s obsahem 0,25 litru, 0,33 litru, a 2 litry a v krabicích s obsahem 1 litr. Pivo prodává v lahvích s obsahem 0,5 litru, točené v míře 0,2 litru, 0,3 litru, 0,5 litru a 1 litr. Dále prodává pivo značky Radler, tj. smíchané s nealkoholickým nápojem Sprite. Nealkoholické nápoje prodává v míře 0,2 litru, 0,33 litru, 0,5 litru i ve formě míchaných nápojů. Dále žalobce uvedl, že nesouhlasí s postupem správce daně, který zvolil pro přehled evidence a pohybu skladu a prodeje ekvivalent počtem kusů, protože nelze kusy vzhledem k nejednotnému objemu prodáváného piva a rozlévaných nealkoholických nápojů jednotně evidovat. Evidence prodeje piva a nealkoholických nápojů se uskutečňuje prostřednictvím markování pokladnou a fakturačně. Dále uvedl, že část prodaného zboží neprochází pokladními páskami, protože je prodáváno fakturačně, v roce 2002 postihla jeho restaurace povodeň a část zásob bylo nutno zlikvidovat. Část piva je spotřebována do připravovaných jídel, denně je spotřebováno 20 až 25 piv, a to černé lahvové s obsahem 0,5 litru a světlé točené. Část nesouladu může být způsobena pochybeními personálu.

Správce daně vyzval dne 9. 8. 2004 žalobce k předložení ceníků, případně jiné evidence o cenách uplatňovaných při prodeji v letech 2001 až 2003 tak, jak to stanoví § 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách. K této výzvě žalobce dne 31. 8. 2004 zaslal 10 kusů nápojových lístků jako důkazní prostředky k cenové evidenci. Do protokolu o ústním jednání dne 23. 9. 2004 žalobce k požadavku správce daně o prokázání množství obědů, nápojů, prodeje piva a nealkoholických nápojů prostřednictvím fakturace, jakým způsobem je míchané pivo Radler markováno k pokladně a k doloženým ceníkům, ze kterých nebylo zřejmé, kterého období se týkají, že vyjádření podá do 15 dnů. Zároveň mu byly vráceny nápojové lístky doložené dne 31. 8. 2004 k doplnění období, jehož se týkaly. Dne 1. 11. 2003 žalobce zaslal nápojové lístky za roky 2001 až 2003, Směrnici o vedení evidence zásob a o pohybu zboží, evidenci zásob a pohybu piva a nealkoholických nápojů za roky 2001 až 2003 a vysvětlení k protokolu o ústním jednání ze dne 23. 9. 2004. Výzvou ze dne 11. 11. 2004 správce daně sdělil žalobci pochybnosti o předložených důkazních prostředcích, konkrétně o tom, že nápojové lístky doložené žalobcem dne 23. 9. 2004 nejsou identické s původně doloženými nápojovými lístky dne 31. 8. 2004, když správce daně vyzval žalobce k doložení původních nápojových lístků s uvedením období, kterého se týkaly. Dále správce daně žalobci sdělil, že Směrnice o vedení evidence zásob zboží není vytvořena v souladu se zákonem o účetnictví, protože zásoby nejsou vedeny v pořizovacích cenách. Z těchto důvodů posoudil správce daně i evidence zásob piva a nealkoholických nápojů za roky 2001 až 2003 jako neúplné a nevěrohodné a požadoval po žalobci předložení údajů z registračních pokladen o prodaném množství piva a nealkoholických nápojů. K výzvě správce daně žalobce dne 30. 9. 2004 písemně sdělil, že nesouhlasí s výpočty správce daně provedenými na základě pokladních pásek a uvedl, že není schopen přezkoumat počáteční stavy piva a nealkoholických nápojů, ani přehled sumarizace příjmu tohoto zboží, ani zůstatky zboží. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil, že na předložených nápojových lístcích nejsou

uvedeny některé druhy nápojů a jejich cena, vyzval žalobce k doplnění těchto údajů. Dne 2. 12. 2004 k výzvě žalobce sdělil, že mu správce daně vrátil originály nápojových lístků za některá období a žalobce omylem vrátil správci daně kopie těchto lístků doplněné o další nápojové lístky tak, že bylo zdokumentováno celé zdaňovací období a současně nevrátil i 6 kusů nápojových lístků na míchané alkoholické nápoje, které současně přiložil. Dále uvedl, že nesouhlasí s názorem správce daně, že Směrnice k vedení zásob zboží neodpovídá zákonu o účetnictví, že vedení evidence zásob způsobem tzv. „kontrola korunou“ připouští Opatření Ministerstva financí ČR č.j. 281, 282/74 411/2000 a že nesouhlasí s tvrzením správce daně, že evidence zásob piva a nealkoholických nápojů je neúplná a nedostačující, jelikož zahrnuje všechny skutečnosti dotýkající se stavů a pohybu zásob, dle žalobce je úplná a správná, průkazná a srozumitelná a dává věrný a poctivý obraz o pohybu zásob.

Protokolem o ústním jednání ze dne 6. 1. 2005 č.j. 1886/05/214931/6715 správce daně žalobce seznámil s dosavadními výsledky kontroly a žalobci sdělil, že z dosavadního důkazního řízení vyplynuly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených žalobcem, tyto skutečnosti jsou v protokolu přesně konkretizovány. Správce daně zjistil: a) že porovnáním údajů o nákupech, tržbách a inventurních soupisech, nejsou v tržbách zaznamenány všechny tržby za prodané zboží, které bylo nakoupeno a které se dle inventur ve skladu nenacházelo, b) nesrovnalosti mezi vyjádřeními žalobce ohledně úbytku piva do pokrmů, případě na čištění pivního vedení, c) neprokázané paušální slevy 10 – 25% provedené měsíčně zápisem v evidenci zásob, d) v evidenci zásob nejsou vedeny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob, chybí zde některé údaje o pořízení zboží, údaje o tržbách nejsou úplné a tedy konečný výsledek o tržbách dle této evidence nesouhlasí s výší tržeb, která je zaúčtována v peněžním deníku a v případě evidence zásob nealko nápojů žalobce používá průměrné denní tržby, e) rozporné skutečnosti uvedené na původně předložených a následně doplněných nápojových lístcích a f) existenci nápojového lístku, který nebyl žalobcem předložen a který je rozdílný od nápojových lístků žalobcem následně dokládanych, když se jedná o nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001, zajištěný při místním šetření správcem daně. Dále správce daně žalobci sdělil, že s ohledem na skutečnosti uvedené v protokolu není možno stanovit základ daně a daň dokazováním podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu a správce daně je oprávněn stanovit základ daně a daň za použití pomůcek podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu a žalobci byla správcem daně poskytnuta 15ti denní lhůta k vyjádření se k veškerým zjištěním. Dne 24. 1. 2005 proběhlo u správce daně jednání ve věci vysvětlení pochybností správce daně, o němž je pořízen úřední záznam, při kterém byl zástupce žalobce upozorněn na skutečnost, že dosud nebyly předloženy některé evidence, jako evidence slev a denní záznamy tržeb. Dne 31. 1. 2005 žalobce písemně reagoval na obsah protokolu o ústním jednání ze dne 6. 1. 2005 a zaslal správci daně přehledy piva použitého do výroby jídel, počtu stříků a připraveného piva Radler, přehledy akčních slev a přecenění u evidence prodeje piv a nealkoholických nápojů. Dále zaslal vyjádření zaměstnanců k pohybu cen za kontrolovaná zdaňovací období a uvedl, že správce daně ve svých výpočtech nezahrnul všechny vlivy na vývoj tržeb, především slevy a technologické úbytky. K chybějícímu ceníku ze dne 27. 4. 2001 uvedl, že byl pravděpodobně znehodnocen povodní v roce 2002, a proto jím nebyl zaznamenán, přestože po určitou část dubna roku 2001 mohly platit i ceny v něm uvedené. Dále uvedl, že tento ceník byl správcem daně při místním šetření převzat v kanceláři a nebyla prováděna kontrola cen v restauračních místnostech. Dále uvedl, že ceny nejsou stále a pružně reagují na vývoj konkurenčního prostředí, bonifikaci od dodavatelů apod. Žalobce sdělil, že akční ceny jsou vedeny i na denních jídelních lístcích a jsou zřetelné z předané evidence zásob zboží. Dále vysvětlil nesrovnalosti ve svých vyjádřeních ohledně

technologických úbytků piva. Dne 2. 2. 2005 a 17. 2. 2005 doplnil žalobce svou odpověď ze dne 31. 1. 2005 o přílohy, které nebyly doloženy k původnímu vyjádření, a sdělil, že již předložil všechny doklady.

Protokolem o ústním jednání ze dne 4. 5. 2005, č.j. 104615/05/214931/6715 správce daně seznámil žalobce se zhodnocením dokladů a písemného vyjádření žalobce k protokolu o ústním jednání ze dne 6. 1. 2005, které žalobce podal dne 31. 1. 2005 a 2. 2. 2005 a zaslal zpracované přehledy o denním použití pív do výroby jídel, souhrnné protokoly o změně stavu statistických zásob – přecenění piva a nealkoholických nápojů, o množství prodaných stříků a pív Radler, protokoly o přecenění spotřebitelských slev piva a nealkoholických nápojů, tj. akční ceny, písemná prohlášení bývalých a současných zaměstnanců, zápis o kontrolním měření pivních trubek firmou Martin Zvoneček a o kontrolním měření obsahu pív zn. Staropramen firmou Emil Kalafus. Správce daně přezkoumáním všech výše uvedených listin zjistil, že v evidenci zásob piva včetně evidence tržeb nejsou uvedeny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob. V evidenci za rok 2001 není zaúčtován nákup 48 kusů pív zn. Long Bowl Cider s obsahem 0,33 litru dne 7. 9. 2001. Údaje o tržbách správce daně posoudil tak, že jsou neúplné a nesprávné, tedy konečná výše tržeb dle této evidence nesouhlasí s výší tržeb zaúčtovaných v peněžním deníku, když byly zjištěny rozdíly v tržbách. V evidenci byla zaúčtována částka 71.744,62 Kč, v peněžním deníku byla zaúčtována částka 71.774,76 Kč dle PD č. 29 z 31. 3. 2001. Dále správce daně zjistil rozdíl tržby uvedené v evidenci ve výši 25.900,80 Kč a v peněžním deníku ve výši 25.920,80 Kč dle PD č. 81 z 30. 6. 2001. Dále zjistil tržbu neuvedenou v evidenci ve výši 8. 876,- Kč a zaúčtovanou v peněžním deníku dle PD č. 131 dne 22. 10. 2001 a dále rozdíl v tržbě uvedené v evidenci ve výši 52.925,- Kč a zaúčtované v peněžním deníku ve výši 18.969,80 Kč dle PD č. 143 z 31. 12. 2001, celkové tržby za pivo zaúčtované v evidenci činily 942.653,58 Kč a tržby za pivo zaúčtované v peněžním deníku činily 914.434,72 Kč, čímž vznikl rozdíl ve výši 25.218,86 Kč. V evidenci za rok 2002 není zaúčtován nákup piva v 50ti litrových sudech o celkovém objemu 13.050 litrů, nejsou v ní zaúčtovány tržby zaúčtované v peněžním deníku v celkové výši 233.137,52 Kč. Jedná se o dodávky 22 sudů dne 15. 2. 2002, 2 sudy dne 22. 2. 2002, 17 sudů dne 28. 2. 2002, 17 sudů dne 8. 3. 2002, 10 sudů dne 19. 3. 2002, 16 sudů dne 26. 3. 2002, 20 sudů dne 3. 4. 2002, 5 sudů dne 11. 4. 2002, 18 sudů dne 19. 4. 2002, 14 sudů dne 30. 4. 2002, 18 sudů dne 15. 5. 2002, 14 sudů dne 29. 5. 2002, 17 sudů dne 11. 6. 2002, 6 sudů dne 24. 6. 2002, 10 sudů dne 25. 6. 2002, 3 sudy dne 28. 6. 2002, 11 sudů dne 8. 7. 2002, 16 sudů dne 17. 7. 2002, 15 sudů dne 26. 7. 2002 a z 10 sudů dne 9. 8. 2002. V evidenci nejsou uvedeny tržby zaúčtované v peněžním deníku 17.053,10 Kč dle PD 26 z 18. 2. 2002, 32.559,53 Kč dle PD 28 z 03/02, 2.254,20 Kč dle PD 66 z 30. 4. 2002, 31.930,48 Kč dle PD 68 z 29. 4. 2002, 15.753,90 Kč dle PD 70 z 19. 5. 2002, 7.303,40 Kč dle PD 72 z 31. 5. 2002, 17.856,50 Kč dle PD 74 z 30. 6. 2002, 21.191,94 Kč dle PD 99 z 31. 7. 2002, 25.896,20 Kč dle PD 101 z 31. 8. 2002, 53.316,90 Kč dle PD 103 z 31. 8. 2002 a 8.021,37 Kč dle PD 105 z 31. 8. 2002. Naopak v evidenci jsou zaúčtovány tržby ve výši 59.360,40 Kč a 19.852,70 Kč, které nejsou zaúčtovány v peněžním deníku. Celkové tržby za pivo zaúčtované v evidenci činily 1.442.072,49 Kč, tržby za pivo zaúčtované v peněžním deníku činily 1.595.996,92 Kč, tj. rozdíl ve výši 153.924,43 Kč. V evidenci zásob nealkoholických nápojů jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, které nezobrazují skutečný stav dle jednotlivých druhů, pouze matematicky navazují na počáteční a konečný stav dle inventurních soupisů. Správce daně žalobci sdělil, že s ohledem na uvedené nesrovnalosti má pochybnosti o věrohodnosti dodatečně předložené evidence zásob ve spotřebitelských cenách, neboť i když v nich nejsou zaúčtovány všechny údaje o nákupu zboží a všechny údaje o tržbách, přesto konečný stav zásob v nich souhlasí s původně

předloženými inventurními soupisy. Další nesrovnalosti správce daně zjistil z tabulek o přecenění piva dne 9. 4. 2001 a 10. 4. 2001, neboť jsou pro oba dny shodné, a to v údajích původní cena, nová cena i zásoby k přecenění uvedené v litrech. Navíc nová cena nenavazuje na další přecenění dne 3. 5. 2001. Porovnáním tabulek o přecenění piva s údaji o tržbách za pivo Radler v evidenci zásob piva byly zjištěny další rozdíly, jako tržba je uvedena pouze cena za pivo, i když žalobce sdělil, že cena za pivo Radler se skládá z ceny za ½ litru piva a 1 del nealkoholického nápoje (většinou Sprite) a pivo je pokladnou markováno jako alkoholický nápoj s 22% DPH. K evidenci slev za rok 2001 žalobce doložil protokoly o provedených přeceněních spotřebitelských cen v přehledu, ze kterého není zřejmé, jaké množství piva a za jakou cenu bylo prodáno. V protokolech je uvedena pouze procentní výše slevy na všechna piva a nealkoholické nápoje ve většině případů za celý měsíc. Protokoly o přecenění spotřebitelských cen v roce 2002 a 2003 jsou uvedeny v tabulce, kde je uveden počet zákazníků, kteří vypili tři a více piv, z tabulky však nevyplývá, kolik piva bylo prodáno se slevou, navíc je zde uvedena cena za řezané pivo, různá v jednotlivých měsících, přitom v tabulkách o přecenění toto pivo uvedeno není. Správce daně žalobci sdělil, že evidence tak nebylo možno porovnat s evidencí denních tržeb, protože tato evidence tržeb žalobcem doložena nebyla, přestože dle Čl. VII. odst. 4 postupů účtování a ustanovení § 39 odst. 3 daňového řádu je povinností tuto evidenci vést. Následně žalobce doložil písemná prohlášení devíti zaměstnanců o tom, že ceny byly často měněny. Tato prohlášení správce daně považoval k prokázání slev za nedostatečná, neboť zaměstnanci pouze uvedl, že ceny byly měněny, ale nepamatují si jak a jejich výši. Dále správce daně sdělil žalobci, že nezpochybňuje skutečnost, že došlo k přeceňování spotřebitelských cen, ale že vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem neprokázal věrohodným způsobem pohyby cen, jak mu to ukládá ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Dále správce daně žalobci sdělil, že po zhodnocení doložených dokladů vyplynuly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů vedených žalobcem dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu s tím, že nebylo prokázáno zaúčtování všech tržeb a jejich správnost v účetnictví a v daňových přiznáních a s ohledem na neúplné podklady tak není možno stanovit základ daně a daň dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, proto bude základ daně a daň za roky 2001 až 2003 stanovena podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.

Dne 19. 5. 2005 žalobce zaslal písemné vyjádření k protokolu, ve kterém uvedl, že dodávka 48 kusů lahvého piva zn. Long Bowl Cider ze dne 7. 9. 2001 v evidenci není uvedena, tuto dodávku někdo převzal přímo z pivovaru a žalobce prověřuje, kdo zboží převzal a proč nebylo dodáno k prodeji Kč dle PD v restauraci. Spotřebitelská cena tohoto piva byla 17,70 Kč za 1 kus, tzn., že lze doměřit daň včetně příslušenství. K rozdílu v tržbách žalobce uvedl, že opsal chybně údaje z evidence a vyčíslil rozdíly. K nezaúčtovaným dodávkám v 50ti litrových sudech uvedl, že ke kontrole předložil písemnosti, směrnici a konkrétní evidence pohybu zásob piva a nealkoholických nápojů v Restauraci U lípy za kontrolované roky a správce daně v protokolu uvedl zboží a tržby týkající se Restaurace U Františka. Dále uvedl nesrovnalosti v datech a počtech sudů a dále, že správce daně neuvedl dobropis o vrácení zboží znehodnoceného povodněmi, že dodávka 5 sudů ze dne 10. 4. 2002 je sice fakturována na Restauraci U lípy, ale ve skutečnosti byla dodána do Restaurace U Františka. K nezaúčtovaným tržbám v Restauraci U lípy v peněžním deníku ve výši 59.360,40 Kč a 19.485,70 Kč uvedl, že na kontrolní pásce, která je přílohou účetních dokladů o tržbách za srpen 2002, jsou uvedeny údaje 25.896,20 Kč a 53.316,90 Kč, v peněžním deníku jsou uvedeny za celý měsíc srpen 2002, v evidenci zásob zboží jsou rozděleny na tržby před povodní a po povodni a stačilo pouze částky sečíst. K rozdílu tržeb za pivo ve výši

153.924,43 Kč žalobce uvedl, že se jedná pouze o tržbu za Restauraci U Františka, nikoli za Restauraci u Lípy, kde byla kontrola prováděna. K evidenci nealkoholických nápojů uvedl, že zásoby sledoval dle měsíčních tržeb, k zobrazení jejich pohybu použil průměrné denní tržby, což není v rozporu se Směrnicí pro vedení zásob zboží a nebrání to správci daně provést kontrolu pohybu zásob a dále uvedl, že dle postupů účtování není povinnost vést denní evidenci zásob. K přecenění piva žalobce uvedl, že při přepisování protokolů o přecenění poškozených dokladů povodní se mohl přepsat nebo splést. K nesrovnalostem v evidenci zásob piva Radler ve spotřebitelských cenách uvedl, že pivo je tvořeno smícháním ½ piva a 1 dcl nápoje na přání zákazníka. Cena se dá zjistit součtem ceny piva a ceny nealkoholického nápoje. Tržba se neúčtuje do tržeb piva, ale do tržeb za alkoholické nápoje. K nesrovnalostem v protokolech o slevách v procentech žalobce uvedl, že slevy představují procentní rozdíl tržby, jaká by byla realizována, kdyby žádná procentní sleva nebyla, že není nutno znát počet prodaných piv. Protože platila na všechna piva, lze ji dopočítat přímo z realizované tržby. K nesrovnalostem v protokolech o akčních slevách žalobce uvedl, že tabulky v protokolech vyjadřují počet zákazníků, kteří vypili tři a více piv, počty piv, na které byla uplatněna akční sleva, buď zadarmo nebo za poloviční cenu nebo s jiným snížením spotřebitelské ceny, což lze matematicky ověřit. K nesrovnalostem týkajícím se řezaného piva žalobce uvedl, že v protokolech o akčních slevách musí být toto pivo uvedeno, že počáteční stav piva není rozhodující a uvedl prodejní cenu ½ litru piva (z cisterny 10,- Kč, černé pivo 14,- Kč, řezané pivo 12,- Kč. Dále uvedl postup při stanovení cen při slevových akcích. K povinnosti vést evidenci denních tržeb žalobce uvedl, že tato povinnost nevyplyvá z žádného právního předpisu. K obsahu protokolu ze dne 4. 5. 2005 žalobce uvedl, že všechny nesrovnalosti, o kterém měl správce daně pochybnosti, byly ujasněny a vysvětleny, správce daně pominul institut výzvy podle ustanovení § 46 odst. 1 a § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, místo toho sepsal protokol o ústním jednání, ve kterém byla uvedena zjištění, o kterých měl správce daně pochybnosti. Dále žalobce uvedl, že výzvami správce daně ze dne 8. 7. 2004, č.j. 144353/04/214931/6715 a č.j. 144381/04/214931/6815, byl vyzván k prokázání rozdílů v tabulkách, ve kterých správce daně vypočetl množství zboží, ke kterému byly přiznány tržby. Správce daně v těchto tabulkách uvedl chybné údaje o množství prodaného zboží, což mu správce daně vysvětlil ve sdělení ze dne 23. 7. 2004, správce daně místo počtu prodaného zboží kalkuloval s počtem markování v pokladně. Dále žalobce napadl nezákonnost postupu správce daně při kontrole a uvedl, že byly splněny podmínky ke stanovení základu daně a daně dokazováním. Rozhodnutím ze dne 6. 6. 2005 byla námitka žalobce týkající se nezákonnosti postupu správce daně při kontrole zamítnuta s tím, že prověřením postupu správce daně při kontrole nebylo zjištěno, že by byl žalobce na svých právech zkrácen. Dne 8. 6. 2005 žalobce písemně doplnil své vyjádření ze dne 19. 5. 2005, ve kterém vysvětloval rozdíly v tržbě za pivo v roce 2001 a zaslal nový protokol o přecenění ze dne 10. 4. 2001, protože původně předaný protokol správci daně byl chybný.

Protokolem o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005, č.j. 147618/05/214931/6715, byl žalobce seznámen se stanoviskem správce daně k posledním vyjádřením žalobce a s žalobcem byla projednána zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob za roky 2001 až 2003. Správce daně reagoval na zjištění, která byla předmětem jednání v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 4. 5. 2005 a vyjádření žalobce. Správce daně se zabýval dotazy žalobce ze dne 13. 6. 2005 a 11. 7. 2005 týkajících se předložení dokladů za Restauraci U Františka a sdělil žalobci, že další doklady nepožaduje, protože z předložených důkazních prostředků a z vývoje daňové kontroly vyplývá, že žádné další obdobné doklady již neexistují, když žalobce dne 2. 2. 2004 a 17. 2. 2004 písemně správci daně sdělil, že „předložil všechny doklady“. Z protokolu vyplývá, že se správce daně zabýval hodnocením veškerých skutečností

zjištěných daňovou kontrolu, tedy chybějícími sudy piva v evidenci za rok 2002, vykazováním tržeb z prodeje piva Radler, akčními cenami piv a řezaným pivem. Dále se zabýval skutečností, že dle důkazních prostředků předložených žalobcem ke kontrole byla piva prodávána za jednotnou cenu, nikoliv, jak žalobce tvrdil, že každý druh piva byl prodáván za jinou, proměnlivou cenu. Dále správce daně sdělil žalobci zhodnocení skutečností týkajících se chybějících sudů piva v roce 2002, vykazování tržeb z prodeje piva Radler, akčních cen u piv a řezaného piva, dále, že dle doložených důkazních prostředků byla piva prodávána za jednotnou cenu, nikoliv jak žalobce uvádí, každý druh piva za cenu jinou, proměnlivou, dále byl žalobce seznámen s tím, že v rozporu se zákonem o účetnictví nepředložil denní evidenci tržeb, čímž nevyvrátil pochybnost správce daně, že v účetnictví žalobce byly zaúčtovány veškeré tržby a v daňových přiznáních přiznány ve správné výši ke zdanění, že veškeré shora uvedené pochybnosti vyplývají z předložených evidencí, které správce daně zhodnotil s ohledem na v nich uvedené chyby jako nevěrohodné. Zprávu z kontroly žalobce podepsal a převzal dne 3. 8. 2005, když závěr byla takový, že daň z příjmů fyzických osob za roky 2001 až 2003 bude stanovena za použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu a žalobci byla dána možnost do 22. 8. 2005 podat k výsledkům kontroly vyjádření. Dne 22. 8. 2005 a 2. 9. 2005 žalobci správci daně doručil svá písemná stanoviska k výsledkům kontroly včetně příloh, ve kterých žalobce uvedl, ež nesouhlasí se stanovením základ daně a daně z příjmů fyzických osob za použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Správce daně následně žalobci sdělil, a to dne 6. 9. 2005, že žalobce mohl v průběhu daňové kontroly využít práva podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu a dále, že po projednání a podpisu zprávy z kontroly již zákon nedává žalobci možnost podávat další vyjádření, a proto k nim správce daně nepřihlédl.

Předmětem sporu v daném případě bylo, zda správce daně mohl daň stanovit podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu.

Zdejší krajský soud již v předmětné věci třikrát rozhodoval. Prvně soud rozhodoval ve věci rozsudkem ze dne 12. prosince 2007, č.j. 15 Ca 281/2006-60, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného i předcházející rozhodnutí správního orgánu I. stupně, když krajský soud tehdy dovodil, že v projednávané věci nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daní podle pomůcek a žalovaný i správce daně porušili ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, když takto postupovali.

Nejvyšší správní soud se však ve svém rozsudku ze dne 22. října 2008, č.j. 9 Afs 29/2008-88 vydaném ke kasační stížnosti žalovaného, se shora předestřeným názorem krajského soudu neztotožnil, a proto výše citovaný rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu v dalším řízení.

Nejvyšší správní soud uvedl, že předmětem sporu je v posuzovaném případě zejména otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud dospěl k závěru, že stanoví-li správce daně obchodní přírážku na základě údajů doložených samotným daňovým subjektem, nejedná se o kvalifikovaný odhad, ale jedná se o dokazování, a proto v souzené věci nebyla splněna zákonem stanovená podmínka, tj. že náhradní způsob stanovení daně má místo pouze tam, kde již nelze stanovit takovou povinnost dokazováním. Takový závěr však dle Nejvyššího správního soudu nemůže v souzené věci obstát. Nejvyšší správní soud již judikoval, že výpočet průměrné obchodní přírážky (marže) není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti (rozhodnutí ze dne 24. 8. 2007, č.j. 8 Afs 8/2006-157). V souzené věci byly navíc pro výpočet průměrné obchodní marže použity údaje, které daňový subjekt uváděl v rámci měsíce dubna

2001, tedy části konkrétního zdaňovacího období, a takto vypočtená průměrná obchodní přírážka pak sloužila k výpočtu dosažených příjmů jak za celé zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roků 2002 a 2003. K výpočtu průměrné obchodní přírážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené daňovým subjektem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě částí daňovým subjektem předložených dokladů. Takový postup již je kvalifikovaným odhadem daňových povinností nikoli dokazováním. Nejvyšší správní soud se tak neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně v souzené věci vycházel pouze z údajů, které doložil sám daňový subjekt.

Vycházejí z rozdílu shora uvedeným způsobem vyčíslených za kontrolovaná zdaňovací období u daně z příjmů fyzických osob, správce daně za použití váženého aritmetického průměru zvýšil základ daně pro uskutečněná zdanitelná plnění procentním podílem dle daňových povinností, vyměřených na základě jednotlivých přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), vzal v úvahu poměr prodeje zboží se sníženou a se základní sazbou DPH a použil pro výpočet základů daně s 5% a 22% sazbou aritmetické průměry dle daňových povinností, vyměřených na základě jednotlivých přiznání k DPH, vypracoval přehled o tržbách za pivo a nealkoholické nápoje za kontrolovaná zdaňovací období, porovnal je s údaji zaúčtovanými v peněžním deníku a vyčíslil rozdíly. Na základě údajů o zaúčtovaných tržbách v jednotlivých měsících a údajů o celkové roční tržbě vypočítal procentuální poměr tržby na jednotlivé měsíce a rozdělil částku připadající na dodatečně vyměřenou DPH do jednotlivých měsíců, ty pak rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období. Je zřejmé, že v daném případě se nejedná o přesné stanovení daňových povinností, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o jejich kvalifikovaný odhad a jejich rozčlenění (odhadem) do jednotlivých zdaňovacích období. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil se závěrem krajského soudu, že správce daně v souzené věci vycházel pouze z údajů, které doložil sám daňový subjekt.

Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že daňové řízení je v České republice, obdobně jako v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Předmětné ustanovení však nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci žalovaného je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 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. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústředním konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě žalovaného pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (§ 39 daňového řádu

a příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (§ 7 zákona o účetnictví), který je, zjednodušeně řečeno, hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže (§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu), že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje v určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví bude proto způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Z hlediska unesení důkazního břemene je nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. Ze správního spisu je zřejmé, že daňovým subjektem předložené důkazy z hlediska jejich obsahu samy o sobě před správcem daně neobstály. Dále je zřejmé, že správce daně pro stanovení daňové povinnosti za všechna tři kontrolovaná zdaňovací období vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku ze dne 27. 4. 2001, k němuž daňový subjekt uvedl, že jej nemá k dispozici, pravděpodobně jej zničila povodeň v roce 2002, navíc se ohradil, že ceník byl správcem daně převzat při místním šetření v kanceláři a pracovníky správce daně nebyla provedena kontrola na nápojovém lístku uvedených cen přímo v provozovnách. Skutečnost, že tyto údaje správce daně orientačně porovnával i s nápojovými lístky následně doloženými daňovým subjektem, které nebyly ze shora uvedených důvodů uznány jako důkazy, svědčí o snaze správce daně co nejvíce přiblížit kvalifikovaný odhad daňových povinností jejich pravděpodobné výši. Ze spisu je patrné, že při úvahách o stanovení výše prodejních cen vycházel správce daně z provedených místních šetření v okolních provozovnách, zohlednil rozdílnou pozici provozovny, když v některých provozovnách bylo pivo prodáváno za vyšší cenu, ale protože šlo o jiné druhy piva, při svých výpočtech správce daně prodejní cenu oproti nápojovému lístku z dubna 2001 nenavýšil. Nepromítnutí slev uplatňovaných daňovým subjektem správce daně odůvodnil tím, že při místních šetřeních zjistil, že většina provozoven slevy neposkytovala a změny cen spíše vycházely ze zvýšení cen dodavatelských. Ze spisového materiálu je patrné, že správce daně sám vypočítal předpokládanou výši tržeb a tu porovnával s tržbami zaúčtovanými v peněžním deníku. Skutečnost, že správce daně



postupoval v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a do konečného výpočtu daňových povinností zohlednil spotřebu piva při přípravě jídel, prodeje piva formou nápoje Radler, znehodnocení piva při výplachu, znehodnocení piva při povodních apod. nečiní z jeho postupu stanovení daně na základě dokazování.

Podle § 8 a § 29 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, přehledné, účetní případy musejí doložit nebo prokázat předepsaným způsobem a inventarizací zjišťovat skutečný stav veškerého majetku a závazků, a jsou povinny provedení inventarizace prokázat. Z výše uvedeného vyplývá, že účtováním v soustavě jednoduchého účetnictví se rozumí veškeré zápisy, které se týkají účetnictví, tj. v peněžním deníku, v inventární knize, v inventárních kartách investičního majetku, v knize zásob, když zásoby se oceňují v souladu se zákonem účetnictví tak, že zásoby nakoupené se oceňují pořizovacími cenami, kterými se rozumí ceny, za které jsou zásoby skutečně pořízeny včetně výdajů s jejich pořízením souvisejícím, jako například přeprava, provize, clo, pojistné, zásoby se evidují v knize zásob (skladní karty) a k datu inventarizace je účetní jednotka povinna prokázat stav zásob. Podle § 6, § 29 a § 30 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny inventarizovat majetek a závazky ke dni řádné či mimořádné závěrky a ověřovat, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti, když stavy majetku a závazků se zjišťují fyzickou inventurou a stavy se zaznamenávají v inventurních soupisech. Vzhledem k tomu, že žalobce výše uvedená pravidla nedodržoval, bylo jeho účetnictví vedeno v rozporu se zákonem o účetnictví.

Jako hlavní pomůcka byla správcem daně použita metoda pro výpočet průměrné marže daňového subjektu za jednotlivá zdaňovací období, na jejímž základě správce daně dospěl k celkové výši příjmů žalobce. Je zřejmé, že v daném případě se nejedná o přesné stanovení daňových povinností, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o jejich kvalifikovaný odhad. Výpočet průměrné marže není důkazem, ale pomůckou, která v předmětné věci vedla k určení daňových povinností za tři různá zdaňovací období. Výše uvedené potvrdila i svědkyně při ústním jednání, když několikrát zdůraznila, že výpočet daňových povinností na základě průměrné obchodní marže je výpočet dle pořizovací a prodejní ceny a nedá se zjistit, zda odpovídá realitě.

Pokud jde o způsob, který si žalobce pro evidenci zásob zvolil, tedy způsob zvaný „kontrola korunou“, ten vyplývá z čl. IX odst. 5 Opatření č. 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000 (OP), (dále jen „Opatření“), dle kterého v účetních jednotkách provozujících maloobchodní činnost, při které je technicky obtížné vedení skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. prodej potravin), se za záznamy o zásobách považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, např. kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách účetní jednotka srozumitelně popíše a popis uloží jako účetní písemnost.

Při aplikaci výše uvedeného způsobu vedení evidence zásob je dle názoru Nejvyššího správního soudu nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č.j. 9 Afs 36/2007-98). Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna k datu inventarizace prokázat stav zásob a prokázat, že stav majetku a zásob uvedený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Při tomto způsobu evidence jsou zásoby na skladě evidovány v prodejních cenách. Součet tržeb, stavu zásob (evidovaných v prodejních cenách) a jiných

úbytků zásob (např. manka, ztratné, či soukromá nebo vnitřní spotřeba) musí odpovídat inventarizaci. Při tomto způsobu evidence je tak třeba mít vždy na paměti, co je cílem evidence zásob, tj. takové vedení evidence zásob, aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný, faktický stav na stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Důležitou součástí této návaznosti je proto přesná evidence slev, marží a jiných způsobů úbytků zásob, než je prodej (např. manka, ztratné, vnitřní či soukromá spotřeba). Úbytek zboží vedeného v prodejní ceně totiž představuje nejen dosaženou tržbu za prodané zboží, ale i poskytnuté slevy při prodeji zboží, či vnitřní spotřebu, manka a škody či ztratné. Aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný faktický stav zásob, vedený v prodejních cenách na stav účetní, tedy na dosažené tržby (případně příjmy), musí být schopen pro účely inventury převést prodejní ceny na ceny nákupní, a proto musí znát jím používanou průměrnou obchodní přírážku (resp. přírážky, pokud používá pro různé druhy zboží odlišné marže) a částku připadající na daň z přidané hodnoty, jinak není schopen provázat dosažené tržby a stav zásob evidovaný v prodejních cenách a jiné úbytky zásob na své vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přírážky nelze ověřit tržby a zůstatky zásob (evidovaných v prodejních cenách) na vstupy a doložit pohyb zásob. Pokud i přes tyto znalosti vzniknou případné rozdíly, pak je nutno tyto rozdíly doložit přeceněním zboží, tedy promítnutím jak slev, tak zdražení, jakož i případné vnitřní spotřeby či vzniklé škody, protože tyto ovlivní celkovou cenu zboží na prodejně. V případě, že daňový subjekt prodává různé druhy zboží, u kterých uplatňuje různou marži, musí znát průměrnou výši uplatňované obchodní přírážky u každé komodity a porovnávat každou komoditu zvlášť.

Rozhodne-li se daňový subjekt pro vedení skladové evidence za pomoci kontroly korunou, je na něm, aby si vytvořil natolik přehledný vnitřní systém, aby bylo zřejmé, že je schopen stav zásob ověřit na své vstupy a prokázat tak, jak se zásobami naložil. Bez znalosti alespoň průměrné obchodní marže a sazby DPH prodáváného zboží nemůže evidence zvaná „kontrola korunou“, kdy se ceny zboží evidují v prodejních nikoli nákupních cenách, prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, potažmo do výše dosažených příjmů. Pro účely průkaznosti této evidence není tak podstatné vedení evidence denních tržeb, i když čím častěji se tržby evidují, tím je evidence průkaznější; podstatné je doložení návaznosti mezi zásobami na vstupu a výstupu (prodeje či jiné způsoby úbytku zásob). Je třeba zdůraznit, že to byl daňový subjekt, který byl ve své evidenci povinen zohlednit veškeré činitele, které mohly mít na stanovení ceny zásob vliv.

Vedení evidence zásob v pořizovacích cenách vyplývá z ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví a postupů účtování. Aby žalobce zajistil při vedení evidence zásob tzv. „kontrolou korunou“ rovněž podmínku evidence zásob v pořizovacích cenách, musel by evidovat marže, jelikož pak by bylo možné rozdílem prodejní ceny a marže zjistit pořizovací ceny zboží. Na základě výzvy správce daně předložil žalobce v rámci daňové kontroly Směrnici o vedení evidence zásob zboží tzv. „kontrolou korunou“. Vzhledem k tomu, že žalobce nebyl schopen doložit marži u jednotlivých druhů zboží, nebylo ani možné z této evidence zjistit pořizovací ceny tohoto zboží a zda je v ní evidováno veškeré nakoupené zboží v pořizovacích cenách. S ohledem na výše uvedené správce daně správně posoudil výše uvedenou Směrnici jako neprůkaznou. Dle názoru soudu žalobce neprokázal žádnými věrohodnými důkazními prostředky, že byla provedena úplná evidence zásob, nebylo možno ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, když pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že krajský soud nesprávně posoudil základní právní otázku, a to, zda metoda výpočtu průměrné obchodní přírážky, kterou v souzené právní věci správce daně zvolil, byla pomůckou či důkazem a dále krajský soud rovněž nesprávně vyhodnotil evidenci zvanou „kontrola korunou“. Důvodů pro přechod na náhradní způsob stanovení daňových povinností uvedl správce daně i žalovaný hned několik (zpochybnění dodatečně doložených evidencí, neprůkaznost kontroly korunou, prodáno bylo více zboží, než bylo doloženo doklady o nákupu, pochybnosti o správném zaúčtování tržeb). Pokud nelze porovnat stav vykázaný v účetnictví se stavem faktickým, není možné ověřit objem skutečně nakoupeného a prodaného zboží a v tomto důsledku není možné ověřit ani to, zda všechny tržby byly zahrnuty do celkových příjmů, stejně tak není možné prokázat, že uplatňované výdaje byly oprávněně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, a proto není možné ani ověřit výši vykázané daňové povinnosti.

V dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 29/2008-88 při ústním jednání před soudem dne 16. 9. 2009 žalobce uvedl námitku, že žalobce byl výrazně zkrácen na svých procesních právech postupem správce daně, když mu byl předán úřední záznam obsahující pomůcku pro kontrolu daně z příjmů fyzických osob až po vystavení dodatečného platebního výměru. Tím byla žalobci zkrácena odvolací lhůta a nemohl se tak fundovaně odvolat. Dále namítl, že v závěrečné zprávě o daňové kontrole vůbec není obsažen výsledek daňové kontroly za zdaňovací období roku 2003 a také seznámení žalobce s tímto výsledkem. Se žalobcem byl pouze projednán tento výsledek, což vyplývá z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005. Zároveň při tomto jednání žalobce předal soudu krátkou cestou své vyjádření k rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 29/2008-88, ve kterém uvedl, že argumenty označené správcem daně jako nevěrohodné žalobce vyvrátil, když správce daně doklady žalobcem předložené chybně interpretoval nebo chybně použil. Tyto doklady pak nelze hodnotit jako evidence nevypovídající o faktickém hospodaření daňového subjektu. Dále v něm uvedl, že žalobce zastává stanovisko, že evidence „kontrola korunou“ byla správná a v souladu se zákonem. Správce daně tvrdí opak, má pochybnosti o správnosti a průkaznosti evidence zásob a z tohoto důvodu se na správce daně přenáší důkazní povinnost ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu. V tomto případě musí správce daně zcela jednoznačným způsobem věrohodnost nebo správnost těchto důkazních prostředků vyvrátit, což však správce daně jednoznačně neučinil, pouze vycházel z dokladů a údajů předložených žalobcem. Pokud správce daně neprokázal, co prokázat měl, pak nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále v něm žalobce uvedl, že správce daně se dopustil při zpracování pomůcek a výpočtu daňové povinnosti zásadní matematické resp. statistické chyby, která poškozuje žalobce ve vyměřeném základu daně o desítky tisíc korun, když při výpočtu obchodní přírážky u piva použil aritmetický průměr. Správce daně měl použít vážený aritmetický průměr. Správce daně tak nestanovil daň dostatečně spolehlivě.

Žalovaný se z jednání před soudem dne 16. 9. 2009 rádně písemně omluvil, přičemž soud mu poskytl možnost se k vyjádření žalobce ze dne 16. 6. 2009 vyjádřit.

K vyjádření žalobce ze dne 16. 9. 2009 se dne 2. 2. 2010 žalovaný písemně vyjádřil. Uvedl, že správce daně posuzoval veškeré předkládané evidence, tedy i jiné, než samotné jednoduché účetnictví (peněžní deník) a hodnotil jejich věrohodnost, průkaznost a správnost. Tyto evidence žalobce předkládal v průběhu daňové kontroly. Žalovaný uvedl, že tvrzení žalobce, že tento současně upozornil správce daně, že evidenci zásob za další sortimenty provozovny „U lípy“ a za provozovnu „U Františka“ předloží podle potřeb správce daně, je nepravdivé, protože evidence za provozovnu „U lípy“ byla předložena dne 1. 11. 2004

a úmysl žalobce předložit další evidenci za provozovnu „U Františka“ byl správci daně doručen až dne 17. 2. 2005. Účetní evidence, kterou žalobce předložil jako první, nebyla označena jako evidence provozovny „U lípy“, ale byla předložena jako souhrnná evidence v souvislosti s podnikáním žalobce, což také vyžadoval správce daně ve výzvě, na jejímž základě byla tato evidence předložena. Počáteční a konečné stavy obsažené v této evidenci navazovaly na údaje v daňových přiznáních, jednalo se tedy o souhrnnou evidenci žalobce, nikoli o evidenci za jednu provozovnu. Teprve po té, kdy správce daně upozornil žalobce na skutečnost, že předložená evidence vykazuje nedostatky, žalobce reagoval návrhem, že předloží ještě další evidenci, kterou označil jako evidenci za provozovnu „U Františka“. Ve svém vyjádření ze dne 2. 12. 2004 žalobce přitom vydával první předloženou evidenci za takovou, která zahrnuje všechny skutečnosti dotýkající se stavů a pohybu zásob za celé kontrolované období, je úplná, správná, průkazná a srozumitelná a dává věrný a poctivý obraz pohybu zásob. Dále žalovaný uvedl, že pochybnosti týkající se nápojových lístků, důvod jejich zpochybnění i nestandardní způsob jejich předkládání žalobce je podrobně popsán v kontrolním spisu a není pravdou, že správce daně nikde nespecifikoval, o které nápojové lístky se jedná. Důkazem toho je výzva správce daně ze dne 11. 11. 2004 a protokol o ústním jednání ze dne 6. 1. 2005. Žalobce předložil správci daně doplněné nápojové lístky za období, ke kterým se vztahují, tyto nápojové lístky se však neshodovaly s těmi, které správce daně zajistil u žalobce při jednání dne 23. 9. 2004, resp. byly doplněny o další nápojové lístky v jiné podobě. Tuto skutečnost následně žalobce potvrdil i ve své odpovědi na výzvu čj. 229326/04. Žalovaný dále uvedl, že správce daně nezpochybňuje, že metoda vedení zásob zboží „kontrolou korunou“ je možná, případně, že je prokazatelná, avšak za podmínky, že je vedena bezvadně, a nikoli tak, jak vedl evidence žalobce. K metodice vedení evidence slev a přecenění žalovaný uvedl, že správce daně žalobci neurčoval, jakým způsobem měl tuto evidenci vést. Bylo na žalobci, aby věrohodným způsobem prokázal, u jakých druhů zboží a v jaké výši poskytoval paušální slevy a zdůvodnil, proč u stejného zboží několikrát do měsíce měnil ceny i v řádu několika korun. Žalobce snižování cen sice doložil nápojovými lístky a protokoly o přecenění, nápojové lístky však byly zjevně sepsány jen za účelem doložení pohybů cen. V protokolech o přecenění správce daně zjistil zásadní nedostatky spočívající např. v přecenění většího množství zásob, než které měl žalobce v den přecenění k dispozici. Také evidence akčních slev byla nedostatečná, jelikož žalobce nebyl schopen určit, jaké množství nápojů bylo v těchto akcích se slevou skutečně prodáno, a to ani dodatečně, po té, co mu správce daně tyto nedostatky vytkl. Žalovaný dále uvedl, že ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu umožňuje stanovit daňovou povinnost žalobce bez součinnosti s daňovým subjektem a ustanovení § 31 odst. 7 daňového řádu ukládá stanovit tuto povinnost dostatečně spolehlivě. Žalobce nemá možnost zasahovat do správní úvahy správce daně při použití konkrétních metod při stanovení daně podle pomůcek. V úředním záznamu, v němž je tvorba pomůcky popsána, se správce daně zabýval výhodami pro žalobce, a je z něj patrné, že pokud nějaké zjistil, žalobci je přiznal. Správce daně byl vázán skutečností, aby stanovený základ daně a daň byly stanoveny dostatečně spolehlivě. Tuto povinnost správce daně při svých výpočtech splnil, jelikož jeho úvahy jsou logicky zdůvodněny a úřední záznam je objektivizován i případnými výhodami pro žalobce. Konečně žalovaný uvedl, že pokud žalobce brojí proti tomu, že mu bylo umožněno seznámit se s pomůckou až po vydání dodatečného lazebního výměru, čímž mu byla zkrácena odvolací lhůta proti platebním výměrům a v odvolacím řízení tak byl zkrácen na svých právech, potom je třeba uvést, že za dané situace mohl využít postup podle ustanovení § 32 odst. 9 daňového řádu.

Žalobce na výše uvedené vyjádření žalovaného reagoval replikou ze dne 15. 2. 2010, ve kterém uvedl, že trvá na stanovisku, že předložené evidence byly skutečně důkazy vypovídající o faktickém hospodaření daňového subjektu, dále, že způsob, kterým byly evidovány zásoby, je možný a prokazatelný a tedy dostačující a konečně, že žalobce i nadále trvá na tom, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek.

Při jednání před soudem dne 27. 2. 2010 soud přikročil k dokazování podle § 77 s.r.s., kdy byl proveden výslech svědka Ing. J. H., pracovníka Finančního úřadu v Ústí nad Labem, který uvedl, že řešil v průběhu provádění daňové kontroly námítky, které žalobce vznášel, týkající se obchodní přírážky, nedostatků protokolů o přeceňování zásob, nedostatků, které byly zjištěny v cenících a rovněž chyb týkající se evidence zásob a konzultoval s pracovníci paní P. a F. další postup provádění daňové kontroly. Uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly komunikoval, ale dle jeho názoru vytykané pochybnosti nevyvrátil. Uvedl, že ceníky neobsahovaly datum a následně žalobcem předložené ceníky byly jiné, než ty, které původně žalobce předkládal, a to s odůvodněním, že původní ceníky byly zničeny povodní a proto byly přepisovány. Dále uvedl, že žalobce byl upozorněn na použití pomůcek v lednu 2005, k vlastnímu projednání daňové kontroly došlo v srpnu 2005. Svědek dále uvedl, že žalobce neuváděl všechny nákupy zboží, byly zjištěny rozdíly v tržbě, které nebyly zaneseny do peněžního deníku. Mezi tyto chyby lze zařadit i položky za 12.150 litrů piva. Všechny tyto pochybnosti vedly správce daně k závěru, že budou použity pomůcky. Správce daně nebyl schopen určit, za kolik bylo zboží prodáno, ani jaké konkrétní množství to bylo. Správce daně nemohl vzít žalobcem předložené ceníky jako důvěryhodné důkazní prostředky, neboť žalobce správci daně nedokázal uspokojivě vysvětlit, proč vedle doplnění dat platnosti původních nápojových lístků přikročil následně i ke změnám cen u piva a nealka. Vysvětlení žalobce, že tuto situaci si vyžádal konkurenční boj, vyhodnotil správce daně jako zavádějící a nedostatečné. Dále žalobce neprokázal správci daně souvislost mezi získanými bonusy a slevami, které měl žalobce údajně poskytovat.

V závěrečném vystoupení při jednání před soudem dne 1. 3. 2010 žalobce vznesl námítku prekluze z důvodu nezákonně zahájené daňové kontroly a odkázal přitom na judikaturu Ústavního soudu.

Následně rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č.j. 15 Ca 281/2006-143, bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2006, č.j. 16395/06-1100 pro nezákonnost a vady řízení a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 19. 9. 2005 č.j. 179691/05/214912/2865 č. 1050004329 a č.j. 179698/05/214912/2865 č. 1050004330, byly pro nezákonnost opětovně zrušeny a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že v daném případě byla daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 a 2002 žalobci doměřena po marném uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně za tato zdaňovací období a v případě zdaňovacího období roku 2003 na základě nezákonně zahájené daňové kontroly.

Na základě kasační stížnosti podané žalovaným Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, č.j. 9 Afs 49/2010-205, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č.j. 15 Ca 281/2006-143, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku zaujal právní názor, že lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob byla zachována, neboť k pravomocnému vyměření daně došlo v projednávané věci dne 9. 10. 2006, přičemž prekluzivní lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003 uplynula dnem 31. 12. 2007. Nejvyšší správní soud uvedl, že zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

roku 2001, 2002 a 2003 v projednávané věci netrpělo ani svévolí ani libovůli správce daně a nevykazovalo žádné zásadní nedostatky, pro které by mělo být hodnoceno jako ryze formální, účelový a tudíž neústavní úkon. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu tak bylo zahájení daňové kontroly v této věci způsobilé přerušit prekluzivní lhůtu ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť směřovalo k účelu stanovenému v § 16 odst. 1 daňového řádu. Pouhé neformální neuvedení konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly nemůže s ohledem na zjištěný skutkový a právní stav v tomto konkrétním případě vést k závěrům, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nejvyšší správní soud zavázal krajský soud zhodnotit, zda žalobcem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření daňového subjektu, a zda způsob, kterým byly evidovány zásoby, byl pro ověření faktického stavu dostačující, tj. zavázal krajský soud posoudit a vyhodnotit, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Po dalším řízení před krajským soudem byl vydán rozsudek ze dne 26. 9. 2011, č.j. 15 Af 5/2011-249, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 10. 2006, č.j. 16395/06-100, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému. Důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí byla akceptace důvodnosti žalobní námítky žalobce, dle které byla daňová povinnost za zdaňovací období roku 2003 stanovena v rozporu s ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu. Dle závěru soudu totiž zpráva o daňové kontrole (založená na listu č. 42 správního spisu) neobsahovala žádná zjištění ani žádné rozpory, týkající se zdaňovacího období roku 2003. Za těchto okolností nemohl správce daně za uvedené období žalobci vyměřit daň podle pomůcek, neboť správce daně nesdělil žalobci ohledně uvedeného období žádné pochybnosti, pro které není možné stanovit daň dokazováním, a žalobce tak nebyl v situaci, že by nesplnil některou ze svých zákonných povinností při dokazování. Vzhledem k tomu, že žalobou napadeným rozhodnutím bylo rozhodováno o odvolání žalobce proti všem platebním výměrům, soudu nezbylo, než podle ustanovení § 78 odst. 1 s.ř.s. žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit, i když za zdaňovací období let 2001 a 2002 byla daň z příjmů fyzických osob doměřena v souladu se zákonem.

Na základě kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 3. 5. 2012, č.j. 9 Afs 5/2012-36, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č.j. 15 Af 5/2011-249, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V uvedeném třetím rozsudku Nejvyšší správní soud ze Zprávy o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob za kontrolované období 2001 až 2003 dovodil, že uvedená zpráva obsahuje i nedostatky a rozpory ve vztahu ke zdaňovacímu období za rok 2003, neboť rozpory popisované ve zprávě, pokud nejsou výslovně vztaženy ke konkrétnímu období, se vztahují na všechna období, včetně roku 2003. V tomto ohledu tedy uvážil krajský soud dle Nejvyššího správního soudu nesprávně a bylo mu uloženo věc znovu přehodnotit.

Podle § 110 odst. 3 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. V daném případě je krajský soud přitom vázán hned třemi rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 29/2008-88, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2011, č.j. 9 Afs 49/2010-205, a rozsudkem ze dne 3. 5. 2012, č.j. 9 Afs 5/2012-36.

Při jednání soudu dne 15. 8. 2012 právní zástupce žalobce vyslovil nesouhlas s určitými názory Nejvyššího správního soudu uvedenými v jeho posledním rozsudku č.j. 9 Afs 5/2012-36. Ten totiž sice připustil, že jsou i jiné vhodné způsoby ke kontrole stavu zásob a tržeb, nicméně současně bezvýhradně akceptoval závěry správce daně, jeho postupy a metodiku. Dále dle názoru žalobce Nejvyšší správní soud poskytl chybnou a nedostatečnou úvahu ohledně otázky marží. Denní evidenci tržeb žalobce sice nevedl, nicméně marže není žádný zákonný pojem. Dále např. Nejvyššímu správnímu soudu vytýká chybné tvrzení ohledně toho, že daňová kontrola u žalobce za roky 2001-2003 byla zahájena dne 6.4.2004, ovšem ve vztahu k roku 2003 byla daňová kontrola zahájena až 14.6.2004. Vedle toho žalobce již v květnu byl správcem daně dotazován k roku 2003, což však Nejvyšší správní soud správci daně jakkoliv nevytkl. Dále právní zástupce žalobce zmínil, že Nejvyšší správní soud bez dalšího přejímá zdůvodnění závěrů obsažených ve správě o daňové kontrole. To se promítlo např. do skutečnosti, že Nejvyšší správní soud přejal i chybný závěr ohledně toho, že žalobce nepředložil významné množství nápojových lístků. Právní zástupce žalobce však trvá na tom, že 7 z 10 nápojových lístků souhlasí s tím, co bylo předloženo, 2 lístky sice předloženy nebyly, ovšem patrně za souhlasu obou účastníků řízení, a 1 lístek opravdu nesouhlasí. Dále právní zástupce žalobce uvedl, že správce daně hrubě pochybil, pokud zaměnil počet markovacích úderů na pokladě s počtem prodaného zboží. Dále podotkl, že již ve zprávě o daňové kontrole byla provedena přesná specifikace prodaného zboží, ovšem toliko ve vztahu k rokům 2001 a 2002, takže trvá na tom, že ve vztahu k roku 2003 nebyly dány předpoklady pro použití pomůcek. Navíc pokud byla učiněna přesná specifikace prodaného zboží za roky 2001 a 2002, tak tato skutečnost vylučuje použití pomůcek. K tomu ještě dodal, že dotyčná kvantifikace navíc ve finále neodpovídá užitým pomůckám. K roku 2001 pak právní zástupce žalobce uvedl, že žalobce uznává chybu, pokud se jedná o částku 25.000,- Kč. Ovšem pokud se jedná o rok 2002, kdy správce daně vyčíslil rozdíl v tržbách ve výši 153.924,- Kč, tak žalobce kategoricky namítá, že tento rozdíl vznikl tím, že správce daně nevycházel i z údajů týkajících se restaurace U Františka vedle údajů týkajících se restaurace U Lípy, když žalobce restauraci U Františka vlastnil a provozoval v období od února 2002 do srpna 2002. Dále právní zástupce žalobce uvedl, že daň podle pomůcek byla stanovena v rozporu se zákonem a v rozporu s tehdejší judikaturou. Má za to, že pomůcky byly vytvořeny až po ukončení daňové kontroly a navíc při jejich tvorbě nebylo čerpáno z údajů ohledně srovnatelných provozoven. V této souvislosti vyjádřil přesvědčení, že pomůcky tak jak jsou konstruovány, jsou nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Chybně konstruované pomůcky dokládá i fakt, že správce daně vycházel z jednotné ceny piva za všechna tři zdaňovací období roku 2001-2003, což zcela zjevně neodpovídá realitě. Nesprávnost závěru o přechodu na pomůcky z dokazování dokládá i samotná svědecká výpověď učiněná před soudem dne 12. 12. 2007 D. P., pracovníci správce daně, která se podílela na dotyčné daňové kontrole, neboť její tvrzení, že důvodem pro přechod na pomůcky bylo nepředložení denní evidence tržeb ze strany žalobce, v situaci, kdy byla prováděna kontrola tzv. kontrola korunou, je zcela chybné. Závěrem právní zástupce žalobce vyjádřil přesvědčení, že pro krajský soud by měly být výchozí závěry obsažené v prvotním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22.10.2008.

Žalobce v samostatném vyjádření podpořil předchozí argumentaci svého právního zástupce.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání odkázala na předchozí rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 a ze dne 3. 5. 2012 a navrhla zamítnutí žaloby.

V dalším řízení soud znovu zhodnotil dosavadní závěry prezentované v jeho předchozím rozhodnutí a dospěl k závěru, že na nich není třeba ničeho, s výjimkou níže uvedenou týkající se zprávy o výsledku daňové kontroly, měnit. Soud se primárně zabýval otázkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň. V případě zdaňovacích období roku 2001, 2002 a 2003 k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně z příjmů právnických osob nedošlo, jak podrobně rozvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 1. 2011, č.j. 9 Afs 49/2010-205. Námitku prekluze tedy soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

Při jednání před soudem dne 13. 7. 2011 právní zástupce žalobce uvedl, že trvá na námitkách uvedených v žalobě a dále na všech námitkách, které vznesl v předchozích soudních řízeních před krajským soudem.

Při tomtéž jednání pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že žalovaný odkazuje na svá dosavadní vyjádření, které žalovaný poskytl v předchozích soudních řízeních a považuje žalobu za nedůvodnou.

Na tomto místě soud podotýká, že žalobce nikoliv v žalobě, ale v průběhu řízení před zdejším soudem uplatnil ještě tyto následující námitky:

- a) zpráva o daňové kontrole neobsahovala výsledky daňové kontroly za zdaňovací období roku 2003 a žalobce tak nebyl seznámen s tímto výsledkem,
- b) zpráva o daňové kontrole neobsahovala pomůcky pro vyměření daně,
- c) zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem řádně projednána,
- d) žalobci bylo umožněno seznámit se s pomůckami, pomocí kterých byla daň z příjmů fyzických osob vyměřena, až po vydání dodatečného platebního výměru, čímž byla žalobci zkrácena odvolací lhůta proti platebním výměrům a v odvolacím řízení tak byl žalobce zkrácen na svých právech,
- e) pomůcky jsou nepřezkoumatelné a při jejich konstrukci došlo k chybám (zejména neadekvátní srovnávací provozovny či nesprávný způsob výpočtu průměrné obchodní přírážky).

Soud se výše uvedenými námitkami žalobce uvedenými pod písmeny b) až e), tedy vyjma písmena a), v řízení nezabýval a to v souladu s ustanovením § 71 odst. 2 s.ř.s., když rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body mohl žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby, tedy do dvou měsíců po té, kdy rozhodnutí žalovaného bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení (§ 72 odst. 1 s.ř.s.). Žalobce námitky uvedené výše pod písmeny b) až e) uplatnil po uplynutí zákonem stanovené lhůty, poprvé dne 16. 9. 2009 a následně je opakoval i při jednání dne 15. 8. 2012. Soud tyto námitky vyhodnotil jako zcela nové, nikoli jako rozšíření dosud uplatněných námitek, neboť námitky uvedené pod písmeny b) až e) nemají věcnou souvztažnost k námitkám v zákonem stanoveném lhůtě v žalobě uplatněným, kterými se soud v daném řízení dále zabýval a které poukazovaly na skutečnost, že správce daně nebyl oprávněn při stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 – 2003 postupovat ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.

Soud se v řízení naproti tomu důkladně zabýval ústřední námitkou, a to zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, tj. zda bylo oprávněně přistoupeno k použití pomůcek, namísto toho, aby daň byla stanovena dokazováním podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. V této souvislosti je nutno zmínit, že základní metodou zjištění daňové povinnosti je



dokazování, neboť tímto postupem jsou daňový základ i daň stanoveny vždy nejpresněji. Proto má také dokazování před jinými v úvahu přicházejícími způsoby určení daně přednost. Zbývající dvě metody – stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nebo její sjednání – jsou tak metodami pouze náhradními. Ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je přitom možné výhradně přistoupit jen tehdy, pokud jsou kumulativně splněny dvě podmínky stanovené v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu: jednak nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem při dokazování a z toho plynoucí nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním a jednak zda daň je možno stanovit podle pomůcek dostatečně spolehlivě. To jinými slovy znamená, že ne každé porušení povinností daňového subjektu při dokazování automaticky vede k nutnosti stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Porušení povinností daňového subjektu vedoucí ke stanovení daňové povinnosti postupem podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu je pouze takové, které nevyhnutelně vede k nemožnosti stanovit daňovou povinnost dokazováním i přes využití všech dostupných důkazních prostředků a postupů podle ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu. Při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je pak správce daně podle ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu povinen přihlídnout mimo jiné i ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Způsob určení daňové povinnosti má podstatný vliv na rozsah předmětu přezkumné činnosti odvolacího orgánu. V případě stanovení daňové povinnosti dokazováním, obecně platí, že odvolací orgán podle ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu přezkoumává odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. To ovšem neplatí v případě, pokud odvolání směřuje proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek či o dani sjednané za řízení. V těchto případech pak odvolací orgán podle ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití těchto dvou způsobů stanovení daně. Pokud užil správce daně při stanovení daně pomůcky, zkoumá odvolací orgán jednak to, zda skutečně daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, jednak i to, zda daň je stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě. Odvolací orgán tedy při tomto způsobu stanovení daně nepřezkoumává bez dalšího i výši daně. Onu dostatečnou spolehlivost takto stanovené daně může odvolací orgán přezkoumávat toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům či mezím, a tedy již nemůže zasahovat volnou úvahu správce daně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanové výše daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že u správce daně jsou podmínky pro autoremedurní rozhodnutí, věc vrátí k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Stejně tak soud při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného, které je opřeno o ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, přezkoumává, zda žalovaný dostal své povinnosti přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Jestliže je žalovaný v odvolacím řízení ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu vázán, soud může k žalobě pouze přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při své rozhodování z rámce zákonem mu vymezeného a zda o odvolání rozhodl způsobem stanoveným zákonem.

Jak vyplývá z výzev správce daně před projednáním zprávy o daňové kontrole, požadoval tento po žalobci předložení důkazních prostředků a prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a ve výzvách žalobci sděloval rozporné skutečnosti vyplývající z předkládaných důkazních prostředků a vyjádření žalobce. Žalobce sice na výzvy

správce daně reagoval, předkládal listiny a k výzvám se vyjadřoval, ale tato vyjádření obsahovala rozporné skutečnosti a žalobcem předložené důkazní prostředky si navzájem odporovaly. Z evidencí žalobce správce daně zjistil, že v nich chybí údaje o pořízení některých dodávek piva, tedy že prodej tohoto piva není zaúčtován v tržbách. Vyjádření žalobce, že evidence zásob piva, ze které správce daně vycházel, se týká Restaurace U lípy a předmětné pivo bylo zahrnuto do evidence zásob piva Restaurace U Františka, je vyvráceno žalobcem předloženými evidencemi piva za rok 2002, které odpovídaly předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, ve kterých jsou konečné a počáteční zůstatky přeneseny a dále jsou přeneseny do daňových přiznání za obě provozovny. Správcem daně bylo prokázáno, že žalobce v účetnictví nezaúčtoval veškeré tržby, čímž do celkových příjmů nebyly zahrnuty veškeré příjmy, proto byly základ daně a daň v daňových přiznáních uvedeny v nesprávné výši. Nejednalo se tedy pouze o zjištěné chyby ve vedení účetnictví.

K námitce žalobce, že upozornil správce daně, že evidenci zásob za další sortimenty Restaurace U lípy a Restaurace U Františka správci daně současně předloží, soud uvádí, že tato námitka je vyvrácena správním spisem. Evidenci zásob za Restauraci U lípy žalobce předložil dne 1. 11. 2004 a úmysl předložit evidenci zásob za Restauraci U Františka oznámil žalobce správci daně až dne 17. 2. 2005. Ze správního spisu vyplývá, že účetní evidence, kterou žalobce správci daně předložil jako první, nebyla označena jako evidence za Restauraci U lípy, ale žalobce ji předložil jako souhrnnou evidenci v souvislosti se svým podnikáním, jak to po něm požadoval správce daně ve výzvě, na základě které žalobce evidenci předložil. Jak soud ověřil ze správního spisu, počáteční a koncové stavy v této evidenci navazují na údaje v daňových přiznáních, a proto soud souhlasí s tvrzením žalovaného, že se jednalo o souhrnnou evidenci žalobce a ne o evidenci pouze za jednu provozovnu. Tento závěr podporuje i samotné vyjádření žalobce ze dne 2. 12. 2004, ve kterém žalobce uvedl, že předložená evidence zahrnuje všechny skutečnosti týkající se stavů a pohybu zásob za celé kontrolované období, evidence je úplná, správná, průkazná a srozumitelná a dává věrný a poctivý obraz pohybu zásob. Navíc teprve až po té, kdy správce daně upozornil žalobce, že předložená evidence vykazuje nedostatky, žalobce reagoval tak, že předloží ještě další evidenci, kterou označil jako evidenci za Restauraci U Františka. V evidenci zásob, kterou žalobce správci daně předložil, jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, které nezobrazují stav zásob dle jednotlivých dnů, jedná se pouze o matematické idealizování počátečního a konečného stavu dle inventurních soupisů. Správce daně z dokladů předložených žalobcem zjistil, že existuje rozdíl v tržbě dle peněžního deníku oproti evidenci zásob piva za rok 2001. Dále zjistil, že chybí údaje o pořízení piva Long Bowl a dále, že ve vztahu k roku 2002 žalobce nezahrnul do evidence zásob pořízení 12.150 litrů piva a prodej tohoto množství piva se neobjevil ani v tržbách.

Námitku žalobce, že evidenci zásob 12.150 litrů piva, ze které správce daně vycházel, se týká pouze Restaurace U lípy, a předmětné pivo je zahrnuto do evidence týkající se Restaurace U Františka, soud neshledal důvodnou. Ze správního spisu vyplývá, že údaje evidence piva za rok 2002 doložené žalobcem odpovídají předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, přičemž konečné a počáteční zůstatky z těchto evidencí a údaje z inventurních soupisů zásob byly přeneseny do daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob do přílohy M – Přehled o majetku a závazcích. Z toho lze jednoznačně dovodit, že jestliže údaje z doložené evidence souhlasily s údaji v daňovém přiznání, muselo se jednat o kompletní údaje z obou provozoven žalobce.

K námitce žalobce, že správce daně nespecifikoval nápojové lístky, o kterých má pochybnosti, a které žalobce nestandardně předkládal, soud uvádí, že tuto námitku neshledal

důvodnou. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce původně tvrdil, že nevede archív nápojových lístků, dne 31. 8. 2004 předložil správci daně ceníky – jídelní a nápojové listky z let 2001 až 2003. V protokolu o ústním jednání ze dne 23. 9. 2004, č.j. 188726/04/214931/6715, byl žalobce vyzván, aby doplnil období platnosti doložených ceníků a ceny nápojů, které na cenících uvedeny nebyly. Dále správce daně výzvou ze dne 11. 11. 2004, č.j. 218893/04/21493/6715, vyzval žalobce k prokázání skutečností, které žalobce uvedl ve svém sdělení k připomínkám k předloženým dokladům. Správce daně specifikoval nápojové listky v protokolu o ústním jednání ze dne 6. 1. 2005, č.j. 1886/05/214931/6715. Ze správního spisu soud dále zjistil, že žalobce předložil správci daně doplněné nápojové listky za období, ke kterým se vztahují. Tyto nápojové listky se však neshodovaly s těmi, které správce daně zajistil u žalobce při jednání dne 23. 9. 2004, resp. žalobce předložil správci daně další nápojové listky, které však měly zcela jinou podobu. Tuto skutečnost potvrdil i sám žalobce ve své odpovědi na výzvu správce daně č.j. 229326/04. Jak ze správního spisu soud zjistil, správce daně vyzval žalobce k předložení původních nápojových lístků opatřených požadovanými údaji. Žalobce však správci daně nepředložil nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001, který lze bez jakýchkoli pochybností považovat za lístek skutečně využívaný v předmětné době. Tento nápojový lístek zajistil správce daně u žalobce při místním šetření, viz protokol ze dne 27. 4. 2001, č.j. 107053/01/214931/6441, přičemž ceny na tomto zajištěném nápojovém lístku se odlišují od nápojových lístků doložených žalobcem v průběhu daňového řízení ke stejnému období. Přitom sám žalobce správci daně tvrdil, že nápojové listky předkládá jako kompletní. Ze správního spisu vzal soud za prokázané, že správce daně vyjmenoval zjevné rozdíly mezi předkládanými nápojovými listky, nápojovými listky původně žalobcem předloženými a nápojovým lístkem zajištěným správcem daně při místním šetření u žalobce dne 27. 4. 2001.

Ze správního spisu soud zjistil, že žalobce nejprve tvrdil, že nemá nápojové listky v evidenci a nevede evidenci zásob. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil evidenci zásob vedenou kontrolou korunou, když tato evidence je v rozporu s vytvořenou směrnicí, neboť nebyla vedena v prodejních cenách. Ze správního spisu je patrné, že žalobce doklady požadované správcem daně vytvářel dodatečně a upravoval je tak, aby souhlasily s jeho daňovou povinností. Správce daně tak nemohl spolehlivě určit obchodní přírážku žalobce a musel ji odhadnout. K námitce žalobce, že neví, co je obchodní přírážka, a tento pojem není uveden v žádném právním předpisu, soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že žalobce ohledně obchodní přírážky se správcem daně komunikoval; z toho soud dovozuje, že tento pojem musel být žalobci znám. Způsob stanovení obchodní přírážky v případě, kdy ji žalobce nedoložil, je na správci daně. V souzené věci byly pro výpočet průměrné obchodní přírážky (marže) použity údaje, které žalobce uváděl v rámci měsíce dubna 2001, tedy části konkrétního zdaňovacího období a takto vypočtená průměrná obchodní přírážka pak sloužila k výpočtu dosažených příjmů jak za celé zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roků 2002 a 2003. K výpočtu průměrné obchodní přírážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené žalobcem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě části žalobcem předložených dokladů. Takový postup je kvalifikovaným odhadem daňových povinností, nikoliv dokazováním. Tento právní názor vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 8. 2007, č.j. 8 Afs 8/2006-157, který je dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž judikoval, že výpočet průměrné obchodní přírážky (marže) není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti.

Soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že v předmětné věci nebylo relevantní provádět šetření evidence zásob u srovnatelné provozovny, neboť takové šetření nemůže

ovlivnit skutečnost, že evidence předkládané žalobcem a podklady, na jejichž základě byly tyto evidence vedeny, jsou v daňovém řízení vedeném s žalobcem dostačující a prokazují správnost výše tržeb evidovaných v účetnictví žalobce. Jedná se o evidence prodejních cen, evidence slev a přeceňovací protokoly, které správce daně rovněž zpochybnil.

K námitce žalobce, že správce daně použil jako jeden ze svých hlavních argumentů zpochybnění věrohodnosti vedení evidence zásob, soud uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádřil pochybnosti nejen o evidencích zásob, ale i o dokladech, z nichž tato evidence vychází. Důvodem pro přechod na vyměření daně podle pomůcek nebyla skutečnost, že žalobce v průběhu kontroly správci daně nesdělil výši obchodní přírážky. Ze správního spisu není patrna skutečnost, že by správce daně žalobci určoval, jakým způsobem měl žalobce evidenci vést. Důkazní břemeno tížilo v tomto směru žalobce a ten měl prokázat, u jakých druhů zboží a v jaké výši poskytoval paušální slevy a zdůvodnit, proč u stejného zboží několikrát v měsíci měnil ceny i v řádu několika korun, když správci daně bylo z úřední činnosti známo, že v dané oblasti podnikání není taková cenová politika obvyklá. Žalobce snižování cen doložil nápojovými lístky a protokoly o přecenění. Ze správního spisu však vyplývá, že v protokolech o přecenění správce daně zjistil zásadní nedostatky spočívající v přecenění většího množství zásob, než které měl žalobce v den přecenění k dispozici. Rovněž evidence akčních slev vykazovala nedostatky, jelikož žalobce nebyl schopen určit, jaké množství nápojů bylo v akčních slevách skutečně prodáno a to ani po té, kdy mu správce daně tyto nedostatky vytkl. Ze správního spisu vyplývá, že nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001 zajištěný správcem daně při místním šetření prováděném před daňovou kontrolou, viz. protokol č.j. 107053/01/214931/6441, obsahuje jednotnou cenu za pivo točené, řezané, lahvové či černé, tj. 14,- Kč za 0,5 litru piva. Nápojové lístky dodatečně předkládané žalobcem obsahovaly pouze ceny za pivo a nealko nápoje, přičemž oproti původně doloženým nápojovým lístkům zde nejsou uvedeny ceny ostatních nápojů. Z dodatečně doložených nápojových lístků vyplývá, že žalobce v průběhu měsíce několikrát měnil cenu piva. Cena piva oproti původně předloženým nápojovým lístkům není jednotná, stejně tak jako cena nealko nápojů. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobce doložil tabulky o přecenění piva. Správcem daně bylo zjištěno, že k přecenění byly uvedeny zásoby piva ještě před jeho skutečným pořízením, což je zaznamenáno v protokolu č.j. 147618/05/214931/6715. Z úředního záznamu č.j. 173331/05/214931/6715 vyplývá, že podle evidence zásob žalobce v každém měsíci paušálně odečetl částky za slevy piva v rozmezí 10 – 25%, což nelze považovat za doloženou evidenci slev. V evidenci zásob piva navíc chyběly některé údaje o pořízení zboží, rovněž údaje o tržbách nebyly úplné. U nealko nápojů žalobce používal průměrné denní tržby, čímž nebyl schopen doložit návaznost mezi zásobami na vstupu a na výstupu.

Všechny skutečnosti výše uvedené, které vyplývají ze správního spisu, navíc shodně potvrdil ve své svědecké výpovědi před soudem dne 22. 2. 2010 Ing. J. H. pracovník správce daně, který skutečnosti uváděné správcem daně nerozporoval.

Správce daně hodnotil předkládané důkazy v souladu s daňovým řádem a seznamoval žalobce v průběhu daňové kontroly s tím, co je předloženými důkazními prostředky prokázáno a co nikoli a vysvětloval, jakým způsobem lze nesrovnalosti doložit. Žalobce předložil účetnictví, o jehož věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti měl správce daně důvodné pochybnosti, které žalobce nevyvrátil. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 daňového řádu prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a povinných evidencí, když prokázal, že žalobce nezaúčtoval veškeré tržby. Žalobce sám uvedl, že nevede evidenci zásob skladními kartami, ale jiným

způsobem, tzv. kontrolou korunou. Tento způsob spočívá ve sledování zásob ve finančním vyjádření, a to obvykle v prodejních cenách, které musí být poplatník schopen přenést pro účely inventury na nákupní ceny na základě provedené inventury ve fyzických jednotkách k 31. 12. A doplnění cen z nabývacích dokladů, tj. způsobem, kdy první cena pro ocenění zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Pro účely evidence se zboží rozděluje na skupiny podle marží. Pro každý měsíc se vyhotovuje tabulka, přecenění směrem dolů snižuje zásoby, přecenění směrem nahoru zásoby zvyšuje, počáteční stav následujícího měsíce se musí rovnat konečnému stavu měsíce minulého. Inventurní soupis je položkový soupis jednotlivých artiklů s uvedením fyzických jednotek (například kg, ks), ocenění je v cenách posledních dodávek, čímž je splněna podmínka oceňování zboží v nákupních cenách. Stejným způsobem při evidenci nákupů z denních tržeb je možné kontrolovat stav zboží každý den v měsíci. Vedení evidence zásob v pořizovacích cenách vyplývá z ustanovení § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví a postupů účtování. Žalobce však nesplnil podmínky, které jsou Opatřením MF č.j. 281, 283/77 411/2000 požadovány pro tento způsob prokázání celkového stavu zásob a vedení skladové evidence. Žalobce podle jím vypracované směrnice „Vedení evidence zásob zboží“ nepostupoval a směrnice byla vypracována v rozporu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví, jelikož evidence zásob zboží nebyla vedena v pořizovacích cenách, když neznal marži a DPH. Žalobce byl povinen prokázat příjmy z hostinské činnosti a k nim odpovídající výdaje, tedy rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou u jednotlivých druhů zboží, proto byl povinen prokázat výši marže a tím výši tržeb a celkových příjmů. Evidenci denních tržeb žalobce předložil pouze v průměrných cenách, což soud nepovažuje za věrohodný způsob vedení této evidence. Evidenci denních tržeb byl žalobce povinen vést podle § 39 odst. 3 daňového řádu. Žalobce předložil jídelní a nápojové lístky jako doklady o cenové evidenci; nápojové lístky doložené dne 23. 9. 2004 nebyly identické s nápojovými lístky předloženými původně a nápojovým lístkem získaným při místním šetření. Žalobce předložil inventurní soupisy zásob, tím však není dle názoru soudu prokázána inventarizace majetku a závazků, protože vzhledem ke zjištěným rozdílům a nevedení povinných evidencí žalobce neprokázal, že stav majetku a závazků uvedený v inventurních soupisech odpovídal skutečnosti. Žalobce nevedl evidenci denního prodeje jednotlivých druhů zboží, nebyl schopen doložit výši marže. Jestliže žalobce nebyl schopen správci daně předložit úplnou skladovou evidenci zásob zboží, nebyl schopen správci daně prokázat, že byla provedena úplná inventarizace majetku, zásob a závazků k 31. 12. 2001, 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003, a to ani náhradním způsobem, žalobce nevedl evidence nebo archív jídelních či nápojových lístků, tedy jestliže žalobce nebyl schopen doložit výše uvedené evidence, provedení úplné inventarizace majetku a závazků, tj. nebylo ověřeno a prokázáno, že stav majetku a závazků k 31. 12. 2001, 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003 uvedený v účetní závěrce odpovídá skutečnosti, nebylo daňovou kontrolou možno ověřit objem nakoupeného a prodaného zboží, zahrnutí všech tržeb do celkových příjmů a v této souvislosti ani základ daně z příjmů fyzických osob a tuto daň samotnou, neboť zásoby zboží, pohledávky a závazky, vykázaný nákup zboží a tržby za jeho prodej jsou ve vzájemné souvislosti. V případě, že nejsou dostatečně prokázány, nemůže žalobce jednoznačně prokázat skutečnost, že výdaje za zboží byly oprávněně zahrnuty do daňově účinných výdajů a všechny tržby za prodané zboží byly následně zahrnuty do celkových tržeb ke zdanění. Výše uvedené skutečnosti nebyly prokázány ani jiným způsobem

Správce daně přihlížel při stanovení daně z evidence zásob a předložených evidencí a záznamů, ale daň nemohla být stanovena dokazováním, protože správce daně neměl k dispozici prodejní ceny všech druhů piva a nealkoholických nápojů a nebyla doložena úplná skladová evidence zásob. V evidenci zásob nealkoholických nápojů jsou uvedeny pouze

průměrné denní tržby, které nezobrazují skutečný stav dle jednotlivých dnů, ale pouze matematicky navazují na počáteční a konečný stav dle inventurních soupisů. Správce daně nemohl ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, když pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží. Proto marži zprůměroval dle dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly prodejní ceny uvedeny a tuto marži uplatnil také u ostatních druhů piva a nealkoholických nápojů, u kterých neměl k dispozici žádné prodejní ceny. Výsledky byly porovnány s údaji od srovnatelných daňových subjektů. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť neměl k dispozici doklady, na kterých by byly uvedeny prodejní ceny veškerého zboží, a proto nemohl u tohoto zboží na základě dokladů vypočítat marži. Z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 16 Ca 21/2000-3, sice vyplývá, že samotný výpočet marže na základě dokladů k jednotlivým druhům zboží a služeb není pomůckou, ale důkazem, který může sloužit k potvrzení či vyvrácení správnosti vykazovaného zisku. Jiná je však situace, kdy je zjištěný výsledek zprůměrován a vztažen na obchodní činnost, k níž doklady nejsou. Zde již nemůže jít o kategorii důkazů, nýbrž o kategorii pomůcek. V dané věci žalobce vykázal určité základy daně a tvrdil určité míry používaných marží. Správce daně měl k dispozici doklady, na kterých byly uvedeny nákupní ceny zboží, neměl však k dispozici prodejní ceny u veškerých druhů piva a nealkoholických nápojů, pouze na 10 dokladech o prodeji piva a nealkoholických nápojů (nápojové lístky) byly uvedeny prodejní ceny. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu, spisová značka 2 Afs 126/2004, v situaci, kdy žalobce přes výzvu správce daně nepředložil věrohodným způsobem skutečné prodejní ceny u všech druhů piv a nealkoholických nápojů, a údaje, které měl správce daně od žalobce k dispozici, byly důvodně posouzeny jako nevěrohodné, byly fakticky vyčerpány možnosti stanovení daně dokazováním. Dle přesvědčení soudu příčinná souvislost mezi nesplněním zákonné povinnosti žalobce podle § 31 odst. 9 daňového řádu a nemožností správce daně stanovit daň dokazováním v daném případě existuje. Správce daně aritmetickým průměrem vypočetl výše marže u nákupu a prodeje piva a nealkoholických nápojů. Tyto marže by mohly sloužit jako důkaz existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinné evidence vedené žalobcem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu. Takový výpočet provedený pouze z části dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly uvedeny nákupní a prodejní ceny a slevy, nemůže bez dalšího sloužit jako důkazní prostředek podle § 31 odst. 4 daňového řádu pro stanovení základu daně. Tím byla splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

Dále soud uvádí, že již shora zmínil, že v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je nutné v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu, aby správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. V této souvislosti soud poznamenává, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný vedle zkoumání dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně žalobci podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu také ověřoval v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu, zda správce daně přihlížel k okolnostem, ze kterých vyplývaly pro žalobce výhody, a zda je správná úvaha v tomto směru ze správního spisu patrná. Žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí touto otázkou zabýval na straně 13 až 15, kdy nejen že konstatoval, že správce daně neporušil ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, nýbrž i rozvedl, jakým způsobem bylo přihlédnuto k okolnostem, ze kterých vyplývají pro žalobce výhody. Rovněž správní spis obsahuje v neveřejné části dokumenty, v nichž jsou podrobně poznamenány a popsány konstrukce daňové povinnosti žalobce. Dále soud uvádí, že v předmětném soudním řízení nevyvstala jediná indicie nasvědčující tomu, že by správcem

daně užitě pomůcky nevedly k dostatečně spolehlivému stanovení žalobcovy daňové povinnosti. Na tomto místě soud podotýká, že žalobce v tomto soudním řízení nenamítal porušení ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu.

Ohledně zdaňovacích období roků 2001 a 2002 tedy soud na základě shora uvedených skutečností dospěl k závěru, že správce daně zcela legitimně přikročil ke stanovení daňových povinností za použití pomůcek.

Soud vázán názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku ze dne 3. 5. 2012, č.j. 9 Afs 5/2012-36, konstatuje, že Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob (dále také „Zpráva“) je založená na listu č. 37 správního spisu, přičemž jako kontrolované období uvádí roky 2001 až 2003. Je zde uveden soupis kontrolovaných dokladů s tím, že kontrolovanými doklady vztahujícími se k roku 2003 jsou peněžní deník, faktury vydané 230001- 230115, nečíslované faktury přijaté - celkem 270 faktur, pokladní doklady příjmové PD 1- 131, pokladní doklady výdajové 1-776, bankovní výpisy č. 1- 57 a knihy jízd.

Zpráva o kontrole podrobně rekapituluje průběh kontroly, odkazuje na jednotlivé výzvy, ve kterých byly žalobci sděleny pochybnosti ze strany správce daně, jakož i na vyjádření žalobce k těmto pochybnostem a následná hodnocení předložených důkazů.

Správce daně ve Zprávě mimo jiné výslovně odkazuje na písemné vyjádření žalobce ze dne 30. 6. 2004, dle kterého není schopen sdělit výši obchodní přírážky u jednotlivých druhů zboží, a to za žádné z kontrolovaných období.

Dále Zpráva uvádí, že dne 1. 11. 2004 byly správci daně předloženy další evidence a písemnosti - ceníky - nápojové lístky za období r. 2001 až 2003 s daty, kdy byla prováděna změna ceny. Dále žalobce předložil Evidenci zásob zboží (tzv. kontrola zásob korunou) a přílohu - Technologické úbytky točeného piva, Evidenci zásob piva za roky 2001 až 2003 a Evidenci zásob nealkoholických nápojů za roky 2001 až 2003. Zpráva o kontrole odkazuje na výzvu ze dne 18. 11. 2004, č. j. 218893/04/214931/6715, která byla žalobci doručena dne 18. 11. 2004 a ve které správce daně sdělil žalobci výhrady k předloženým dokladům a evidencím.

Ze strany 5 Zprávy je pak patrné, že správce daně považoval jak nápojové lístky předložené za všechna kontrolovaná období, tak evidence zásob piva za všechna kontrolovaná období, tak evidence zásob nealkoholických nápojů za všechna kontrolovaná období, za důkazy nevěrohodné a nedostačující jako podklady pro stanovení daně dokazováním.

Na straně 7 Zpráva výslovně uvádí nedostatky v evidenci piva za roky 2001 a 2002 (rozdíl 25 218,86 Kč pro rok 2001 a rozdíl 153 924,43 Kč pro rok 2002). Z dalšího obsahu Zprávy je zjevné, že správce daně následně rekapituluje nedostatky předložených evidencí zásob nealko nápojů, které byly žalobcem předloženy za všechna kontrolovaná období, tj. včetně evidence zásob nealko nápojů za zdaňovací období roku 2003. Správce daně konstatuje, že v těchto evidencích jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, tedy údaje, které nezobrazují věrně skutečný stav dle jednotlivých druhů nápojů, nýbrž pouze matematicky navazují na počáteční a konečný stav dle inventurních seznamů.

Správce daně pak stále na straně 7 Zprávy označil všechny žalobcem dodatečně předložené evidence zásob ve spotřebitelských cenách za „Evidence účelově vytvořené“.

Dle úvahy správce daně ve Zprávě uvedené evidence jsou vytvořeny tak, aby při započítání přehledů o přeceňování všech nápojů, dále tzv. akčních slev, přehledů o použití piva při přípravě jídel, piva prodaného formou nápoje Radler a piva znehodnoceného při čištění pivního vedení byl údaj o konečném stavu shodný s údajem uvedeným v inventurních seznamech, neboť údaje z inventurních seznamů jsou uvedeny v daňovém priznání v „Přehledu o majetku a závazcích“. Správce daně nepovažuje žalobcem předložené evidence zásob za věrohodné, neboť i když v nich nejsou prokazatelně zaznamenány všechny údaje o nákupu zboží a tržbách, přesto konečný stav zásob v nich uvedený souhlasí s prvotně žalobcem předloženými inventurními seznamy. Z toho vyplývá, že pokud tyto chyby vznikaly již za provozu, kdy byly tyto evidence vedeny, nemohl žalobce dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech.

Zpráva o kontrole následně stále na straně 7 shrnuje nedostatky evidencí týkajících se přecenění spotřebitelských cen, a to za období 2001 a 2002. K protokolům o akčních slevách správce daně na straně 8 Zprávy uvedl, že žalobce nepředložil žádnou věrohodnou evidenci slev, neboť ze žádných z předložených evidencí slev není zřejmé, jaké množství piva bylo se slevou skutečně prodáno. Zpráva zde výslovně uvádí, že Protokoly o provedených přeceněních spotřebitelských cen v roce 2002 a 2003 jsou zpracovány formou tabulky, kdy žalobce uvádí počet zákazníků, kteří vypili 3 a více piv, ale z uvedené tabulky opět není zřejmé, kolik piv bylo se slevou skutečně prodáno. Pohyby cen v kontrolovaných obdobích tedy nebyly žalobcem věrohodně doloženy a předložené evidence nebylo možno porovnat s denní evidencí tržeb, protože tato nebyla žalobcem předložena. Prohlášení zaměstnanců o častých změnách cen nevyhodnotil správce daně jako důkaz.

V závěru Zprávy je uvedeno, že z dosavadního řízení vyplynuly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a současně, že byly vyčerpány všechny způsoby dokazování, neboť žalobcem předložené důkazy byly správcem daně zpochybněny a vyhodnoceny jako důkazy účelové. Jelikož nelze stanovit daň dokazováním, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek, a to jak na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 až 2003, tak na dani z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí r. 2001, za 1. až 4. čtvrtletí roku 2002 a za měsíc leden až prosinec r. 2003.

Soud tedy uzavírá, že je patrné, že správce daně žalobci sdělil své pochybnosti i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2003 a ve spojení se shora uvedeným lze přijmout závěr, že byly splněny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek i u zdaňovacího období roku 2003.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení v žádném z předchozích řízení, neboť úspěch ve věci se posuzuje podle konečného výsledku řízení. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední 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). 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](http://www.nssoud.cz).

V Ústí nad Labem dne 15. srpna 2012

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

Za správnost vyhotovení:  
Iva Tovarová