



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty, a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SWISS RESTAURANT s.r.o.**, se sídlem Makovského 1598/28, Žďár nad Sázavou, zast. JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8 – Karlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2017, čj. 40713/17/5200-11433-700681, a ze dne 21. 9. 2017, čj. 40069/17/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 6. 2019, čj. 31 Af 103/2017-53,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně provozuje restauraci a penzion v městysu Nové Veselí. Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob a DPH. Následně žalobkyni rozhodnutími ze dne 31. 1. 2017 podle pomůcek doměřil **daň z příjmů právnických osob** za zdaňovací období let 2013 a 2014 vyšší o částku 0 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 9. 2017. Vedle toho správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 30. 1. 2017 podle pomůcek doměřil žalobkyni **daň z přidané hodnoty** za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014 ve výši téměř 340 tis. Kč a také předeepsal **penále** v souhrnné výši téměř 70 tis. Kč. Žalovaný zamítl odvolání proti těmto platebním příkazům rozhodnutími ze dne 21. 9. 2017.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného specifikovaným v záhlaví dvě žaloby. Jelikož obě napadená rozhodnutí vycházejí z týchž zjištění, která vedla správce daně k vyměření daně podle pomůcek (sporný je tak primárně přechod na pomůcky), a žalobní námitky proti oběma rozhodnutím se v důsledku toho do značné míry překrývají, krajský soud spojil řízení o těchto žalobách ke společnému řízení. Rozsudkem ze dne 26. 6. 2019 pak žaloby zamítl.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Má za to, že v její věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Zpochybňuje koncepci důkazního břemena, s níž pracovaly daňové orgány a posléze krajský soud. Zejména odmítá nést důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které v daňovém přiznání netvrdila. Relevantní pochybnosti o daňové evidenci stěžovatelky, které vedly k přechodu na pomůcky, měl správce daně nejen označit, ale též prokázat.

[4] Dle správce daně stěžovatelka systematicky nepřiznávala příjmy ve správné výši. Stěžovatelka má za to, že se správce daně soustředil na prokázání celé řady dílčích nesrovnalostí, které se vztahovaly k jednotlivým účetním případům, nikoli k daňové evidenci jako celku. Dle ní správce daně neprokázal, že systematicky (či ve větším rozsahu) krátila tržby. Naopak špatně vykázanou tržbu prokázal jen v jediném případě, a to při vedení knihy o ubytování. Stěžovatelka namítá, že přechod na pomůcky nelze opřít o takhle koncipované zástupné důvody. Správce daně přitom neoznačil žádnou z nesrovnalostí za klíčovou; důvodem přechodu na pomůcky byl úhrn nesrovnalostí. Ani krajský soud řádně nerozdělil nesrovnalosti na *klíčové* a *marginální*, ačkoliv s nimi tak pracoval. Stěžovatelka tedy nechápe význam jednotlivých pochybností, které měla jednoznačně vyvrátit.

[5] Krajský soud prý také jasně nerozdělil nesrovnalosti co do krácení tržeb, které stěžovatelka nezpochybnila, a naopak ty, které relevantně zpochybňovala. Měl též opomenout námitku, že správce daně neuvádí ani neprokazuje žádný konkrétní případ, kdy stěžovatelka neúčtovala o všech přijatých tržbách.

[6] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně dostatečně nevyhlíčil závažné nesrovnalosti v daňové evidenci, aby mohl přejít na stanovení daně dle pomůcek. Dle stěžovatelky je zejména pochybná kvalita hodnocení dílčích nesrovnalostí, což činí napadená rozhodnutí nepřezkoumatelnými. Správce daně měl dle ní hodnotit zejména povahu a rozsah jím prokazovaných pochybností vzhledem k možnosti stanovit daň dokazováním. Konkrétně je nutno po správci daně požadovat, aby se zabýval jednak tím, zda jde o pochybení izolovaná či systémová, nesrovnalosti vzniklé nedopatřením či úmyslně apod., jednak rozsahem (jaké procento transakcí je pochybnostmi dotčeno). Zejména v případě nesrovnalostí při vedení evidencí musí správce daně brát v úvahu jistou přirozenou chybovost, kdy existence nesrovnalostí nezpochybňuje věrohodnost evidencí jako celku.

pokračování

[7] Stěžovatelka konečně namítá, že jí navrhovaný důkaz – svědecká výpověď zaměstnance - byl ze strany daňových orgánů nesprávně zamítnut. Tím měla být dotčena na procesních právech, což nenapravit ani krajský soud.

[8] Žalovaný s kasační stížností nesouhlasí a navrhuje ji zamítnout. Vyvrací námitku, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] NSS při posuzování kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Ze správních spisů vyplynulo, že správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za období 2013 a na DPH za období 1. čtvrtletí 2013 až 4. čtvrtletí 2014 (dne 7. 5. 2015), kterou posléze rozšířil o kontrolu daně z příjmů právnických osob za období 2014 (dne 11. 4. 2016). Po spletitém dokazování správce daně umožnil stěžovateli seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění zejména co do pochybností o průkaznosti předložených evidencí, tvrzených obchodních přírážek či dosažených tržbách (celkem 82 stran textu). Správce daně zejména zjistil, že daň (pravděpodobně) nebude možné stanovit dokazováním a že jsou dány důvody pro stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatelka na tato zjištění reagovala, přesto správce daně dne 20. 1. 2017 vydal zprávu o daňové kontrole. Ve zprávě setrval na shora popsanych závěrech a s námitkami stěžovatelky se vypořádal na s. 84 až 93 zprávy o daňové kontrole. Správce daně následně na základě výše uvedených zjištění podle pomůcek doměřil stěžovateli nyní spornou daň z příjmů právnických osob a DPH.

III.A. Výtka nepřezkoumatelnosti

[12] Stěžovatelka tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť krajský soud se řádně nezabýval celou řadou žalobních námitek.

[13] NSS nesouhlasí. Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Jak odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů (včetně zprávy o daňové kontrole), tak i rozsudku krajského soudu je vystavěno na jasném, srozumitelném a uceleném argumentačním systému, z něhož rozumně plynou právní závěry [viz nálezy ÚS ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), věc M. *CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68, srov. též rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43, věc *To & Mi Vdf.*, bod 41, a další]. Krajský soud dostatečným a přiměřeně srozumitelným způsobem vysvětlil, proč v této kauze byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek.

[14] Důvodné nejsou ani výtky dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud nezatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností tím, že výslovně neuvedl,

kteřá z mnoha zjištění správce daně stěžovatelka nezpochybnila, nebo tím, že – podle představ stěžovatelky - nerozdělil tato zjištění na klíčová a marginální (podrobněji viz argumentaci níže). Není ani pravda, že by krajský soud neidentifikoval hlavní důvody přechodu na pomůcky (konkrétně k dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti viz vypořádání souvisejících věcných námitek v části III.C. níže). Na rozdíl od stěžovatelky NSS považuje za dostatečné i odůvodnění napadeného rozhodnutí co do potřeby stanovit daň dle pomůcek.

III.B. Přechod na pomůcky

[15] Jedinou otázkou tohoto sporu je, zda byly splněny zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek. Stěžovatelka jednak spleťtým způsobem namítá, že žalovaný nedostatečně odůvodnil splnění podmínky přechodu na stanovení daně dle pomůcek, jednak na několika místech kasační stížnosti upozorňuje, že tyto podmínky vůbec nebyly splněny.

III.B.1. Obecně k stanovení daně dle pomůcek

[16] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.

[17] Podle ustanovení § 92 zákona č. 280/2011 Sb., daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci nynější stěžovatelky je však podstatný zejména § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení při ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[18] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Dle § 98 odst. 1 daňového řádu, který se týká pomůcek, platí: Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Dle odst. 4, věty první, pak platí: Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná (zvýraznění doplnil NSS).

pokračování

[19] Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatelka nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (2.) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním, a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu (§ 114 odst. 4 daňového řádu).

III.B.2. Průkaznost daňové evidence

[20] Ve svých přiznáních k dani z příjmů a k DPH vykazala stěžovatelka základy daně jak k pořízení zboží (surovin) v určité výši, tak k jeho dodání (výdej jídla či jiných služeb). Tvzení o těchto údajích, jakož i o výsledné daňové povinnosti, byla také povinna hodnověrným způsobem prokázat. Jak však zjistil správce daně, stěžovatelka řádně nevedla daňovou evidenci, a to ani ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, ani ve vztahu k DPH. Ve smyslu § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), je plátce povinen vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, *a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení.*

[21] Stěžovatelčinou primární povinností bylo řádně vést daňovou evidenci (srov. § 100 odst. 2 a 3 zákona o DPH). Řádně měla evidovat nejen uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také obchodní majetek (tedy mimo jiné i zásoby, jež jsou jeho součástí). Způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srov. rozsudky ze dne 20. 6. 2007, čj. 9 Afs 36/2007-98, a ze dne 30. 4. 2013, čj. 9 Afs 70/2012-35). Evidence by v každém okamžiku měla vytvářet přesný odraz skutečného stavu zásob. Stav majetku a zásob uvedený v účetnictví jen tak odpovídá skutečnosti. Správce daně při rozsáhlé analýze stěžovatelkou předložené daňové evidence mj. odhalil, že stěžovatelkou pořízené zboží (suroviny k přípravě jídel) ne zcela odpovídá stavu skladových zásob (evidence skladu). Jídla, která mj. dle evidence prodeje (prodej kuchyň) měla být v konkrétních obdobích vydávána, byla v některých případech zhotovena ze surovin, které předtím nebyly naskladněny. Stěžovatelkou vedené evidence postrádaly vzájemnou návaznost, v mnoha momentech chybělo logické propojení mezi nákupem surovin, skladem, přípravou a výdejem jídel.

[22] Daňový subjekt splní důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, resp. evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou jeho evidence nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě *jsou zaznamenány v rozporu se skutečností*, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik *vážné a důvodné pochyby*, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba a nedostatek evidence bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, i když to na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytuje) *zatemní* obraz o skutečných zdanitelných plněních. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené

evidence jako nevěrohodné. Jen tak totiž může unést důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

[23] Unese-li správce daně důkazní břemeno (srov. rozsudek ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35, věc *GOBE*, část III.B. a zde cit. judikaturu), je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví (evidence) se skutečností, a tato revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

[24] V posuzované kauze správce daně zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu. Dne **5. 6. 2015** mu stěžovatelka předložila mj. složky pokladna 2013, přijaté faktury, banka, mzdy 2013 a jiné vnitřní zúčtovací doklady. Dne **15. 6. 2015** stěžovatelka dále předložila doklady v celkem osmi šanonech, uvnitř kterých byly mj. evidence s názvy sklad jídlo, sklad obaly, sklad nápoje, sklad cigarety, dokladová inventarizace, kniha faktur, analytická evidence a také tržby ubytování. Dne **16. 6. 2015** ještě doplnila složku s dalšími doklady. Správce daně pak dne **17. 7. 2015** mj. vyzval stěžovatelku, at' prokáže, že jí označené náklady v celkové výši přes 1,4 mil. Kč jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a že tržby dosažené prodejem nakoupeného a do spotřeby vydaného „materiálu restaurace“ byly zaúčtovány ve výši, která odpovídá cenám dle jídelních a nápojových lístků a dle kalkulací hotových jídel používaných v roce 2013, které stěžovatelka měla správci daně také doložit. Dne **20. 8. 2015** stěžovatelka doložila sestavy nazvané Restaurace na louce – prodej kuchyň za léta 2013 a 2014, které obsahovaly počet vydaných porcí, cenu za porci a cenu celkem. Dne **8. 10. 2015** správce daně vyzval stěžovatelku k prokázání celé řady skutečností, které neměl za prokázané (např. že cena uvedená na soupisech prodej kuchyň byla zúčtována s vazbou na zaúčtované údaje denních tržeb, dále že vybraný „materiál restaurace“ byl použit k uskutečnění ekonomické činnosti, a to např. skladovými kartami či výdejkami, které stěžovatelka nepředložila apod.). Stěžovatelka na tuto výzvu stručně reagovala dne **10. 11. 2015**.

[25] Správce daně dále stěžovatelku dne **9. 12. 2015** seznámil s prozatímními zjištěními zejména co do jí vykázané marže (*pozn. NSS: správně mělo být obchodní přírážky*), která v obou letech dosahovala u jídel málo přes 70 % a u nápojů do 5 %. Sdělil jí, že tyto obchodní přírážky neodpovídají údajům, které u stěžovatelky zjistil v roce 2012 (pivo 34-54 %, nealko 71-187 %, alkohol 53-147 % a jídla 86-126 %), ale ani cenovým údajům, které správce daně zjistil na stěžovatelčiných internetových stránkách. Z předložených dokladů správce daně nemohl ověřit, zda ceny jídel uvedených na soupisech souhlasí se skutečností (stěžovatelka nepředložila kalkulace ani tehdy aktuální jídelní lístky). Dále správce daně zjistil, že soupisy vykázaných tržeb nesouhlasí s tržbami uvedenými na výkaze „denní tržby“ za jednotlivé měsíce. Stěžovatelka na to reagovala dne **8. 2. 2016** mj. sdělením, že správce daně „*pravděpodobně nepochopil*“ předložené sestavy, jelikož denní tržby jsou tržby v hotovosti, k nimž třeba přičíst vyfakturované tržby. Dále uvedla, že tehdy aktuální jídelní a nápojové lístky již nemá k dispozici. Dne **15. 3. 2016** pak správce daně vyrozuměl stěžovatelku o výsledcích šetření. Správce daně také ověřoval, zda stěžovatelka poskytla vybrané služby (akce BMW dne 28. 4. 2013, závodní stravování pro blízké provozy). Dále si správce daně z webových stránek restaurace Na louce a profilu na facebooku v rámci

pokračování

vlastní vyhledávací činnosti obstaral rozpisy týdenního menu či informace o akcích, které stěžovatelka v restauraci pořádala.

[26] Správce daně nepovažoval stěžovatelkou předložené doklady za dostatečné; nevyvrátily jeho pochybnosti o průkaznosti daňové evidence. Např. se neztotožnil s tvrzením, že stěžovatelka – v úmyslu přeměnit podnik v kvalitní restauraci zaměřenou na vaření – snížila marži za nápoje. Podle něj snížení marže by mělo spíše obrácený efekt a restauraci by přeměnilo na „hospodu“. I proto správce daně výzvou ze dne **13. 5. 2016** opětovně stěžovatelku vyzval, aby způsobnými důkazními prostředky prokázala některé skutečnosti, zejména zda zaúčtované náklady na spotřebu materiálu (přes 1,4 mil. Kč v roce 2013 i v roce 2014) byly náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelného příjmu. Stěžovatelka také měla prokázat soulad nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění (dokladů za nákup „materiálu restaurace“) s § 72 zákona o DPH. Jakkoli stěžovatelka na výzvy správce daně reagovala, nedokázala vyvrátit pochybnosti o četných nedostatcích v daňové evidenci a zejména o tom, že řádně neevidovala veškeré uskutečněné tržby. Nedokázala důvěryhodně vysvětlit početné nesrovnalosti v evidencích, byť se o to snažila třeba poukazem na složitost řádného vedení evidencí při podnikání v restauračním zařízení.

[27] NSS nezpochybňuje, že řádné a bezvadné vedení daňové evidence (tj. včetně deníku příjmů a výdajů, pokladní knihy, evidence zásob apod.) a účetnictví v restauraci může být tvrdým oříškem. Jen proto ovšem nelze slevit z požadavků na jejich průkaznost. Některé dílčí nesrovnalosti lze jistě vysvětlit, jiné izolované pochybnosti o jednotlivých plněních lze překlenout dalším dokazováním. Avšak při tak frekventovaných a v některých případech zásadních nesrovnalostech – jak tomu bylo v nynějším případě – nelze postupovat jinak než odstoupit od stanovení daně dokazováním a stanovit ji prostřednictvím pomůcek (podrobněji viz níže). Správce daně u celé řady položek identifikoval chyby ve vedení daňové evidence. Přitom na základě učiněných zjištění opakovaně stěžovatelce dával možnost, vyzýval ji, ať se ke konkrétním nesrovnalostem vyjádří, vysvětlí je a prokáže, že daňová evidence je průkazná. V reakci na tyto výzvy stěžovatelka správci daně předložila většinu jím požadovaných podkladů (dílčích prvků daňové evidence), avšak ani tyto listiny nemohly vyvrátit závažné pochybnosti správce daně o průkaznosti daňové evidence.

[28] V kasační stížnosti stěžovatelka polemizuje jak se závěry daňových orgánů ohledně zjištěných nesrovnalostí v evidencích, tak s názorem krajského soudu, který některé dílčí nesrovnalosti v evidencích označil za klíčové, jiné za marginální.

[29] Předně není pravda, že by daňové orgány v tomto případě používaly jakékoli zástupné důvody, nepotvrzené domněnky či spekulace. Naopak správce daně prostřednictvím několika desítek konkrétně označených nesrovnalostí – které stěžovatelka mohla v průběhu daňové kontroly vyvrátit či uvést na pravou míru, avšak neučinila tak – relevantním způsobem zpochybnil průkaznost a věrohodnost evidence a také úplnost účetnictví. NSS souhlasí se stěžovatelkou, že se správce daně soustředil na prokázání celé řady dílčích nesrovnalostí. Neztotožňuje se však s ní v tom, že tímto způsobem neprokázal důvodné pochybnosti o průkaznosti celé jí vedené evidence. Logicky vzato, nelze si ani

představit jiný způsob, jak zkoumat průkaznost daňové evidence jako celku než ověřením jednotlivých účetních případů a jejich odrazu v evidenci jako celku. Tato námitka tedy není důvodná.

[30] Stěžovatelka se mylí, pokud se domnívá, že správce daně měl již během daňové kontroly jednoznačně označit skutečnosti, jejichž prokázání pokládá za rozhodující pro přechod na pomůcky. Úkolem správce daně je pojmenovat nesrovnalosti v daňové evidenci, případně jiné důležité okolnosti, které jsou podstatné pro stanovení daně. Je naproti tomu odpovědností daňového subjektu v rámci vlastní daňové evidence zkoumat a vyvracet veškeré pochybnosti správce daně, aby daň mohla být co nejspolehlivěji stanovena. Ostatně na začátku daňové kontroly – tedy v časně fázi dokazování – lze jen stěží *a priori* označit konkrétní klíčové nesrovnalosti, neboť ty se klíčovými zpravidla stávají až později, tj. před ukončením daňové kontroly. Stejně tak z původně marginálních či podpůrných pochybností se v průběhu dokazování mohou stát okolnosti, které samy o sobě přesvědčivě vyvracejí průkaznost podstatné části daňové evidence.

[31] Liché jsou také výtky, že krajský soud neroztřídil dílčí nesrovnalosti v daňové evidenci na klíčové a marginální, jakkoli tak s nimi v odůvodnění napadeného rozsudku pracoval. Krajský soud předně v bodu 21 napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatelka velkou část ze zjištěných nesrovnalostí nezpochybňuje. Proto provedl stručný výčet těchto nesrovnalostí a v podrobnostech odkázal na již uvedenou výzvu správce daně ze dne 13. 5. 2016:

- v účetnictví se nacházely i faktury dodavatelem stornované,
- stěžovatelka vyskladňovala a vydávala suroviny, které fyzicky na skladě neměla,
- do skladové evidence nebyly zahrnuty některé dodávky lihovin od MAKRO Cash & Carry,
- v evidenci o zásobách nejsou evidovány veškeré suroviny, které měly být dle zjištění správce daně používány,
- v evidenci o zásobách nejsou zahrnuty některé suroviny použité na prezentovaná jídla dle uskutečněných akcí,
- sestavy prodej kuchyň neobsahují vydaná jídla, která byla zjištěna z prezentace na facebooku,
- v evidenci prodej kuchyň nejsou zachyceny výdeje snídaní, přestože byl uskutečněn příjem i výdej surovin jako malá másla 10g, balení medu 15 g, snídaňová plátková slanina,
- byla zjištěna řada jídel, na která nejsou výdejkou vydány suroviny ze skladu, a naopak řada vydaných surovin, ke kterým nelze přiřadit vydané a prodané jídlo,
- ceny jídel v evidenci prodej kuchyň a v prezentacích na internetu se liší,
- v prostorách stěžovatelky jsou uskutečňovány rodinné oslavy, svatební hostiny a další akce, které nebyly vykázány v tržbách ani vystavených fakturách,
- záznamy o „odpisu zkaženého masa“ nebyly doloženy dokladem o likvidaci zásob v souladu s hygienickými předpisy,
- ve spotřebě masa jsou významné rozdíly dle výdejek ze skladu a dle evidence prodej kuchyň,
- ze skladové evidence vyplývá zmrazování velkého množství masa, a to po dobu delší než 5 měsíců (po zákonem povolené lhůtě), aniž byl způsob zmrazování doložen, a dále též
- nesrovnalosti týkající se počtu ubytovaných osob dle ubytovací knihy, dle účetnictví a dle evidence Úřadu městyse Nové Veselí o počtu využitých lůžek,

pokračování

- obchodní přírážka u jídel činila 73,62 % (rok 2013), 71,87 % (rok 2014) a u nápojů činila 4,64 % (rok 2013), 2,04 % (rok 2014), ačkoliv při místním šetření dne 14. 6. 2012 byla zjištěna obchodní přírážka u piva 35-54 %, u nealkoholických nápojů 71-187 %, u alkoholu 53-147 % a u jídla 86-126 %,
- na výzvu správce daně stěžovatelka nepředložila za příslušná období ceník za ubytovací služby ani jídelní a nápojové lístky.

[32] V bodu 28 rozsudku pak krajský soud vyslovil, že stěžovatelka „rozporuje zjištění, která jsou z pochybností vyjádřených správcem daně spíše marginální a podpůrná. [Stěžovatelkou] nezpochybněná zjištění správce daně (z nichž plyne zejména pravděpodobné nezahrnování všech tržeb do účetnictví či zahrnování tržeb v nižší než skutečné výši) ovšem ve svém souhrnu i při odhlédnutí od zjištění, která [stěžovatelka] zpochybňuje, zakládají závažné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených formálních dokladů“. Z bezprostředně následujících bodů odůvodnění rozsudku je zcela zřejmé, že krajský soud za marginální nesrovnalosti, jejichž oprávněnost stěžovatelka v žalobě zpochybňovala, považoval nejasnosti ohledně výdeje snídaňové anglické slaniny (bod 29), nákupů v Makru neevidovaných ve skladové evidenci (bod 30) či technologických úbytků (bod 31). Tyto nesrovnalosti, ani pokud by je stěžovatelka úspěšně vyvrátila, což se jí nepodařilo, by pro svůj dílčí charakter nemohly zvrátit závěr o neprůkaznosti celé daňové evidence. Ostatní z výše označených nesrovnalostí stěžovatelka v žalobě adresně nenapadla; snad jen s výjimkou skladové evidence kukuřice a dalších neoznačených položek v řádu desetikorun v bodu 28 žaloby. Proto se krajský soud – mimo vznesené námitky – nemusel a ani nemohl zabývat těmito zbylými nesrovnalostmi, byť některé z nich byly klíčové a ve svém souhrnu vedly k přechodu na pomůcky. Krajský soud tedy správně konstatoval, že závěr o neprůkaznosti daňové evidence stojí na jiných, důležitějších, skutečnostech.

[33] Jen pro úplnost NSS dodává, že ze zprávy o daňové kontrole, rozhodnutí daňových orgánů či rozsudku krajského soudu lze vyčíst, že ke klíčovým okolnostem, které vedly k závěru o neprůkaznosti daňové evidence, v tomto případě nepochybně patří mj. několik desítek jiných dílčích vad v daňové evidenci. Zejména jde o chybějící logické propojení mezi nákupem surovin, naskladněním a vyskladněním surovin, přípravou a výdejem jídel v cenách odpovídajících jídelním a nápojovým lístkům, či dle kalkulací hotových jídel používaných v roce 2013 (např. bod 58 rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2017 či bod [21] tohoto rozsudku shora), naskladnění prokazatelně nedodaného zboží (bod 60 téhož napadeného rozhodnutí), vážné pochybnosti ohledně tržeb z ubytování (neexistence ceníku ubytování v kombinaci s počty využitých lůžek, které neodpovídaly ubytovací knize) a konečně též nevysvětlitelný výrazný propad výše obchodní přírážky u jídel a nápojů mezi rokem 2012 na jedné straně a lety 2013 a 2014 na straně druhé. Právě poslední jmenovaná skutečnost podporuje zjištění správce daně, že stěžovatelka o svých tržbách řádně neúčtovala.

[34] Přitom nezáleží na tom, zda správce daně během daňové kontroly ověřoval základ daně namátkově, anebo vyčerpávajícím dokladovým způsobem (srov. rozsudek ze dne 15. 9. 2005, čj. 5 Afs 223/2004-89, č. 1411/2007 Sb. NSS). Stěžovatelka věrohodným způsobem pochybnosti o předložené daňové evidenci nevysvětlila a ani nepředložila žádné doklady,

kteří by její tvrzení o výši daně nesporně prokazovaly. NSS nemá pochyb, že předložená daňová evidence nebyla průkazná.

III.B.3. Důkazní břemeno

[35] Lze souhlasit se stěžovatelkou, že dílčí nedostatky daňové evidence nemohou samy o sobě vést k stanovení daně dle pomůcek. Pro určení rozhodného momentu přechodu na pomůcky ostatně *nelze* stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Není vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat *jinak*. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat *vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech*. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také obsahu.

[36] V tomto případě jsou zejména rozhodující okolnosti uvedené ve výzvě ze dne **13. 5. 2016**. Správce daně zjistil, že v předložené evidenci byly zahrnuty jak některé stornované doklady, tak jejich nové verze, aniž byla provedena storna. Bylo tedy chybně účtováno o nenaskladněných surovinách, které přesto stěžovatelka přijala do evidence (za rok 2013 suroviny v hodnotě téměř 40 tis. Kč, za rok 2014 pak přes 30 tis. Kč). Rozdíl stěžovatelka nezjistila ani při inventarizaci (např. fazolky mix duo, či fiktivních 10 kg lososa). Správce daně zjistil, že stěžovatelka vede evidenci o pohybech zásob co do jednotlivých koření (kmín, pepř, paprika), nevedla však skladovou evidenci o čerstvé zelenině, bramborech, cizrně, kuskusu, mangu či pomerančích, přestože tyto suroviny měly být v prodáváných jídlech použity. Také v evidenci nebyly nalezeny základní suroviny jako cukr moučka či jiná než hladká mouka. Správce daně přitom vyjmenoval konkrétní suroviny, které měly v konkrétních dnech dle denního menu být vydány, ale v evidenci zásob nebyly zahrnuty (a tedy nebyly vyskladněny), např. polníček, čerstvé jahody, mascarpone, suroviny na sushi speciality, chobotničky, ½ selete. Na dalších pěti stranách pak správce daně vypočetl další jednotlivé nesrovnalosti zejména stran zaevidovaných a zúčtovaných plateb oproti skladovým zásobám či nabídce, kterou stěžovatelka tehdy zveřejnila (speciální akce, polední či víkendové menu, dezerty, výdej snídaníových surovin). V předložených sestavách, které měly prokazovat pohyb surovin od nákupu až po jeho výdej a prodej v daném jídle, jsou na četných místech nesrovnalosti, zároveň ze skladu byly vydávány i správcem daně konkretizované suroviny, ke kterým v daném období nelze dle evidence „prodej kuchyň“ přiřadit vydané a prodané jídlo. Četné nesrovnalosti správce daně odhalil i ohledně technologických úbytků a ztrát (prošla záruční lhůta u surovin, zkažení, likvidace uvařeného jídla) či u zamrazování masa. Z důvodu hojných a nezanedbatelných nedostatků v předložených evidencích správce daně vyzval stěžovatelku k doložení konkrétních důkazních prostředků, které by prokázaly úplnost, věrohodnost, průkaznost a správnost evidencí a účetnictví. Ve vystavených fakturách ani ve vykázaných fakturách správce daně nedohledal ani platby za rodinné oslavy či svatební hostiny a další akce, které stěžovatelka pořádala ve svých prostorech. Dle výzvy stěžovatelka měla správci daně identifikovat konkrétní odběratele na označených fakturách, doložit fakturu či doklad o zaúčtování cateringové akce ze dne 7. 12. 2014 a také u vánoční party dne 19. 12. 2014.

pokračování

Stěžovatelka na tuto výzvu reagovala stížností ze dne **13. 6. 2016**, kterou správce daně vyřídil vyrozuměním ze dne 22. 7. 2016; stížnost nepovažoval za důvodnou. Dne **29. 9. 2016** stěžovatelka ještě k výzvě ze dne 20. 9. 2016 předložila evidenci DPH za všechna období let 2013 a 2014 na technických nosičích dat.

[37] Dne **20. 10. 2016** správce daně umožnil stěžovatelce seznámit se s výsledkem kontrolního zjištění, který korespondoval s výše uvedenými skutečnostmi zejména co do pochybností o průkaznosti předložených evidencí, obchodních přírážek či dosažených tržbách (celkem 82 stran hutného textu). Stěžovatelka pak dne 9. 12. 2016 podala vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Uvedla, že evidence o jejím podnikání obstojí; pochybnosti správce daně označila za dílčí, snadno vysvětlitelné a vyplývající z povahy provozu. Izolované účetní případy dle ní nezpochybnilly věrohodnost účetnictví jako celku; údajně nebyly dány důvody přechodu na pomůcky. Prý je běžné, že při provozu restaurace dochází k určitým ztrátám při zpracování surovin či jejich zkažením. Přirozená je i změna původních záměrů, nahrazení suroviny či pokrmu jako celku či změna nebo zrušení původně plánované akce, pokud o ni není dostatečný zájem. Konkrétně se vyjádřila ke zpochybňované věrohodnosti ubytovací knihy, k nesrovnalostem stran surovin nakoupených od společnosti Bidvest či v Makru, k nezahrnutí některých surovin do evidence zásob, k výdeji snídaní, k nesrovnalostem při vyskladnění surovin, k nevykázaným oslavám a technologickým úbytkům. Dále navrhla provedení výslechu svědka k praxi při likvidaci masa, jakož i k ostatním okolnostem souvisejícím s vedením skladové evidence. Dne **20. 1. 2017** správce daně vydal zprávu o daňové kontrole. Správce daně setrval na shora popsanych závěrech, s námitkami stěžovatelky se vypořádal na s. 84 až 93 zprávy o daňové kontrole. Správce daně následně na základě výše uvedených zjištění podle pomůcek stěžovatelce doměřil nyní spornou daň z příjmů právnických osob a DPH.

[38] NSS má za to, že v posuzovaném případě stěžovatelka spolupracovala se správcem daně, nedostatek součinnosti jí vytýkat nelze. Předloženými listinami ovšem nedokázala věrohodně vysvětlit početné nesrovnalosti, které správce daně v daňové evidenci odhalil, případně prokázat, že její původní daňové tvrzení je správné. Byť některé její odpovědi na dotazy správce daně mohly být věrohodné, jinými u správce daně vyvolala ještě větší pochybnosti o průkaznosti daňové evidence, výši tržeb či tvrzené obchodní přírážky (srov. např. tvrzení o úmyslu přeměnit podnik v kvalitní restauraci zaměřenou na vaření tím, že snížila marži za nápoje; nepředložení jídelních lístků, protože jimi údajně již nedisponuje, apod.).

[39] V žalobě a následně i v kasační stížnosti stěžovatelka víceméně jen bagatelizuje zjištění daňových orgánů o neprůkaznosti jí vedené daňové evidence. Vytváří obraz o tom, že správcem daně odhalené chyby jsou izolované a vlastně nejsou ani nijak podstatné. S tím se však NSS neztotožňuje (k tomu srov. výčet v bodu [31] shora a zejména mimořádně podrobně zpracovanou zprávu o daňové kontrole). Daňové orgány věnovaly hodnocení dílčích nesrovnalostí náležitou pozornost.

[40] Zpochybnil-li správce daně daňovou evidenci, pak by další důkazní prostředky měly pocházet zejména ze sféry mimo daňovou evidenci a fakticky nahradit či doplnit nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné daňové tvrzení (srov. např. rozsudek

ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, věc *SVODIDLA*). Stěžovatelkou navržené výslechy svědků (či jednatelů stěžovatelky) ovšem ke kýženému cíli vést nemohly. Navržený svědek (bývalý číšník, nynější provozní restaurace), který měl dle stěžovatelky vypovídat zejména k praxi při likvidaci masa, jakož i k ostatním okolnostem souvisejícím s vedením skladové evidence, nemohl – při jakékoli variantě či obsahu jeho výpovědi – zvrátit závažné pochybnosti ohledně daňové evidence. Chyby daňové evidence rozhodně nelze zhojit následným výsledkem svědka. Navržený svědek by v žádném myslitelném případě nemohl vysvětlit nesrovnalosti natolik rozsáhlé a postihující tolik složek daňové evidence, jako je tomu v této kauze. Procesní práva stěžovatelky nebyla porušena.

[41] Na tom nic nemění tvrzení, že daňové orgány neprokázaly žádný konkrétní případ, kdy stěžovatelka neúčtovala o všech přijatých platbách. Krajský soud správně uvedl, že ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně ani nemá povinnost prokázat konkrétní případ nezahrnutí tržby (bod 16 napadeného rozsudku). Tato žalobní námitka proto nezůstala opomenuta, jak v kasační stížnosti tvrdí stěžovatelka. V této souvislosti není ani pravda, že by správce daně stěžovatelce přiřkl neunesení důkazního břemena stran skutečností, které v daňovém řízení netvrdila. Opakovanými výzvami jen a pouze trpělivě u stěžovatelky sondoval, zda údaje v jí vedené daňové evidenci a v účetnictví odpovídají běžnému obchodnímu životu (průměrná obchodní přírážka) a navenek prezentované realitě (skutečnosti o činnosti stěžovatelky, které zjistil správce daně na internetu v rámci vlastní vyhledávací činnosti).

[42] Stěžovatelka má přitom pravdu, že žádné důkazní břemeno stran splnění podmínek pro přechod na pomůcky nenesla. To ovšem v průběhu daňového ani soudního řízení nikdo netvrdil. Jak uvedeno výše, stěžovatelka v průběhu daňové kontroly neunesla důkazní břemeno ve vztahu k tvrzením, která uvedla v daňovém přiznání. To je jediným a dostačujícím důvodem pro naplnění první podmínky přechodu na pomůcky (viz bod [19] shora).

[43] NSS má za splněnou i druhou podmínku, neboť v důsledku rozsáhlých nesrovnalostí a pochybení v daňové evidenci nebylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatelka neposkytla správci daně takové důkazní prostředky, na základě kterých by bylo možné spolehlivě zjistit výši jejího příjmu, a prověřit tak mj. tvrzenou průměrnou obchodní přírážku u jídel a nápojů. Bez zmíněných údajů nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě dokazování (§ 92 odst. 2 daňového řádu).

[44] Stěžovatelka se domnívá, že přes zjištěné nedostatky měl správce daně přece jen stanovit daň dokazováním. Dle ustálené judikatury však platí, že pokud daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži správce daně. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt.

[45] Vzhledem k výše popsanému rozsahu a intenzitě zjištěných pochybností tedy nebylo možné stanovit daň dokazováním. Pokud by správce daně nerozhodl o stanovení

pokračování

daně dle pomůcek, daň by byla stanovena dokazováním za pomoci neprůkazných, neověřených, neověřitelných a nesprávných hodnot.

[46] NSS neřešil splnění třetí podmínky přechodu na pomůcky (srov. bod [19] shora), jelikož v této souvislosti stěžovatelka nevznesla žádnou námitku.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[48] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. prosince 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu