



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Terezy Kučerové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové, v právní věci

žalobců: a) X  
b) X  
oba bytem X  
zastoupeni spol. Censitio s.r.o.,  
se sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 38172/18/5200-10424-709923, ze dne 24. 8. 2018, č.j. 38174/18/5200-10424-709923 a ze dne 18. 9. 2018, č.j. 40437/18/5300-21443-710979,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobci **nemají právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Shodu s prvopisem potvrzuje J.M.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci a shrnutí žaloby

1. Žalobce a) (dále jen „žalobce“) provozuje podnikatelskou činnost spočívající v nákupu a prodeji zboží a poskytování občerstvení prostřednictvím stánkového prodeje (sýry, uzeniny, pikadory, konopné výrobky, cukrovinky, alkoholické a nealkoholické nápoje, kuchyňské potřeby). Žalobkyně b) (dále jen „žalobkyně“) je osobou spolupracující, na kterou žalobce rozděluje část příjmů a výdajů.
2. Dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 7. 2017 doměřil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 ve výši 517 514 Kč, daňový bonus ve výši -32 118 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 109 926 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č.j. 38172/18/5200-10424-709923, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
3. Dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 7. 2017 doměřil správce daně žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 ve výši 69 432 Kč, daňový bonus ve výši -26 808 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 19 248 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, č.j. 38174/18/5200-10424-709923, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
4. Dvaceti dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 7. 2017 doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013 (vyjma listopadu a srpna 2013) celkem ve výši 640 777 Kč a stanovil povinnost uhradit penále celkem ve výši 128 148 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 9. 2018, č.j. 40437/18/5300-21443-710979, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
5. Žaloba doručená Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 22. 10. 2018 směřuje jak proti rozhodnutí, jejichž předmětem je daň z příjmů fyzických osob, tak proti rozhodnutí, které se týká doměřené daně z přidané hodnoty. Žaloba byla podána společně za oba žalobce, když tito shledali takový postup možným a vhodným z důvodu pasivního postavení žalobkyně coby osoby spolupracující ve smyslu § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Proto pokud krajský soud v následujícím textu souvisejícím s příjmovou daní zmiňuje žalobce a jeho úkony, vztahují se tyto skutečnosti též na žalobkyni.
6. Žaloba v první řadě namítá nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobci poukazují na počáteční postup správce daně, který dle jejich názoru stanovení daně dle pomůcek prvotně dovedl ze skutečnosti, že vklady na bankovní účet žalobce představovaly nepřiznanou tržbu. Po doplnění dokazování svědeckými výpověďmi prodávačů a účetní žalobce a po provedení dokazování pokladními lístky ke každému sporovanému vkladu však bylo zřejmé, že se o zatajenou tržbu nejedná.

7. Žalovaný proto následně stanovení daně dle pomůcek dovedl z nevedení povinných evidencí žalobci, a to evidence majetku a závazků, zápisů o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a dokumentu o porovnání stavu skutečného se stavem evidenčním.
8. Nezákonnost napadených rozhodnutí je spatřována v nenaplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, zmatečnosti stanovení daně a nepřiměřenosti pomůcek, unesení důkazního břemene žalobce ve věci prokázání výdajů a v nesprávném hodnocení důkazů ze strany správce daně. Žalobce v rozhodném období vedl daňovou evidenci dle § 75 zákona o daních z příjmů. Z důvodové zprávy k tomuto ustanovení se podává, že výslovně nestanovuje povinnost daňového subjektu k inventarizaci majetku. S ohledem na charakter podnikatelské činnosti žalobců není možné vést v každém jeho stánku skladovou evidenci, neboť stánky nejsou pro tento účel vybaveny dostatečným technickým zázemím. Vedení skladové evidence by dle žalobců zcela paralyzovalo jejich podnikatelskou činnost.
9. Z protokolu o místním šetření ze dne 12. 3. 2014 se navíc podává, že jeho přílohou je inventura stavu zásob ke dni 31. 12. 2012 a 31. 12. 2012, evidence majetku ke dni 31. 12. 2012 a soupis nákupů a prodejů v roce 2013, proto není pravdou, že by žalobci nepředložili takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně, čímž nesplnili svou zákonnou povinnost. Požadavek správce daně na předložení skladové evidence tak byl dle žalobců nad rámcem zákona a neodpovídal ekonomické realitě.
10. Žalobci dále namítli nepřiměřenost pomůcek správce daně, která spočívá ve vyhodnocení hotovostních vkladů žalobce na účet coby nepřiznaných příjmů. Svědeckými výpověďmi bylo dle žalobců prokázáno, že se v případě těchto vkladů nejedná o nepřiznané příjmy, nýbrž o odvod hotovosti z pokladny do banky, přičemž příjem do pokladny byl řádně zaevidován jako tržba.
11. Zmatečnost stanovení daně je dále žalobci spatřována v tom, že příjmy a výdaje byly ze strany žalovaného korigovány na základě provedených důkazních prostředků a ke stanovení daně tak nedošlo pomůckami, nýbrž dokazováním.
12. Žalobci unesli důkazní břemeno o výdajích a hodnocení důkazů správcem daně je nesprávné. Výdaje byly konkretizovány ve výzvě z roku 2016, na kterou žalobce reagoval. Tím své důkazní břemeno unesl. Hodnocení odpovědi žalobce z napadených rozhodnutí nevyplývá.

## II. Shrnutí vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Žalobci neprokázali skutečnosti, k jejichž prokázání byli správcem daně vyzváni, nepředložili důkazní prostředky, které by bylo možno osvědčit jako dostatečný důkaz pro správné stanovení daňové povinnosti, čímž neunesli své důkazní břemeno stran svého daňového tvrzení. Jimi předložené důkazní prostředky nedisponovaly patřičnou důkazní silou a byly nadto shledány rozpornými. V důsledku nesplnění důkazní povinnosti žalobců nebylo možné stanovit daňovou povinnost na základě důkazů. K tomu žalovaný doplnil, že v průběhu daňového řízení nebyl učiněn závěr o vkladech na bankovní účet žalobce coby zatajené tržbě. Samostatně neevidované vklady hotovosti na bankovní účet žalobce byly pouze jednou z mnoha vyjádřených pochybností správce daně, k nimž se žalobce fakticky nijak nevyjádřil. Daňový základ i výše daně byly dle žalovaného stanoveny dostatečně spolehlivě a zvolené pomůcky považuje žalovaný za adekvátní.

14. Žalovaný se neztotožnil ani s namítanou zmatečností stanovení daně, když k tomuto došlo prostřednictvím pomůcek, kterými mohou být i nezpochybněné důkazní prostředky [§ 98 odst. 3 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „daňový řád“]. Z použití těchto důkazních prostředků tedy automaticky nelze dovozovat, že daň byla stanovena dokazováním.
15. Zvolený typ pomůcek pak umožnil co nejvíce zohlednit ekonomickou realitu a daň stanovit kvalifikovaným odhadem, správce daně zvolil pomůcky, které byly realitě nejbližší.
16. Žalobci své důkazní břemeno v daňovém řízení neunesli, neboť skutečnosti uváděné v přiznáních k dani z přidané hodnoty a k dani z příjmů fyzických osob nijak neprokázali. Správce daně v průběhu daňového řízení vyjádřil své pochybnosti o úplnosti a správnosti žalobcem uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění a vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných ke správnému stanovení daně. Žalobce však svým podáním ze dne 20. 11. 2016 své důkazní břemeno v tomto směru neunesl. Žalobce používal k podnikání bankovní účty, přičemž vklady na tyto účty neevidoval v daňové evidenci, v předložených dokladech se nacházely výdaje za ubytování a pronájem prodejní plochy z míst, odkud nebyly evidovány žádné tržby, tržby z prodeje zboží evidované na některých souhrnných dokladech byly vyšší než částky uvedené v daňové evidenci, výdaje uplatňoval v některých případech v odlišné výši, než byly uvedeny na daňových dokladech, popř. uplatnil výdaje, které žádnými daňovými doklady nedoložil, některé doklady byly zaúčtovány duplicitně. Přijatá zdanitelná plnění převyšovala uskutečněná zdanitelná plnění, aniž by se adekvátně zvýšila hodnota zboží na skladu nebo byl pořízen hmotný majetek, obchodní přírážka vypočtená z dostupných údajů o pořízení a prodeji zboží byla v odlišné výši. Žalobce v jím zmiňovaném podání ze dne 20. 11. 2016 uvedl pouhá konstatování stran řešených podkladů, k vkladům na bankovní účet sdělil, že šlo o již zdaněnou tržbu vkládanou zaměstnanci a o jeho osobní vklady na účet, důkazní prostředky však v této souvislosti nepředložil ani nenavrhl.
17. Zásada volného hodnocení důkazů nebyla porušena. Postačujícím způsobem bylo vyjádřeno vyhodnocení důkazů a úvah, které žalovaného vedly k učiněným závěrům. Skutečnost, že správce daně hodnotil důkazy rozdílně od žalobce, neznamená nezákonný postup, protože je to právě správce daně, kdo hodnocení důkazů provádí. Správce daně provedl žalobcem navržené důkazní prostředky a zjištěné skutečnosti ve zprávách o daňové kontrole popsal. O výši zaměstnanci nahlášených tržeb nejsou k dispozici žádné důkazní prostředky. Pokladní doklady neobsahovaly údaje o osobě odevzdávající tržbu. Byly vystaveny k poslednímu dni v měsíci, bez ohledu na dobu skutečného odevzdání tržby a nelze zjistit, zda tržba byla odevzdána v hotovosti či vložena na účet žalobce, část dokladů byla zpětně dopisována. Ani těmito doklady nelze prokázat správnost údajů deklarovaných v daňových přiznáních.

### III. Podstatné skutečnosti plynoucí z obsahu daňových spisů

18. Žalobci byli podrobena daňové kontrole, kdy z předložených evidencí a daňových dokladů byly zjištěny nesrovnalosti, které vedly k vydání výzvy ze dne 25. 4. 2016, č.j. 1046405/16/2211-30561-305630, ve které jsou zjištěné nesrovnalosti podrobně popsány, přičemž tyto nesrovnalosti založily pochybnosti správce daně o skutečnostech tvrzených žalobci v daňových přiznáních. Výzva zůstala bez reakce, ačkoli žalobce opakovaně požádal o prodloužení lhůty k prokázání skutečností (v rámci telefonického kontaktu

správce daně s žalobcem tento uvedl, že účtování vůbec nerozumí a domluví se s účetním spol. ARBIT, aby nějakou odpověď na výzvu správce daně vyhotovil).

19. Protože žalobce správci daně nesdělil, u kterých bank má veden podnikatelský účet, správce daně jednotlivé banky dotazoval a opatřil podklady od GE Money Bank, MONETA Money Bank, ČSOB. Při ústním jednání žalobce uvedl, jakým způsobem přebírá hotovosti utržené na jednotlivých stáncích od svých zaměstnanců, hotovost vkládá do pokladny. Z žalobcem předložených evidencí a daňových dokladů byla vytvořena tabulka a na základě opatřených dokladů byl proveden orientační výpočet marže, přičemž ta se odlišovala od marže zjištěné při nákupech při místních šetřeních.
20. Následně bylo vypracováno kontrolní zjištění na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, na které žalobce reagoval podáním ze dne 20. 11. 2016, kde se velmi stručně vyjadřuje k jednotlivým správcem daně zpochybněným podkladům a ve vztahu k vkladům na bankovní účty uvádí, že tyto vklady prováděné zaměstnanci byly již v době vkladu zdaněny v pokladně. Po vypracování kontrolní zjištění bylo navrženo doplnění důkazního řízení, mimo jiné o výsledky zaměstnanců žalobce. Dne 22. 3. 2017 byla vyslechnuta L.V. a J.K., prodavači na stáncích, kteří uvedli, že obdrželi zboží na základě inventury. Toto zboží bylo sepsáno, po skončení akce byla provedena inventura zboží a peněz. Prováděla se kontrola tržeb proti vydanému zboží, svědek si vedl vlastní evidenci. Zprávy o dosažených tržbách podávali žalobci ve formě SMS. Tržby předávali někdy hotově, někdy na účet. Svědek uvedl, že žalobci předával většinou hotovost.
21. Svědkyně P.K. zajišťovala pro žalobce administrativu, vyhotovovala podklady pro účetní firmu, vedla evidenci výdeje zboží a vráceného neprodaného zboží, potvrdila podávání informací o tržbách formou SMS zpráv.
22. Po tomto doplnění řízení bylo vyhotoveno další kontrolní zjištění na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, k jehož výsledkům bylo podáno vyjádření.
23. V kontrolních zprávách se popisují opatřené důkazy a jednotlivé procesní úkony. Opatřené podklady byly zhodnoceny. Poukazuje se na to, že byly zjištěny značné nesrovnalosti, na základě kterých nelze daň stanovit dokazováním. Poukazuje se například na větší množství dokladů za ubytování a pronájem prodejních ploch ve městech, ke kterým se nevážou žádné tržby podle příjmových dokladů na účty u dvou bank, které žalobce nemá registrovány u správce daně, tam byly vkládány klientské vklady, přičemž tyto vklady nejsou uvedeny v daňové evidenci. Obchodní přírážka vypočtená podle údajů v daňových priznáních je rozdílná od obchodní přírážky zjištěné při místních šetřeních. Z tohoto se dovozuje, že žalobce neevidoval veškeré tržby, nevedl správně své evidence. Pochybnosti neodstranil a nenavrhl žádné další důkazní prostředky v zájmu prokázání svých tvrzení v souvislosti se zjištěnými vklady na bankovní účty neevidované v daňové evidenci a vykazovanou nízkou marží neodpovídající zjištění při místních šetření byly vklady na bankovní účty zhodnoceny jako nepřiznané příjmy. Pro stanovení daně podle pomůcek bylo vycházeno z údajů využitelných z podkladů žalobce.
24. Po ukončení daňové kontroly došlo k vydání dodatečných platebních výměrů na daň za kontrolovaná zdaňovací období a současně byla sdělena výše penále. Proti dodatečným platebním výměrům byla podána odvolání.

25. Odvolací orgán uložil správci daně řízení doplnit o evidenci majetku, zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období s upravením základu daně o případné rozdíly a porovnání stavu skutečného se stavem evidenčním.
26. V uvedeném smyslu byla pro žalobce vydána výzva, na základě které požadované evidence předloženy nebyly.
27. Žalobce byl následně seznámen žalovaným se zjištěnými skutečnostmi a byl vyzván k uplatnění práva ke skutečným zjištěným v rámci odvolacího řízení se vyjádřit.
28. Po podání vyjádření byla odvolání projednána s odůvodněním, že daňová evidence a další evidence byly sice předloženy, avšak zpochybněny a označeny jako neprůkazné. Přitom evidenční povinnost vyplývá z ustanovení § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 100 odst. 1, 2, případně § 100 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Požadované řádně vedené evidence předloženy nebyly. Poukazuje se na neúplně vedenou skladovou evidenci za rok 2012, ze které pro ověření základu daně a výše daně nelze vycházet, čímž nebyla splněna zákonná povinnost daňového subjektu a nebylo možno daň stanovit jinak, než na základě pomůcek. Pouze řádně a průkazně vedenou evidencí majetku lze prokázat, zda zboží bylo prodáno, či zůstalo neprodáno na skladě, nebo bylo poškozeno. Bez takové evidence nelze prokázat výši příjmů uvedenou v daňovém přiznání. Pro chybějící evidence nebylo možno využít výpočet průměrné obchodní přírážky. U řady zboží prodejní cenu nebylo možno zjistit, obchodní přírážku nebylo možno stanovit u stánkového občerstvení. Za rok 2013 žádné údaje o pohybu zboží na skladě nebyly k dispozici. Využití průměrné obchodní přírážky se zřetelem ke zjištěným nesrovnalostem nelze hodnotit jako spolehlivou a přiměřenou pomůcku a se zřetelem k rozsáhlosti sortimentu prodáváného žalobcem a poskytovanému občerstvení nebylo možno vycházet ani z porovnání daňových povinností srovnatelných daňových subjektů. Proto jako pomůcky byly využity nezpochybněné důkazní prostředky. Pro stanovení příjmů byla použita výše tržeb za prodej zboží evidovaných v daňové evidenci, hotovostní vklady na bankovní účty zjištěné správcem daně. V té souvislosti zhodnocena nízká marže, výdaje, které nelze přiřadit k souvisejícím příjmům, tržby evidované v daňové evidenci v nižších částkách, než se uvádí v prvotních dokladech. Pro účely úsudku o dostatečné spolehlivosti stanovení daně byl proveden orientační výpočet obchodní přírážky.
29. V odůvodnění rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty je činěn poukaz na nesrovnalosti zjištěné v daňové evidenci o tvrzených uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, kdy přijatá zdanitelná plnění převyšují uskutečněná zdanitelná plnění, daňová evidence nezahrnovala plnění ve formě vkladů na bankovní účty, nebyly předloženy důkazní prostředky, které by korespondovaly s údaji uvedenými v podaných daňových přiznáních. Přitom pro daňový subjekt plyne podle § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty tak, aby v ní byly uvedeny veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání. Právě takto vedená evidence je podkladem pro sestavení daňového přiznání. Předložené doklady nepodaly věrohodný, pravdivý a úplný obraz o skutečnostech, které v evidenci měly být zaznamenány. Na základě neprůkazné evidence nebylo možno daň stanovit dokazováním a bylo tak učiněno za použití pomůcek. V zájmu prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání nepostačuje pouhé tvrzení daňového subjektu, ale je nezbytné tato

tvrzení prokázat, což však žalobce neučinil průkaznými podklady a nestalo se tak ani k výzvě správce daně. Předložené podklady nepostačovaly pro stanovení daňové povinnosti dokazováním. Zvolené pomůcky, rozdělení zdanitelných plnění mezi jednotlivá zdaňovací období, stanovení sazby daně, akceptace nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění zhodnotil žalovaný jako správné a daňový základ a výši daně podle pomůcek za stanovenou dostatečně spolehlivě.

#### IV. Řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem

30. Krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 19. 6. 2019, č.j. 50 Af 29/2018-63, kterým projednávanou žalobu zamítl. Krajský soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů stran neprůkaznosti důkazních prostředků předložených žalobci. Účetní podklady formálně označené jako inventura, evidence či soupis, nepostačovaly k prokázání skutečností rozhodných pro stanovení základu daně a její výše, když podstatný je jejich nedostatečný obsah. Žalobcem vedená evidence tak neodpovídala požadavkům § 7b zákona o daních z příjmů, když pro rok 2012 nezahrnovala celé období tohoto roku a pro rok 2013 vůbec předložena nebyla. K tomu krajský soud upozornil rovněž na skutečnost, že sám žalobce v průběhu daňového řízení na výzvy k prokázání svých daňových tvrzení nejprve nereagoval a následně výslovně uvedl, že by musel takovou evidenci vést pro každý stánek a s tímto svým vyjádřením žádné evidence nepředložil. Dle krajského soudu přitom vedení zákonné evidence ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů v případě žalobce nic nebránilo, a to za situace, kdy žalobce v případě každé vykládky zboží na stánku měl toto zboží sepsáno a následně pak byla prováděna kontrola zboží zbylého, které bylo spolu s utrženými penězi inventováno. Požadavky kladené na skladovou evidenci tudíž nelze označit za paralyzující ekonomickou činnost žalobce či vyžadující specifické technické zázemí. Zvláště se pak krajský soud vyjádřil k správcem daně zjištěným vkladům na bankovní účty žalobce, které nebyly správci daně z jeho strany hlášeny. V této souvislosti se v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že krajský soud porovnáním vkladů na oba bankovní účty s daňovou evidencí o příjmech žalobce zjistil, že částky vložené prodavači žalobce na jeho bankovní účty nebyly v evidenci jeho příjmů zahrnuty. Přitom není pravdou, že by veškeré prodavači utržené peníze byly vkládány na bankovní účty žalobce, jak tvrdí žaloba, když se svědeckých výpovědí bylo v daňovém řízení zjištěno, že tyto peníze byly žalobci v některých případech předávány v hotovosti. Pokud tedy nebyl příjem vložený prodavači na bankovní účty žalobce zahrnut v jeho daňové evidenci, pak tato daňová evidence nezobrazuje skutečný stav příjmů žalobce potřebný pro správné stanovení daně. Důvodné pochybnosti stran vkladů na bankovní účty žalobců nebyly jedinými pochybnostmi daňových orgánů vedoucími k závěrům o nepřiznaných příjmech, krajský soud k tomu poukázal též na zjištěnou nízkou marži, která neodpovídala té, co byla zjištěna při místním šetření. Krajský soud se neztotožnil s namítanou zmatečností stanovení daně, která dle jeho názoru byla stanovena dokazováním nikoli pomůckami. K tomu bylo uvedeno, že stanovení daně dokazováním by přicházelo v úvahu pouze, pokud by žalobce předložil průkazné účetnictví zobrazující realitu, jím předložené daňové doklady však byly neúplné a neprůkazné. Pokud správce daně stanovil daň pomůckami a využil k tomu v řízení nezpochybněné důkazní prostředky, učinil tak v souladu se zákonem a nejedná se o daň stanovenou dokazováním. S ohledem na způsob provozování podnikatelské činnosti žalobce pak dle krajského soudu nebylo možné nalézt srovnatelný daňový subjekt a daň pomůckami stanovit tímto způsobem. Namítaná nepřiměřenost pomůcek nebyla žalobou nijak blíže specifikována, žalovaný se přiměřeností využitých pomůcek zabýval.

31. Nejvyšší správní soud kasační stížnost směřující proti uvedenému rozsudku krajského soudu shledal částečně důvodnou, pročež krajský rozsudek zrušil. Kasační soud přisvědčil žalobcům toliko ve vztahu k závěrům krajského soudu ohledně tržeb vložených zaměstnanci žalobce na jeho bankovní účty, které dle krajského soudu nebyly zahrnuty v daňové evidenci žalobce, a proto nepředstavovaly již jednou přiznané hotovostní příjmy. Nejvyšší správní soud k tomu s odkazem na výklad § 7b zákona o daních z příjmů konstatoval, že daňové subjekty nejsou v rámci daňové evidence ze zákona povinny vést záznamy o převodech hotovostí z pokladny na bankovní účet, pokud již jednou byly tyto příjmy v daňové evidenci zahrnuty. Z toho důvodu je nesprávný závěr krajského soudu o tom, že porovnáním vkladů na účty s daňovou evidencí je prokázáno, že částky vložené zaměstnanci žalobce na bankovní účty nebyly v daňové evidenci zahrnuty. Krajský soud se dle Nejvyššího správního soudu měl zabývat tím, zda žalobci unesli důkazní břemeno stran tvrzení, že vklady na účet byly již zdaněny jako hotovostní příjmy, a to s přihlédnutím ke všem skutečnostem vzešlým z daňového řízení. Tento závěr je pak podstatný pro závěr o důvodnosti stanovení daně pomůckami. V této souvislosti by se pak krajský soud měl zabývat tím, zda nejasnosti ohledně vkladů na bankovní účty žalobce hrají z hlediska naplnění podmínek pro přechod na stanovení daně pomůckami rozhodující roli z hlediska jednotlivých daní. Dle kasačního soudu nelze vyloučit, že i kdyby neobstál jeden z důvodů přechodu na pomůcky, mohl by obstát jiný (zejména ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob). Krajský soud by následně měl zhodnotit i namítanou nepřiměřenost pomůcek a včasnost této námitky.

#### V. Vyjádření žalobců a žalovaného navazující na řízení před Nejvyšším správním soudem

32. V návaznosti na odůvodnění kasačního rozhodnutí žalobci dne 29. 12. 2021 zaslali krajskému soudu vyjádření, jímž v první řadě polemizují se závěry Nejvyššího správního soudu, dle kterého nezpochybnili závěr žalovaného a krajského soudu o tom, že stěžovatel nevedl řádně daňovou evidenci majetku podle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalobci s odkazem na bod III./a) žaloby k tomuto závěru kasačního soudu uvádějí, že v žalobě argumentovali právě tím, že požadavky na způsob vedení evidencí uváděné žalovaným, jdou nad rámec zákona. Žalobcem předložené evidence byly vedeny způsobem, který zákon (důvodová zpráva) předpokládá a ukládá, a proto dle jejich názoru nebyl dán důvod pro stanovení daně pomůckami. Žalobci se dále vyjádřili k Nejvyšším správním soudem zmíněné otázce včasnosti namítané nepřiměřenosti zvolených pomůcek. K tomu uvedli, že tato námitka vznesená právním zástupcem žalobců až během ústního jednání před soudem není námitkou novou, nýbrž rozhojněním právní argumentace obsažené již v žalobě. Žalobci jsou s ohledem na svědecké výpovědi rovněž toho názoru, že v daňovém řízení unesli své důkazní břemeno stran tvrzení, že vklady na účet byly zdaněny jako hotovostní příjmy a nejednalo se tak o příjmy nepřiznané.
33. Žalovaný v reakci na zrušující rozhodnutí a vyjádření žalobce k němu zdůraznil, že samostatně neevidované vklady hotovosti na bankovní účet žalobce byly pouze jednou z mnoha daňovými orgány vyjádřených pochybností, nejedná se tedy o nosný důvod napadených rozhodnutí, resp. přechodu ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalovaný tímto konstatováním pouze poukázal na důkazní nouzi žalobce k prokázání tvrzení o tom, že vklady na účet již byly zdaněny, za situace, kdy toto jeho tvrzení nebylo možno ověřit z předložené evidence či jiných důkazních prostředků. Žalovaný zdůraznil, že důkazní břemeno v tomto směru leží na žalobci, žalobce však své povinnosti při dokazování nedostál a nevedl řádně evidenci dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních

z příjmů. Žalobce žádný z požadovaných důkazních prostředků ve smyslu uvedeného ustanovení nepředložil. Nelze přitom konstatovat, že by takové požadavky daňových orgánů šly nad rámec zákona, což ostatně konstatoval již krajský soud ve zrušeném rozhodnutí. Právním zástupcem žalobců během ústního jednání nově vznesená argumentace stran nepřiměřenosti pomůcek představuje dle žalovaného nový žalobní bod, nejedná se tak o rozhojnění původní žalobní námitky, neboť tato argumentace nemá v písemné žalobě předobraz. Taková námitka tak byla uplatněna po uplynutí zákonem stanovené lhůty a jedná se proto dle žalovaného o námitku opožděnou.

## VI. Průběh ústního jednání před krajským soudem

34. Dne 27. 7. 2022 proběhlo u krajského soudu další ústní jednání. V rámci tohoto jednání zástupce žalobců nejprve přednesl žalobu shodného znění jako v jejím písemném vyhotovení. Dále se vymezil proti závěrům Nejvyššího správního soudu, dle nichž nebyl ze strany žalobců sporován závěr o nepředložení řádné daňové evidence. V této souvislosti zástupce žalobců odkázal na body 19 až 27 žaloby, kde explicitně namítá, že povinnost k vedení řádné evidence z jeho strany porušena nebyla. Dále uvedl, že účetní vyhláška, na kterou je daňovými orgány v souvislosti s § 7b zákona o daních z příjmů odkazováno, pro žalobce neplatí, platí pouze pro velké podnikatele, když účelem zákona je naopak zjednodušit evidenční povinnost malým podnikatelům. Daňové orgány tak učinily nesprávný závěr o aplikaci vyhl. č. 500/2002 Sb. Ohledně včasnosti námitky týkající se nepřiměřenosti pomůcek z důvodu nevyhledání srovnatelného daňového subjektu, která byla uplatněna při prvním ústním jednání soudu, zástupce konstatoval, že tato námitka byla uplatněna včas, když implicitně vyplývá již z písemného vyhotovení žaloby. Zástupce žalovaného setrval na svých tvrzeních a závěrech uplatněných v průběhu řízení před krajským soudem.

## VII. Právní názor krajského soudu

35. Krajský soud vázán závěry zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) přezkoumal napadená rozhodnutí dle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích daných žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
36. Předmětem soudního přezkumu byla žalobci učiněna rozhodnutí vydaná ve věci dodatečného doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 pro oba žalobce a rozhodnutí vydané ve věci dodatečného doměření daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2012 a 2013 pouze vůči žalobci. K doměření daní došlo za použití pomůcek. Žaloba je podávána za oba žalobce a týká se jak doměřené daně z příjmů fyzických osob, tak doměřené daně z přidané hodnoty. Sporováno je právě stanovení daně prostřednictvím pomůcek, pro takový způsob stanovení daně nebyly dle žalobců splněny zákonné podmínky a zvolené pomůcky jsou nepřiměřené.
37. Jak plyne z výše popsaného průběhu soudního řízení, v projednávané věci již krajský soud rozhodoval, přičemž dle Nejvyššího správního soudu učinil nesprávný závěr stran povinnosti žalobců vést převody hotovosti z pokladny na účet v daňové evidenci. S ohledem na skutečnost, že tato povinnost není zákonem dána, je nesprávné tvrzení o tom, že absence vedení těchto údajů vede k závěru o tom, že vklady na účet žalobce nebyly přiznány jako zdanitelné příjmy.

38. Krajský soud v prvé řadě připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je založena na prioritním určení daně dokazováním. Pokud však nastane taková absence důkazních prostředků, že daň za pomoci důkazních prostředků stanovit nelze, nastupuje náhradní způsob jejího stanovení, a to prostřednictvím pomůcek. Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu platí, že pokud daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní 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.
39. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tedy musí být splněny tři podmínky: 1) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Tyto podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene přitom nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35).
40. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 19. 1. 2016, č.j. 4 Afs 87/2015 – 29 (publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS) k otázce, v jakých situacích lze stanovit daň podle pomůcek, resp. kdy již nelze stanovit daň dokazováním, uvedl, že: „[...] pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., *daňového řádu*) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“ V této souvislosti pak rozšířený senát odkázal na závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008 – 86, dle kterých: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“
41. Nejvyšší správní soud tak aplikaci pomůcek na stanovení daňové povinnosti neváže na konkrétně stanovené obecné pravidlo, nýbrž výslovně uvádí, že je zapotřebí nemožnost stanovit daň dokazováním určit v každém jednotlivém případě na základě konkrétních okolností tohoto případu. K takové situaci však zpravidla dojde tehdy, pokud jsou pochybnosti o správnosti předložených účetních podkladů daňového subjektu (nedostatek spolehlivých informací či nevěrohodnost účetnictví) takového významu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu.

#### Daň z příjmů fyzických osob

42. Výzvou dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval dne 25. 4. 2016 správce daně v souvislosti s vedenou kontrolou daně z příjmů fyzických osob žalobce k prokázání a doložení (a) že služby a zboží na jím předložených daňových dokladech byly uplatněny oprávněně jako náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za rok 2012 a 2013 a že nebyly v rozporu s právními předpisy sníženy základy daně a daň z příjmů fyzických osob, (b) správnost vykázaných a zaevidovaných tržeb ve zdaňovacím období roku 2012 a 2013, žalobce měl prokázat, že příjmy za uvedená

zdaňovací období byly vykázány ve správné výši a že nebyly v rozporu s právními předpisy sníženy základy daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, (c) zda vklady na bankovních účtech žalobce ve zdaňovacím období roku 2012 a 2013 byly předmětem daně, nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny a že příjmy (tržby) za zdaňovací období roku 2012 a 2013 byly vykázány ve správné výši a že nebyly v rozporu s právními předpisy sníženy základy daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 (v odůvodnění výzvy upřesněno, že jde o vklady vložené zaměstnanci žalobce) a (d) chybějících daňových dokladů a k prokázání oprávněnosti jejich zaúčtování jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů roku 2012 a 2013 v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů.

43. Žalobce nejprve požádal o prodloužení lhůty k předložení požadovaných dokladů, následně však ani po uplynutí lhůty nedoložil správci daně ničeho. K telefonické urgenci ze strany správce daně žalobce sdělil, že účtování vůbec nerozumí a domluví se proto s účetní spol. ARBIT na vyhotovení odpovědi na výzvu.
44. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že ani po tomto sdělení žalobce správce daně požadované podklady neobdržel, žalobce nepředložil ani nenavrhl žádné důkazní prostředky. Do daňového spisu byly správcem daně založeny protokoly o místním šetření z Václavské pouti ve Strakonících z let 2012 a 2013, jejichž účelem bylo zjištění obchodní přírážky zboží prodávaného žalobcem, dále ceníky a daňové doklady z roku 2012, stav zásob v roce 2012 a 2013 a přehled nákupů a prodejů zboží z daňové evidence. Z protokolu o místním šetření z roku 2012 se konkrétně podává, že evidenci tržeb vedl žalobce souhrnně za pojízdne stánky a samostatně na provozovně v Praze a Nové Peci, denní tržby se každý den posílaly SMS zprávou a podle těchto zpráv se dělaly příjmové pokladní doklady. Přílohou protokolu o místním šetření z roku 2012 je doklad označený jako „skladové zásoby k 31. 12. 2011“, neúplná skladová evidence z roku 2012 (vedená za období leden až srpen 2012) a dále nedatované písemnosti označené jako „SKLAD“ a „SKLAD LIPNO“. Přílohou protokolů jsou dále daňové doklady týkající se zboží pořizovaného žalobcem za účelem jejich stánkového prodeje, vyplývá z nich, že zboží bylo pořizováno jak od tuzemských podnikatelů (konopné produkty, maďarské produkty), tak od podnikatelů zahraničních (německé sýry). Přílohou protokolu z roku 2014 jsou doklady předložené žalobcem: „Skladové zásoby k 31. 12. 2013“ (zboží v celkové hodnotě 1 051 791,50 Kč bez DPH), dále „Nákupy a prodeje v r. 2013“, „Výdaje v sazbě DPH 21 % v r. 2013 podle druhů výdajů v tis. Kč“, „Skladové zásoby k 31. 12. 2012“ (zboží v celkové hodnotě 684 503,60 Kč bez DPH).
45. Správce daně v rámci kontrolního zjištění ohledně daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 uvedl, že porovnáním údajů z peněžního deníku žalobce a daňového přiznání žalobce za rok 2012 činila obchodní přírážka žalobce 113,29 % (příjmy z prodeje zboží – 7 285 988 Kč, pořizené zboží dle peněžního deníku – 3 488 184 Kč). Z příloh k protokolům o místním šetření z roku 2012 bylo správcem daně zjištěno, že obchodní přírážka žalobce činila v případě cukrovinek – 129 % - 270 %, v případě uzenin 75 % - 241 %, v případě sýrů 143 % - 205 %, v případě konopných výrobků 262 % - 299 % a v případě bylinných masť 179 %. Dále zjistil, že u většího množství žalobcem předložených dokladů za ubytování a pronájem prodejní plochy ve městech, se nevážou žádné příjmové pokladní doklady. Z bankovních účtů žalobce dále správce daně zjistil, že vklady od zaměstnanců žalobce (celková částka 2 387 652,70 Kč) nezesl do peněžního

deníku jako příjmy, ani jako částky převedené z pokladny na bankovní účet. Správce daně dále zjistil, že žalobce do příjmů zaevidoval doklady za tržby z prodeje zboží, přičemž do daňové evidence zahrnul nižší částky, než byly uvedeny na souhrnných pokladních dokladech. V případě roku 2013 správce daně porovnáním dostupných údajů zjistil, že dle peněžního deníku činila obchodní přírážka žalobce 53,094 %, dle listiny „Nákupy a prodeje v r. 2013“ činila obchodní přírážka 26,322 %. Z příloh k protokolům o místním šetření z roku 2013 bylo správcem daně zjištěno, že obchodní přírážka žalobce činila v případě cukrovinek – 150 % - 232 %, v případě uzenin 93 % - 139 %, v případě sýrů 74 % - 141 %, v případě konopných výrobků 258 % - 268 % a v případě konopného mléka 501 %. Dále zjistil, že u většího množství žalobcem předložených dokladů za ubytování a pronájem prodejní plochy ve městech, se nevážou žádné příjmové pokladní doklady. Z bankovních účtů žalobce dále správce daně zjistil, že vklady od zaměstnanců žalobce (celková částka 2 179 279,20 Kč Kč) nezanesl do peněžního deníku jako příjmy, ani jako částky převedené z pokladny na bankovní účet. Správce daně dále zjistil, že žalobce do příjmů zaevidoval doklady za tržby z prodeje zboží, přičemž do daňové evidence zahrnul nižší částky, než byly uvedeny na souhrnných pokladních dokladech.

46. V reakci na kontrolní zjištění žalobce zaslal dne 20. 11. 2016 vyjádření, ve kterém se velmi stručně vyjadřuje k některým sporovaným dokladům, kde např. uvádí „zmizely doklady – zřejmě založeny omylem do jiného roku“ či „výstava OC šestka“. K vkladům na bankovní účty žalobce uvedl, že účetní firma účtovala v daňové evidenci o skutečných příjmech a výdajích a nezabývala se tím, zda již zdaněné tržby byly vkládány na účet. Výdaje na podnikání byly často hrazeny soukromými penězi žalobce a do daňové evidence byly pouze zaneseny doklady. Tyto peníze žalobcem vybírány nebyly, neboť byly jeho zaměstnanci vkládány na účet jako zdaněná tržba. Žalobce dále uvedl konkrétní data s konkrétní výší vkladu, které označil za jeho osobní vklady. Žalobce uvedené skutečnosti žádným způsobem nedoložil.
47. Následně byly k návrhu žalobce vyslechnuti svědci – L.V. a J.K., prodavači ve stáncích žalobce, kteří uvedli, že žalobci psali SMS, jaká byla každý den tržba a po každé akci se dělala inventura zboží a odevzdaných peněz. Evidence denních tržeb na stánku si prováděli zaměstnanci sami do soukromých sešitů, které však již nemají k dispozici. Tuto evidenci nikomu dále nepředávali, když zasílali SMS zprávou pouze informace o celkové tržbě. Tržba se odevzdávala někdy na účet někdy v hotovosti, a to průběžně. Tento způsob evidence tržeb potvrdila též P.K., tehdejší účetní žalobce, která byla u žalobce zaměstnána až od srpna 2013. Svědkyně dále uvedla, že za rok 2012 a část roku 2013 vystavovala příjmové pokladní doklady zpětně dle předložených původních podkladů.
48. Žalobce následně v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění předložil správci daně písemná vyjádření zaměstnanců k jednotlivým vkladům na bankovní účty žalobce, jimiž potvrzují vklad hotovosti na tyto bankovní účty s tím, že se jednalo o tržby za prodej zboží na stánku. Jednalo se též o ty vklady, u nichž nebyla bankou označena osoba vkladatele, neboť ne vždy byla bankou požadována identifikace vkladatele.
49. Správce daně v důsledku postupu žalovaného, který jej zavázal k doplnění odvolacího řízení, vyzval dne 14. 3. 2018 žalobce (jak v rámci daně z příjmů fyzických osob, tak v rámci daně z přidané hodnoty) k předložení evidence majetku a závazků vedené v souladu s § 7b odst. 1 písm. b) a § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 6 až

9 vyhl. č. 500/2002 Sb., dále k předložení zápisů o zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků a k předložení dokumentu o porovnání stavu skutečného se stavem evidenčním.

50. Na uvedenou výzvu žalobce dne 6. 4. 2018 reagoval sdělením, že takový požadavek správce daně jde nad rámec zákona, když důvodová zpráva k zákonu uvádí, že zákon výslovně nestanovuje povinnost inventarizace majetku. Požadavek na předložení evidence zásob a porovnání evidenčního stavu zásob se stavem skutečným by znamenal, že každý stánek by musel vést skladovou evidenci, což dle žalobce není prakticky možné.
51. Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů se daňovou evidencí pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů, přičemž tato evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a údaje o majetku a dlužích. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se dle odst. 2 uvedeného ustanovení použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Dle § 9 vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, platí, že mezi majetek, který je daňový subjekt povinen vést a prokázat, patří i zásoby (evidence zásob). Daňový subjekt tak musí prokázat, že svůj majetek (zásoby) řádně evidoval a že stav majetku a zásob odpovídá skutečnosti.
52. Správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce nevede řádně daňovou evidenci. S tímto konstatováním se krajský soud ztotožňuje. Žalobce v průběhu daňového řízení nereagoval na pochybnosti správce daně stran jednotlivých žalobcem předložených daňových dokladů, vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění obsahuje toliko strohá vysvětlení bez jakýchkoli důkazů. Následná vyjádření zástupce žalobce se týkají toliko správcem daně zpochybněných vkladů na bankovní účty žalobce. V rámci odvolacího řízení byl žalobce vyzván k doložení evidence ve smyslu shora citovaného § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, tato však předložena nebyla s tím, že se jedná o požadavek jdoucí nad rámec zákona.
53. Krajský soud se s uvedeným tvrzením neztotožňuje, povinnost k vedení průkazné evidence majetku (zásob) vyplývá z citovaného § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 9 vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Účelem vedení evidence majetku (zásob) daňového subjektu je možnost porovnání stavu evidenčního se stavem skutečným, na základě kterého se určí, které zboží bylo prodáno (jaká byla výše příjmů) a které zboží na skladě zůstalo (skutečný stav majetku). (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 10 Afs 372/2017 – 89 či rozhodnutí ze dne 29. 1. 2014, č.j. 2 Afs 84/2013 – 36) Pokud žalobce takovou evidenci nevedl, nelze výši příjmů stanovit, a to obzvlášť za situace, kdy žalobcem v daňovém přiznání vykázaná marže neodpovídá výstupům z místních šetření z roku 2012 a 2013, v rámci kterých byla zjištěna obchodní marže žalobce významně vyšší, než se uvádí v daňových přiznáních. Popsané nejasnosti a rozpory tak mohly být odstraněny pouze řádně vedenou (průkaznou) evidencí majetku, která však žalobcem předložena nebyla.
54. Pokud žalobce cituje důvodovou zprávu k § 7b zákona o daních z příjmů, dle které zákon výslovně povinnost inventarizace majetku nestanoví, pak lze konstatovat, že tomu tak skutečně je, neboť zákon o daních z příjmů v souvislosti s vymezením složek majetku v daňové evidenci v odst. 2 odkazuje na předpisy o účetnictví, dle kterých je daňový subjekt povinen vést evidenci zásob. Tuto evidenci je pak povinen ve vlastním zájmu vést takovým způsobem, aby jejím prostřednictvím byl schopen prokázat svá daňová tvrzení,

tedy tak, aby z ní byly zřejmé pohyby zboží na skladu a bylo tak možno porovnat stav skladu evidenční se stavem skutečným, jak krajský soud popsál shora. Z výše citovaného § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů přitom nevyplývá, že by z aplikace předpisů o účetnictví (vyhl. č. 500/2002 Sb.) byli vyloučeni stánkoví prodejci, jak naznačoval zástupce žalobců během ústního jednání před soudem.

55. Nelze souhlasit s tvrzením o technické náročnosti vedení takové evidence a paralýze podnikatelské činnosti žalobce. Pokud žalobce byl schopen po každé prodejní akci na každém stánku a od každého prodejce kontrolovat, kolik zboží z úhrnu zboží naskladněného na stánek se prodalo a zda výše prodavači vykázaných příjmů odpovídá objemu jimi prodaného zboží, pak jistě nebylo problémem tyto skutečnosti spolu s údajem o objemu zboží vráceného na centrální sklad řádně zaznamenat. Ostatně skladovou evidenci v tomto duchu vedenou žalobce předložil dne 3. 9. 2012, ta se ovšem týkala pouze měsíců leden až září 2012 a údaje v ní uvedené neodpovídaly skutečností zjištěným správcem daně při místním šetření (údaje o nákupu zboží za měsíce leden až srpen v hodnotě 3 666 882 Kč se významně liší od údajů uvedených v peněžním deníku žalobce, v němž žalobce vykázal porizení zboží za celý rok 2012 pouze ve výši 3 448 184 Kč), jde proto o neprůkaznou skladovou evidenci. Není tudíž pravdou, že druh podnikatelské činnosti žalobce takový způsob vedení evidence neumožňuje.
56. Žalobce tak nesplnil svou povinnost k vedení řádné daňové evidence majetku dle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Pokud žalobce nevedl průkaznou skladovou evidenci, měl mít k dispozici jiné důkazní prostředky, které by ji nahrazovaly, těmito však žalobce nedisponuje. Žalobou poukazované písemnosti získané v rámci místního šetření – „Skladové zásoby k 31. 12. 2012“, „Skladové zásoby k 31. 12. 2013“ „Nákupy a prodeje v r. 2013“ či „Daňové odpisy dlouhodobého majetku“ neprokazují skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb. Žalobce se proto ocitl v důkazní nouzi a své důkazní břemeno stran svých daňových tvrzení neunesl.
57. Pochybnosti daňových orgánů pak krajský soud sdílí i ve vztahu k žalobcem uplatněným výdajům vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce v daňovém řízení řádným způsobem nereagoval na pochybnosti vznesené v této souvislosti správcem daně a neprokázal tak, že výdaje např. na právní služby, palivové dřevo, stavební materiály, pronájem prostor a ubytování byly oprávněně uplatněny jako výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobou poukazované vyjádření žalobce ze dne 20. 11. 2016, ve kterém se velmi stručně vyjadřuje k některým sporovaným dokladům, kde např. uvádí „zmizely doklady – zřejmě založeny omylem do jiného roku“ či „výstava OC šestka“, nemá žádnou vypovídací hodnotu. Žalobce k tomuto vyjádření nepředložil žádné důkazy a obsah tohoto vyjádření svědčí pouze o důkazní nouzi žalobce, v důsledku které žalobce ve vztahu ke správcem daně vyjádřeným pochybnostem stran uplatněných výdajů neunesl své důkazní břemeno.
58. Z výše uvedeného je patrné, že žalobce nedostál povinnosti vést daňovou evidenci průkazným způsobem, a co víc, nebyl schopen ani vyvrátit pochybnosti správce daně o výši jím tvrzené obchodní přírážky. Správce daně současně nemohl přistoupit ke stanovení daně dokazováním, neboť pro takový postup neměl dostatečné podklady, přičemž podklady žalobcem předložené byly významným způsobem zpochybněny. Jak již krajský soud uvedl shora, částečná skladová evidence z roku 2012 není z důvodu rozpornosti výchozích údajů průkazná a pro účely dokazování použitelná. Postavena na jisto není ani obchodní marže žalobce, a to ve vztahu k jednotlivým druhům zboží, které

žalobce prodával (správce daně zjistil obchodní přírážku pouze u 29 % zboží). Z dostupných daňových dokladů pak nebylo možno u významného množství zboží určit ani prodejní cenu. Dokazováním tak nebylo možno daňovou povinnost stanovit žádným způsobem.

### Daň z přidané hodnoty

59. Výzvou ze dne 30. 6. 2016 byl žalobce správcem daně vyzván k prokázání: 1) (a) že si nárok na pořízení zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku uplatnil oprávněně a že se jedná o přijatá zdanitelná plnění, která byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty), (b) že si nárok na odpočet daně za pronájem a uzené ryby na základě konkrétních daňových dokladů uplatnil v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a (c) aby předložil ve výzvě blíže specifikované daňové doklady, na základě kterých uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu a aby prokázal, že tento odpočet uplatnil v souladu s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty; 2) že údaje o uskutečněných zdanitelných plněních, uvedených v daňových příznáních jsou správné a úplné.
60. Na výzvu správce daně žalobce nereagoval, požadované doklady nepředložil ani nenavrhl jiné důkazní prostředky k prokázání jím uvedených daňových tvrzení. Vyjádření žalobce podal až dne 21. 11. 2016 ke kontrolnímu zjištění správce daně, ve kterém se velmi stručně vyjadřuje k některým sporovaným dokladům, kde např. uvádí „zmizely doklady – zřejmě založeny omylem do jiného roku“ či „výstava OC šestka“. K vkladům na bankovní účty žalobce uvedl, že účetní firma účtovala v daňové evidenci o skutečných příjmech a výdajích a nezabývala se tím, zda již zdaněné tržby byly vkládány na účet. Výdaje na podnikání byly často hrazeny soukromými penězi žalobce a do daňové evidence byly pouze zaneseny doklady. Tyto peníze žalobcem vybírány nebyly, neboť byly jeho zaměstnanci vkládány na účet jako zdaněná tržba. Žalobce dále uvedl konkrétní data s konkrétní výší vkladu, které označil za jeho osobní vklady. Žalobce uvedené skutečnosti žádným způsobem nedoložil. Podrobněji se žalobce prostřednictvím svého zástupce vyjádřil až dne 14. 12. 2016, kde sporoval pouze závěry správce daně stran nezdaněných příjmů v podobě vkladů na bankovní účty.
61. Ve vztahu k dani z přidané hodnoty byl žalobce v souladu s § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového příznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení. Dle odst. 2 je plátce povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, také daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění, s výjimkou plnění, u nichž byly vystaveny zjednodušené daňové doklady. Dle odst. 3 je plátce povinen vést v evidenci přehled (a) uskutečněných plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně a (b) přehled obchodního majetku.
62. Žalobce tak i v souvislosti s tvrzenou daní z přidané hodnoty byl kromě jiného povinen evidovat obchodní majetek, kterým je dle shora uvedeného § 9 vyhl. č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, evidence zásob. Žalobce tak i ve vztahu k dani z přidané hodnoty byl povinen prokázat, že svůj majetek (zásoby) řádně evidoval a že stav majetku a zásob odpovídal skutečnosti. Řádnou evidencí majetku, resp. porovnáním stavu evidenčního se stavem skutečným, by tak byla prokázána výše příjmů, a

byla by tak ověřena výše žalobcem tvrzené daně z přidané hodnoty na výstupu. Sporná je shodně jako v případě daně z příjmů obchodní přírážka žalobce, která byla v řízení (místními šetřeními) zjištěna ve vyšší výši, než jakou ve svém daňovém tvrzení uváděl žalobce (obchodní přírážka dle údajů žalobce činila 53 %, resp. 26 %, z předložených dokladů však byla zjištěna obchodní přírážka ve výši 100 % – 200 %). Kromě uvedených nesrovnalostí, pochybnosti stran skutečné výše příjmů vyvstaly z důvodu, že mezi předloženými doklady byly i doklady za ubytování a pronájem prodejních ploch z míst, odkud nejsou evidována žádná uskutečněná zdanitelná plnění [k těmto případům blíže viz str. 7 a 8 bod B písm. d) a str. 11 a 12 písm. d)] a dále z toho důvodu, že žalobcem v jeho evidenci vykazované tržby byly shledány nižší, než tržby uvedené na některých souhrnných dokladech [k těmto případům blíže viz str. 10 písm. f)].

63. Shodně jako v případě výše zmíněných výdajů uplatněných žalobcem v případě daně z příjmů, lze hodnotit žalobcovu povinnost prokázat, že jím přijaté zdanitelné plnění bylo použito k jeho ekonomické činnosti (§ 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) a on tak byl oprávněn k odpočtu daně na vstupu. Žalobce v řízení neprokázal, že výdaje např. na stavební materiál či stavební práce byly použity v souvislosti s jeho ekonomickou činností (k těmto případům blíže viz str. 2 až 4 bod A písm. a) zprávy o daňové kontrole). Žalobce dále v několika případech uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu, k čemuž v rozporu s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nepředložil žádné daňové doklady, kterými by tento nárok prokázal (k těmto případům blíže viz str. 4 a 5 bod A písm. b) zprávy o daňové kontrole). Dále žalobce v několika případech uplatnil odpočet daně na vstupu v odlišné výši, než doložil daňovými doklady (k těmto případům blíže viz str. 4 a 5 bod A písm. b) zprávy o daňové kontrole).
64. Žalobce tudíž ani k výzvě správce daně obsahující konkrétní výčet pochybností, nepředložil daňovou evidenci, kterou byl dle § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty povinen vést. Nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu. S ohledem na absenci této evidence, nebylo v daňovém řízení možné daň z přidané hodnoty stanovit dokazováním.

#### Bankovní vklady

65. Pochybnosti stran skutečné zdanitelné výše příjmů žalobce a tedy i výše žalobcem uplatněné daně z přidané hodnoty na výstupu pak umocňují vklady na bankovní účty žalobce, které správce daně bez součinnosti žalobce vyhledal. Z těchto bankovních účtů bylo zjištěno, že v průběhu roku 2012 a 2013 na ně byly každý měsíc vkládány hotovostní částky, přičemž v případě některých vkladů je evidována i osoba vkladatele. Tyto osoby byly identifikovány jako zaměstnanci žalobce pracující na jeho stáncích a žalobce samotný. Vklady na účet (nejen vklady s identifikací vkladatele) byly potvrzeny zaměstnanci žalobce v rámci jejich svědeckých výpovědí a písemných vyjádření, jež jsou obsahem daňového spisu. Jednalo se o částky utržené za stánkový prodej, nikoli každá tržba však byla vkládána na účet, některé byly předány žalobci v hotovosti. V případě části vkladů se dle žalobce jednalo o jeho vklady soukromého původu, kterými financoval své podnikání. Uvedené vklady správce daně vyhodnotil jako nezdaněný příjem, o který byla jeho daňová povinnost správcem daně platebními výměry navýšena.
66. Krajský soud se s uvedeným hodnocením bankovních vkladů ztotožnil. Předně je třeba zdůraznit, že je to žalobce, koho tíží důkazní břemeno stran prokázání jeho tvrzení o tom,

že vklady na účet již byly zdaněny. Žalobce v tomto směru poukazuje na výpovědi jeho zaměstnanců a na jejich písemná vyjádření. Z těch lze však učinit pouze závěr o tom, že některé vklady na bankovní účty žalobce pocházely z tržby ze stánkového prodeje, o nichž byl žalobce SMS zprávami vyrozumíván, přičemž ale ne každá tržba byla vkládána na bankovní účet žalobce, když některé mu byly předávány v hotovosti. Tyto výpovědi neprokazují, že jimi vkládané tržby byly již zdaněny. Poukazuje se též na výpověď tehdejší účetní (administrativní pracovnice) žalobce, která uvedla, že stánkoví prodejci skutečně vkládali některé tržby na bankovní účet žalobce, některé však předávali v hotovosti. Dále uvedla, že příjmové doklady byly z její strany vyhotovovány na základě SMS zpráv od prodejců, v nichž byly uvedeny utržené výše příjmů z prodeje. Účetní žalobce však pro tohoto začala pracovat až od srpna 2013, přičemž sama uvedla, že příjmové doklady dodělávala i zpětně, a to na základě podkladů předložených žalobcem. Z pokladních daňových dokladů, např. pokladní daňové doklady z 31. 12. 2013, jež jsou obsahem spisu, se přitom podává, že tyto byly vyhotovovány vždy na konci měsíce a uvádí se tam pouze místo, kde žalobce prodával (např. Hodonín) a specifikace zboží (např. sýr, uzeniny, cukr.) a dále příjem z akce. Tyto pokladní doklady tak neprokazují, že se jednalo o totožné příjmy, jež byly následně zaměstnanci vkládány na bankovní účty žalobce. Není z nich zřejmé, zda šlo o příjmy, které byly žalobci po prodejní akci předávány v hotovosti či příjmy, které byly vkládány na jeho účty. Příjmy uváděné na pokladních dokladech tudíž nelze ztotožnit (spárovat) s příjmy, které měly být následně zaměstnanci vkládány na bankovní účty žalobce. Z příjmových pokladních dokladů ani z výpovědí zaměstnanců žalobce či jeho účetní není prokázáno, že by vklady na bankovní účty žalobce odpovídaly již zdaněným příjmům z tržby. Žalobce přitom ničeho dalšího v souvislosti s tímto důkazním břemenem neuvedl ani nedoložil.

67. Pokud žalobce tvrdí, že finanční vklady na jeho bankovní účty představují příjmy ze stánkového prodeje, které již byly před tímto vkladem zdaněny na pokladně, měl toto své tvrzení prokázat, jak ostatně plyne ze zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, žalobce ovšem toto své tvrzení jím navrženými a předloženými důkazními prostředky neprokázal, a proto neunesl své důkazní břemeno stran tvrzeného zdanění bankovních vkladů.

#### *Nepřiměřenost pomůcek*

68. Krajský soud považuje pomůcky správce daně v podobě vkladů na bankovní účty žalobce za přiměřené. Je třeba dodat, že přiměřenosti těchto pomůcek odpovídají i zjištění správce daně ohledně vykázané nízké marže žalobce v porovnání s marží zjištěnou při místním šetření, dále zjištění ohledně žalobcem vykazovaných výdajů, k nimž nelze přiřadit související příjem a dále zjištění ohledně tržeb, které byly v daňové evidenci předložené žalobcem evidovány v nižších částkách, než je uvedeno na prvotních dokladech. Tyto chybějící příjmy se promítly právě v dotčených vkladech na bankovní účty žalobce.
69. Nepřiměřenost pomůcek je žalobou namítána toliko ve vztahu k výše zmíněným závěrům správce daně o nezdaněných příjmech. Zástupce žalobce až během ústního jednání před krajským soudem dne 19. 6. 2019 zmiňuje nepřiměřenost z důvodu nevyhledání srovnatelného daňového subjektu [§ 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Tuto žalobní námitku hodnotí krajský soud jako opožděnou, neboť byla uplatněna po uplynutí lhůty pro podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Nejedná se o rozhojnění původní žalobní námitky, jak žalobce uvádí ve svém podání ze dne 29. 12. 2021, neboť ačkoli námitka má základ v nepřiměřenosti pomůcek, která byla v písemném

vyhotovení žaloby ve vztahu k nezdaněným příjmům uplatněna, její smysl je v kontextu ústního přednesu u jednání jiný, neboť se týká možného stanovení pomůcek porovnáním srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu navíc v žalobě nelze uplatnit zcela obecnou námitku (např. nepřiměřenost pomůcek), v jejímž rámci by následně žalobce namítat jakákoli myslitelná pochybení správních orgánů. Krajský soud se proto touto opožděně uplatněnou námitkou nezabýval.

### Zmatečnost způsobu stanovení daně

70. Soud nesdílí názor žalobce, že daň byla fakticky stanovena dokazováním a nikoli podle pomůcek. Skutečnost, že došlo ke zvýšení výše příjmů o vklady na bankovních účtech (výše vkladů byla snížena o daň z přidané hodnoty) a z výdajů byly vyřazeny takové, u nichž nebyla prokázána souvislost s žalobcovou podnikatelskou činností, však sama o sobě ještě neznamená, že daň byla stanovena dokazováním. To by přicházelo v úvahu za situace, kdy žalobcem předložené účetnictví by bylo průkazné a zobrazovalo realitu. Tak tomu však v projednávané věci není, žalobce předložil daňové doklady a daňové evidence neúplné a se zřetelem ke zjištěným rozporům nevěrohodné. Z takto vedeného účetnictví nebylo možno při přezkoumání daňového základu a výše daně vycházet, a proto daň nebyla stanovena dokazováním.
71. Využití důkazních prostředků z daňových dokladů a evidencí žalobce, které nebyly správcem daně zpochybněny, jako pomůcek předpokládá ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Jestliže správce daně využil nezpochybněné důkazní prostředky z účetnictví žalobce, pak postupoval zcela v souladu s výše uvedeným právním předpisem. Tyto důkazní prostředky využil nikoli v zájmu stanovení daně dokazováním, ale protože reálně nepřicházelo v úvahu využití pomůcek jiných, jestliže nebylo možno z podkladů žalobce a vlastních poznatků správce daně vypočítat průměrnou marži. Výpočet obchodní marže žalobce tak bylo možno učinit pouze orientačně z dostupných nezpochybněných daňových podkladů, takový způsob výpočtu hodnotí krajský soud za daných okolností za zcela odpovídající a daň byla tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Se zřetelem ke způsobu a zejména rozsahu provozování podnikatelské činnosti žalobce pak nebylo možno nalézt srovnatelný daňový subjekt. Soud proto při volbě pomůcek neshledal pochybení daňových orgánů.
72. Ke stanovení daně podle některých nezpochybněných daňových podkladů, podle evidencí žalobce a podle poznatků správce daně došlo na základě pomůcek z důvodu, že žalobce nesplnil své povinnosti při dokazování vyplývající z § 98 odst. 1 daňového řádu, kdy účetnictvím ani dalšími navrženými důkazními prostředky nebyl způsobilý prokázat, že skutečnosti uvedené v daňových přiznání jsou správné. Z napadených rozhodnutí a spisové dokumentace jednoznačně vyplývá, že daň byla stanovena podle pomůcek a nikoli dokazováním, přičemž zákonné podmínky pro takový postup stanovení daně byly dodrženy.

### **VIII. Závěr a náklady řízení**

73. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
74. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobci neměli v řízení úspěch, a proto nemají právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno,

že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### **Poučení:**

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

České Budějovice 27. července 2022

JUDr. Tereza Kučerová v. r.  
předsedkyně senátu

