

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Marie Žiškové, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **KVATRA, spol. s r. o.,** se sídlem Komenského 294, České Velenice, zastoupené Mgr. Vendulou Dubovou, advokátkou se sídlem Národní 973/41, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, č. j. 45807/17/5300-22442-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 7. 2018, č. j. 51 A 37/2017 - 69,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně provozovala v letech 2012 – 2013 několik nočních klubů (celkem tři, od II. čtvrtletí roku 2013 již pouze jeden). Její tržby pocházely z ubytování tzv. společnic a z prodeje nápojů hostům, kteří za nimi do klubů přijížděli. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu daně

z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013.

[2] Na na základě učiněných zjištění správce daně žalobkyni platebními výměry doměřil za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 až 4. čtvrtletí roku 2013 DPH v celkové výši 435.125 Kč a penále v celkové výši 87.021 Kč. Výši daně stanovil správce daně podle pomůcek. Dospěl totiž k závěru, že žalobkyně nenabídla důkazy o tom, jak velké množství nápojů, které nakoupila, zkonzumovali zdarma její zaměstnanci (barmani) a ubytované společnice a jak velké množství nápojů si tyto osoby nakoupily za zvýhodněné ceny (pro hosty platily v nočních podnicích žalobkyně ceny výrazně vyšší). Množství zkonzumovaných nápojů zdarma proto správce daně odhadl a u prodávaných nápojů vyšel z předpokladu, že byly všechny prodány za ceny platné pro hosty.

[3] Žalobkynino odvolání proti platebním výměrům žalovaný zamítl jako nedůvodné rozhodnutím označeným v záhlaví. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Ani zde však nebyla úspěšná.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní namítala, že daňové orgány použily pomůcky pro stanovení daně excesivním a nepřiměřeným způsobem (poukázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 a 2 Afs 184/2006 - 123). Jimi provedený výpočet tržeb za nápoje naprosto neodpovídá realitě a není odůvodněný. Žalovaný odpočítal od celkového množství naskladněných nápojů jen ty, které zkonzumovali zaměstnanci a ubytované osoby zdarma. Jelikož tyto osoby nevyužily plně svého nároku na nápoje zdarma (měli nárok na 2x za večer neochucenou sodu, ale množství tohoto nápoje, které stěžovatelka naskladnila, bylo nižší než součet těchto nároků), usoudili správce daně i žalovaný, že tyto osoby neměly důvod nakupovat další nápoje, byť třeba za zvýhodněné ceny. Tato úvaha je podle stěžovatelky zcela chybná, protože soda a ostatní nealkoholické nápoje nejsou vzájemně zastupitelné. To, že by si barman nebo společnice mohli ještě dát jednu sodu zdarma, nevylučuje, že místo toho raději za sníženou cenu zakoupili nápoj jiný, který pro ně byl např. chutnější, energeticky vydatnější nebo z něj lze v kombinaci s destilátem vytvořit míchaný alkoholický nápoj. Zejména v nočním klubu neslouží nápoje jen k uhašení žízně, ostatně i mnohé restaurace a pivnice nabízejí zdarma kohoutkovou vodu a neznamená to, že by si jejich hosté nekoupili kvůli tomu žádný jiný nápoj.

[5] Nesmyslná je podle stěžovatelky i představa, že veškerý alkohol spotřebovali hosté, neboť ti v drtivé většině případů přijížděli do jejích podniků automobilem, obvykle z Německa nebo Rakouska. I barmani zaměstnaní v jednotlivých klubech potvrdili v čestném prohlášení, že ubytované osoby (společnice) alkoholické nápoje konzumovaly. Konstrukce žalovaného podle stěžovatelky vyvracejí i jím samým použité pomůcky, konkrétně účetní evidence stěžovatelky. Z částky utržené za vstupné do klubu lze vypočítat počet hostů (průměrně 2,71 hosta na den a provozovnu), takže každý by v průměru musel spotřebovat 7 nápojů (nealkoholické nápoje a pivo) a 5 destilátů. Z každodenních pokladních uzávěrek lze zase vyčíst (po odečtení částky připadající

na vstupné), že průměrná cena nápoje (částka utržená za nápoje dělená počtem kusů nápojů) byla v mnoha dnech nižší než 75 Kč, což je nejlevnější položka v nápojovém lístku pro hosty. V těchto dnech se tedy musely přinejmenším některé nápoje prodat za snížené ceny zaměstnancům či ubytovaným osobám. Navíc žalovaný nezohlednil ani hospodářské výsledky dosahované přímými konkurenty stěžovatelky.

[6] Stěžovatelka k prokázání nespolehlivosti pomůcek navrhla v řízení před krajským soudem provedení výslechu barmanů zaměstnaných v jednotlivých provozovnách, krajský soud však tento návrh zamítl. Výpovědi by přitom podle stěžovatelky mohly prokázat, že alespoň nějaké nápoje byly ubytovaným prodány za zvýhodněné ceny.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že stěžovatelka nezpochybňuje samotný fakt, že nesplnila svou povinnost důkazní, a proto musel správce daně přistoupit ke stanovení daně za užití pomůcek, ale napadá pouze způsob jejich použití. V takovém případě ji ovšem tíží důkazní břemeno ohledně nedostatečné spolehlivosti výsledku stanovení daňové povinnosti (žalovaný poukázal na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, str. 11) Pro dostatečně spolehlivé stanovení daně pomůckami postačuje, když se správce daně vyvaruje excesu – pomůcky nesmí být zcela zjevně nepřiměřené, správce daně nesmí vycházet ze zjevně nesprávných údajů, jeho postup nesmí odporovat elementárním zásadám logického myšlení a nesmí obsahovat početní chyby. Správce daně v tomto případě použil pomůcky pocházející přímo od stěžovatelky, což je vhodný postup ve prospěch daňového subjektu (žalovaný poukázal na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 9/2012 - 24, bod 11). Vyvodil z nich logické závěry, přičemž rozpor s pravidly logiky vykazují spíše tvrzení stěžovatelky. V průběhu správního řízení tvrdila, že barmani a společnice zkonzumovali tolik nápojů zdarma, kolik odpovídalo jejich nároku, přitom však porovnáním s množstvím nákupů správce daně zjistil, že v tom případě by musely tyto osoby zkonzumovat více sody a kávy, než kolik stěžovatelka v daném období nakoupila. Také postoj stěžovatelky, podle něhož se většina zakoupených nápojů prodala za snížené ceny (až 90 % u lihovin), je v příkrém rozporu s podnikatelským charakterem její činnosti. Jelikož tzv. společnicím nabízela stěžovatelka ubytování ve svých nočních klubech za velmi nízkou cenu (cca 500 Kč/noc), tj. na spodní hranici běžné ceny za ubytování v okolí, je logické, že hlavním zdrojem jejích příjmů musel být prodej nápojů hostům, neboť to byl prakticky jediný další sortiment, který stěžovatelka nabízela.

[8] Žalovaný dále zpochybnil závěry stěžovatelky vycházející z pokladních uzávěrek, neboť ty obsahují pouze celkový počet prodaných nápojů za den, celkovou tržbu a počet plateb uskutečněných v hotovosti. Nápoje nejsou nikterak rozděleny na prodané za plnou cenu a na zlevněné; nevyplněna zůstala ve všech případech kolonka „přirážky a slevy“. S ohledem na množství hostů (které podle počtu plateb v hotovosti odhaduje žalovaný na 2 - 4 za večer) se jeví jako naprosto realistické, že hosté mohli nakoupit veškeré ten den prodané nápoje (jejich množství osciluje mezi 6 a 13 za večer), neboť pak připadají 3 až 4 nápoje na osobu. Průměrná cena za nápoj přesahuje při tomto výpočtu ve všech případech významně částku 100 Kč. Žalovaný připomněl, že hosté nemuseli nápoje konzumovat sami, ale mohli je za tržní ceny nakupovat pro společnice, což odpovídá charakteru podnikatelské činnosti stěžovatelky a není to ani v rozporu s čestnými prohlášeními barmanů o konzumaci alkoholických nápojů společnicemi. Námitku, že žalovaný

neprovedl porovnání se srovnatelnými daňovými subjekty, uplatnila stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, proto je podle žalovaného nepřípustná.

[9] K námitce spočívající v neprovedení výslechu svědků v řízení před krajským soudem žalovaný uvádí, že soud návrhy výslechu barmanů stěžovatelky správně zamítl. Nejedná se totiž o důkazní prostředky způsobilé prokázat, jaké nápoje, v jakém množství a za jako cenu byly zkonzumovány, což potvrzuje i stěžovatelka. Sama totiž přiznává, že barmani by mohli jako svědci vypovědět pouze to, že docházelo ke konzumaci nápojů za snížené ceny. Předmětné tvrzení barmani uvedli již ve svých totožných čestných prohlášeních, výslech svědků by tedy v tomto ohledu nepřinesl nic nového.

[10] Ve své replice stěžovatelka vysvětlila, že na každodenních pokladních uzávěrkách je v dolní části vždy celková utržená částka rozdělena na část podléhající DPH ve výši 20 % (která se vztahovala na nápoje) a na část podléhající DPH ve výši 10 % (která se vztahovala na vstupné). Z první částky lze tedy zjistit celkovou tržbu za nápoje. Jelikož výše vstupného do nočního klubu činila 100 Kč, lze vydělením druhé částky získat počet hostů. Při tomto výpočtu lze tak podle stěžovatelky dospět k jednoznačnému závěru, že přinejmenším v některých dnech se musely alespoň některé nápoje prodat za snížené ceny platné pro zaměstnance a ubytované osoby.

[11] Žalovaný reagoval na repliku tak, že zpochybňuje v replice použitý daňový doklad, na kterém stěžovatelka příkladmo provedla svůj výpočet. Částky uvedené na obrázku daňového dokladu obsaženého v replice nekorespondují s částkami uvedenými v daňových dokladech předložených stěžovatelkou spolu s odvoláním. Daňový doklad je navíc z roku 2011, byť předmětným zdaňovacím obdobím jsou roky 2012 a 2013. Následně žalovaný provádí výpočet na reálných daňových dokladech vydaných v průběhu relevantních zdaňovacích období a vychází mu, že průměrná cena za nápoj se pohybovala v rozmezí od 168,75 Kč do 250 Kč.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná. Vycházel přitom ze svého předchozího rozsudku ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 283/2018 – 39, ve kterém posuzoval kasační stížnost stěžovatelky týkající se doměření daně z příjmů právnických osob za období let 2011 až 2013, vyvěrající z totožného skutkového základu a s totožnou podstatou sporu. Konkrétně v citované i v projednávané věci je hlavní otázkou, zda byly splněny podmínky, aby správní orgány stanovily daň podle pomůcek a zda použité pomůcky byly přiměřené a spolehlivé.

[13] Nejvyšší správní soud předesílá, že jádro kasačních námitek směřuje do skutkových závěrů krajského soudu. Je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek NSS ze

dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod 21). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil.

[14] Stěžovatelka, jak správně poznamenal žalovaný, nezpochybňuje, že nevedla účetní evidenci o údajných prodejích nápojů ve svých nočních klubech za snížené ceny. Správci daně tudíž nezbylo, než doměřit stěžovatelce daň z přidané hodnoty s využitím pomůcek podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Stěžovatelka pouze namítá, že výše daně nebyla tímto způsobem zjištěna dostatečně spolehlivě.

[15] Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 dovodil, že k takovým námitkám je daňový subjekt oprávněn. V řadě svých rozsudků pak vytyčil pravidla pro použití pomůcek, z nichž zejména vyplývá, že se jedná o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti daňového subjektu. Proto musí mít použití pomůcek racionální povahu a usilovat o přesnost (rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS), daň musí být s jejich pomocí stanovena dostatečně spolehlivě (rozsudek ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, č. 633/2005 Sb. NSS), resp. co nejvíce se blížit realitě (rozsudek ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74). Stanovení daně prostřednictvím pomůcek se nesmí opírat o neověřené poznatky či domněnky správce daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, č. 2427/2011 Sb. NSS), nesmí vycházet ze zjevně nesprávných údajů, obsahovat závažné početní chyby ani odporovat elementárním zásadám logického myšlení (rozsudek ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS), stejně tak nesmí být nepřiměřené a nesmí mít sankční charakter (výše citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Citovaná judikatura se sice převážně týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, proto jsou uvedené závěry plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33).

[16] Nejvyšší správní soud má při posouzení věci podle takto nastíněných kritérií za to, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné, že krajský soud posoudil věc správně a že žalovaný se při doměření daně za užití pomůcek nedopustil žádného excesu.

[17] Pokud jde o prodej zlevněných nápojů zaměstnancům stěžovatelky a ubytovaným osobám, námitky stěžovatelky lze rozdělit do dvou skupin. Do první z nich spadají námitky, v nichž stěžovatelka vytýká žalovanému nelogičnost jeho úvah. Stěžovatelka zde však vychází z premisy, že tatáž osoba, která nápoj zakoupí, jej musí také zkonzumovat. Ta však rozhodně není obecně platná, neboť je zcela běžné, že např. v pohostinství někdo „poručí“ nápoj svým známým a zaplatí ho za ně. Ještě méně pak bude tento předpoklad platit v nočním klubu, kde pozvání druhé osoby na pití představuje jednak způsob, jak s ní navázat komunikaci, a jednak umožňuje udělat na takovéhoto potenciálního partnera či partnerku dobrý dojem a předvést svou majetnost a štědrost. V žalobě sice stěžovatelka uváděla, že pro takovéto účely byl do nápojového lístku pro hosty (a právě jen do něj) zařazen sekt, to ale neznamená, že právě jen ten hosté k danému účelu využívali. Není proto rozhodně vyloučeno, že to skutečně byli pouze hosté, kdo si ve stěžovatelčiných nočních klubech objednával veškeré destiláty, ačkoliv většina hostů přijížděla i odjížděla autem, a tudíž nemohli (resp. neměli by) takovéto nápoje vůbec

konzumovat. Mohli je totiž (za plné ceny) zakoupit proto, aby na ně pozvali tzv. společnice. Stejně tak nelze bez dalšího *a priori* předem vyloučit jako nelogickou a nesmyslnou úvahu, že společnice si žádné nápoje nad rámec své konzumace zdarma samy nekupovaly, ačkoliv je měly k dispozici za sníženou cenu, jelikož mohly důvodně očekávat, že jim je v průběhu večera objednají hosté, aby tak dali najevo svůj zájem o ně. Je samozřejmě možné, že tyto úvahy neodpovídají stěžovatelčině konkrétní zkušenosti z jejích podniků, ale rozhodně neodporují zdravému rozumu.

[18] Stěžovatelce se tedy nepodařilo přesvědčivě zpochybnit úvahy žalovaného v tom smyslu, že by se příčily elementárním zásadám logického myšlení. Naopak její vlastní argumentační pozice je značně oslabena, neboť její původní tvrzení o tom, kolik nápojů zdarma celkem zaměstnanci a ubytované osoby zkonzumovali, se ukázalo jako vykonstruované, neboť u některých položek (soda a káva) překračovala udávaná spotřeba celkové množství zásob daných nápojů nakoupené stěžovatelkou. Přesto správce daně určitou konzumaci nápojů nabízených zdarma připustil, kvalifikovaně ji odhadl a při stanovení výše daně svůj odhad ve prospěch stěžovatelky zohlednil. V otázce nápojů prodávaných za snížené ceny však již takto vstřícný nebyl. Své úvahy ovšem řádně odůvodnil tím, že osoby, jež mohly nápoje za zvýhodněné ceny nakoupit, nevyužily v plné míře ani svůj nárok na nápoje zdarma, tudíž neměly důvod si další nápoje kupovat. Skutečnosti uváděné stěžovatelkou tuto úvahu nevyvracejí, jak Nejvyšší správní soud výše vyložil.

[19] V tomto ohledu se soud rovněž ztotožňuje s postupem krajského soudu, který zamítl stěžovatelčin návrh na provedení výslechu dvou svědků – barmanů ze stěžovatelčiných provozoven. Jak uvádí sama stěžovatelka, výslechy měly prokázat, že většina konzumovaných nápojů byla pořízena tzv. společnicemi a barmany za zvýhodněnou cenu. Jakých nápojů, v jakém množství a za jakou cenu by výslechy ovšem schopné prokázat nebyly. Provedení navržených důkazů tedy nemohlo kompenzovat absenci evidence množství konzumovaných nápojů za zvýhodněné ceny, nemohlo být použito ani jako pomůcka při stanovení daně a nemohlo ani poukázat na nepřiměřenost použitých pomůcek. Navíc tvrzení, které měli oba svědci při výslechu učinit, krajský soud při svých úvahách vzal v potaz a s jeho obsahem se vypořádal (viz hlavně body 18 a 40 napadeného rozsudku krajského soudu). Stěžovatelka totiž již v průběhu daňového řízení předložila čestné prohlášení obou navrhovaných svědků o tom, že se většina nápojů prodávala za zvýhodněné ceny barmanům a tzv. společnicím. Krajský soud ovšem obsah těchto prohlášení hodnotil jako rozporný s ostatními tvrzeními stěžovatelky a ve světle ostatních logických úvah správce daně jako nevěrohodný. S tímto hodnocením se přitom Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Za takovéto situace by byl výslech navržených svědků skutečně nadbytečným.

[20] Druhá skupina argumentů stěžovatelky se pak týká toho, že úvaha žalovaného je v rozporu s použitými pomůckami, konkrétně s pokladními uzávěrkami stěžovatelky. Stěžovatelka ukazuje, že při vydělení celkové částky utržené v některých dnech za nápoje počtem prodaných nápojů lze dospět k průměrné částce, která je nižší, než cena nejlevnějšího nápoje z nápojového lístku pro hosty, což podle ní vylučuje, že by se v daný den prodaly veškeré nápoje pouze za ceny určené pro hosty. Z vyjádření stran je zřejmé, že žalovaný při svých úvahách považoval celou částku uvedenou na pokladní uzávěrce

za tržbu za nápoje, zatímco stěžovatelka od ní odečítá částku vstupného, kterou lze podle ní zjistit z rozdělení celkové částky na části daněné různými sazbami DPH. Popsaná námitka, jak Nejvyšší správní soud ověřil ze spisu krajského soudu, ovšem v žalobě ani následně v dalším průběhu řízení vůbec nezazněla. Jelikož stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvod, který neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, je tato námitka podle § 104 odstavce 4 s. ř. s. nepřípustná.

[21] Poslední námitkou stěžovatelka uvádí, že žalovaný při stanovení daně podle pomůcek neprovedl porovnání se srovnatelnými daňovými subjekty. Jelikož i tuto námitku stěžovatelka uplatnila až v kasační stížnosti, je také podle § 104 odstavce 4 s. ř. s. nepřípustná.

[22] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti napadenému rozsudku v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

IV. Náklady řízení

[23] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1, 7 s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný měl ve věci úspěch, podle obsahu spisu mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. března 2019

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu