



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **P. Z.**, zast. JUDr. Lukášem Havlem, advokátem se sídlem Libušinka 180, Trutnov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 15. 5. 2012, č. j. 3075/12-1300-603995, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 3. 2013, č. j. 31 Af 65/2012 - 24,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

[1] Finanční úřad v Trutnově (dále jen „finanční úřad“) doměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 13. 12. 2011, č. j. 146490/11/268917606808, č. j. 146493/11/268917606808, č. j. 146497/11/268917606808 a č. j. 146506/11/268917606808, žalobci – podnikateli s předmětem podnikání hostinská činnost – daň z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 podle pomůcek a za toto období mu sdělil i výši penále (1. čtvrtletí: daň 14 932 Kč, penále 2 986 Kč; 2. čtvrtletí: daň 25 559 Kč, penále 5 111 Kč; 3. čtvrtletí: daň 25 068 Kč, penále 5 013 Kč; 4. čtvrtletí: daň 21 208 Kč, penále 4 241 Kč).

[2] K tomu finanční úřad přistoupil proto, že při daňové kontrole u žalobce zjistil nesrovnalosti mezi údaji uvedenými v evidenci pro daňové účely, údaji vykázanými v daňových přiznáních a mezi údaji zjištěnými z prvotních dokladů a ceníků poskytovaných služeb, které žalobce předložil v průběhu daňové kontroly. Protože žalobce nepředložil úplnou a průkaznou evidenci pro daňové účely, evidenci tržeb a inventarizaci majetku a závazků, finanční úřad nemohl ověřit, kolik porcí jídel a nápojů prodal, jaké množství potravin a zboží, za jakou cenu, kdy a s jakou obchodní přírůžkou spotřeboval či prodal. Stejně tak finanční úřad nemohl ověřit, zda dosažené tržby byly do evidence uskutečněných zdanitelných plnění zaneseny úplným a správným způsobem. Protože předložená

daňová evidence byla neprůkazná a finanční úřad neměl jak ověřit, zda žalobce přiznal daň z přidané hodnoty ve správné výši a v souladu se zákonem, přistoupil finanční úřad k dodatečnému vyměření daňové povinnosti podle pomůcek.

[3] Odvolání žalobce proti citovaným rozhodnutím finančního úřadu zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 15. 5. 2012, č. j. 3075/12-1300-603995. V tomto rozhodnutí finanční ředitelství dospělo k závěru, že žalobce v průběhu daňové kontroly s finančním úřadem řádně spolupracoval, nepodařilo se mu však vyvrátit pochyby ohledně úplnosti a přesvědčivosti údajů vedených v daňové evidenci. Žalobce sice předložil inventurní soupisy zásob, neporovnal je však s evidovaným stavem. Nevyvrátil pochyby správce daně ve vztahu k rozdílu mezi cenovou evidencí zboží a dosaženými příjmy. Žalobce dále neprokázal, že by vedl skladovou evidenci, předložené denní přehledy tržeb nepodložil prvotními doklady. Z toho důvodu nemohla být ověřena obchodní přírážka při prodeji v roce 2007, ani zda žalobce do přehledu tržeb zahrnul všechny tržby za prodané zboží. Přes výzvu správce daně žalobce nepředložil ani výstupy z užívaného elektronického pokladního systému, které mohly být významným důkazním prostředkem k prokázání žalobcových tvrzení. Žalobce i přes upozornění nevyvrátil důvodné pochyby správce daně, který dospěl k závěru, že vykázané tržby neodpovídají spotřebě zboží a cenám v předložených jídelních lístcích. Z toho důvodu finanční ředitelství potvrdilo napadená rozhodnutí finančního úřadu.

[4] Žalobce napadl citované rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Ten žalobu rozsudkem ze dne 29. 3. 2013, č. j. 31 Af 65/2012 - 24, zamítl. Soud dospěl k závěru, že žalobce správci daně nepředložil inventarizaci majetku a závazků, ale pouhý inventurní soupis zásob. Neporovnal tento soupis se stavem účetním a nepředložil ani evidenci, se kterou by bylo možné zjištěný stav zboží srovnat. Dále krajský soud konstatoval, že žalobce skutečně nemusí předkládat výstupy z elektronického pokladního systému, pokud se rozhodl vést svou evidenci v listinné podobě. Protože však prvotní doklady v listinné podobě nepředložil, mohl tento nedostatek nahradit právě výstupy z elektronického pokladního systému. Správce daně tak nemohl ověřit, kolik porcí jídel a kolik nápojů žalobce prodal, jaké množství potravin, kdy a za jakou cenu spotřeboval, jakou měl obchodní přírážku a zda do daňové evidence zahrnul veškeré tržby. Za takového stavu krajský soud dospěl k závěru, že byl důvod, aby správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty podle pomůcek. I vlastní výběr pomůcek pak soud shledal správný.

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu nyní žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Stěžovatel ve včasné kasační stížnosti uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítl tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[7] Předně stěžovatel uvedl, že svou daňovou evidenci vedl řádně a neporušil žádnou ze zákonných povinností. Bylo na správci daně, aby prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence, záznamů v ní, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem. Správce daně musí prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost údajů v evidenci a poskytnutých vysvětlení ze strany stěžovatele. Stěžovatel prokazuje toliko skutečnosti plynoucí z § 92 odst. 3 daňového řádu, nemusel tak prokázat skutečnosti, o kterých měl správce daně pouhé pochyby.

[8] Stěžovatel předložil přehledy denních tržeb, evidenci nákupu surovin a další výdaje na zboží potřebné pro uskutečnění ekonomické činnosti. Stejně tak doložil i inventarizaci majetku. Inventarizací se zjišťuje skutečný stav majetku a závazků a ověřuje, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků vedených v evidenci. Zákon nestanoví formu pro takové zjištění, je tedy nutné vyjít z faktického stavu inventarizace. Stěžovatel při inventarizaci dospěl k závěru, že skutečný stav odpovídá stavu v evidenci. Bylo tak na správci daně, aby vyvrátil věrohodnost předložené inventarizace.

[9] Dále stěžovatel uvedl, že si zvolil prvotní evidenci dokladů v listinné podobě a na tom nic nemění skutečnost, že pro kontrolu zaměstnanců používal počítač. Vystavené doklady řádně archivoval, což však nemusí dělat a nedělat ve vztahu k interním dokladům. Skutečnost, že používal elektronický pokladní systém, je tak zcela nevýznamná, neboť doklady vedl v listinné podobě a jejich evidenci řádně předložil správci daně.

[10] Stěžovatel také zpochybnil správnost úvah finančních orgánů a soudu ve vztahu k přijímání plateb platebními kartami. Přijímání plateb nemá žádnou souvislost s vedením evidence v listinné či elektronické podobě. Žalobce odpovídající platby zaznamenal do evidence ke dni, kdy je fakticky obdržel na účet (tj. se zpožděním několika dnů od provedené platby), což považuje za logické a zákonné.

[11] Správce daně dle stěžovatele neprokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost povinných evidencí, záznamů v ní a dalších důkazních prostředků uplatněných v daňovém řízení. Nebyly tak splněny podmínky pro doměření daně podle pomůcek. Z těchto důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti a replika stěžovatele

[12] Finanční ředitelství v Hradci Králové, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 tohoto zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Hradci Králové.

[13] Žalovaný v úvodu svého vyjádření poukázal na závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, která se týká důkazního břemene v daňovém řízení. Stěžovatel plnil svou povinnost důkazní tím, že předložil doklady a evidence potřebné k daňové kontrole. Správce daně však rozbořením předložených dokladů zjistil nesoulad mezi celkovou výší tržeb vykázaných v přiznání k dani a mezi evidovanou spotřebou zboží a obchodní překážkou restaurace. Proto stěžovatele vyzval, aby prokázal správnost a úplnost údajů vykázaných v daňovém přiznání. Tím správce daně unesl své důkazní břemeno a bylo na stěžovateli, aby pochybnosti rozptýlil. Stěžovatel na pochybnosti správce daně reagoval, ten však ani přes tuto reakci nepovažoval všechny nesrovnalosti za odstraněné. Tento postup se několikrát opakoval se stejným výsledkem: stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a nevyvrátil pochybnosti správce daně.

[14] Dále žalovaný uvedl, že v řízení mají být prokázány pochybnosti o tom, že údaje uvedené v evidenci jsou věrohodné. Není tak třeba prokázat, že evidované údaje jsou jistě nesprávné, jak požaduje stěžovatel. Správce daně vyzýval stěžovatele k doložení důkazů v případě zcela

konkrétních a podložených pochybností. Rozsah vyžadovaných důkazů se týkal majetku a závazků stěžovatele, protože pochybnosti vznikly na základě propočtů správce daně, který zjistil rozdíl mezi předloženou evidencí daňového subjektu a údaji v daňových přiznáních. Správce daně kontrolní propočty provedl na základě předložených dokladů. Zpochybnění tvrzení stěžovatele je založeno na logických úvahách v souvislosti s dalšími důkazními prostředky.

[15] Žalovaný popřel také tvrzení stěžovatele, že předložený doklad nazvaný „inventarizace“ je skutečně inventarizací ve smyslu zákona. Stěžovatel má sice pravdu, že vlastní forma inventarizace není stanovena, musí se však skutečně jednat o inventarizaci. Předložený doklad zákonné požadavky nesplňoval, na což byl stěžovatel opakovaně upozorněn.

[16] K otázce správnosti předložených přehledů denních tržeb žalovaný uvedl, že ty samy o sobě nemohou prokázat správnost v nich uvedených údajů. Zdanitelná plnění musí mít oporu ve formálně správných dokladech i ve skutečnosti. Pochybnosti o správnosti předložených přehledů vedly správce daně k závěru o nezbytnosti zkontrolovat tyto přehledy pomocí výstupů z elektronického pokladního systému. Stěžovatel je však ani na výzvu nepředložil, neunesl tak své důkazní břemeno. K námitkám týkajícím se plateb platebními kartami žalovaný stručně uvedl, že pro pochyby o předložených dokladech není významné, zda platby byly zaúčtovány se zpožděním. Rozhodné je, že nebyly zahrnuty mezi tržby za kontrolované období.

[17] Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[18] V replice na vyjádření žalovaného stěžovatel zopakoval, že dle jeho názoru má povinnost dokazovat jen v rozsahu, který vyžaduje § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně tak nesmí od stěžovatele vyžadovat prokázání skutečností nad rámec rozsahu tohoto ustanovení, neboť by tím nepřípustně zasáhl do svobody stěžovatele. Je na správci daně, aby prokazoval, pokud chce vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost předložených evidencí. Správce daně dospěl k pochybnostem na základě vlastních propočtů, které neodpovídají skutečnosti a jsou v rozporu s praxí v pohostinství. Pochybnosti se tak nezakládaly na prokázaných skutečnostech, které by věrohodnost předložených dokladů vyvracely.

[19] Stěžovatel dále zopakoval, že zákonem není stanovena forma inventarizace, volba formy tak byla na něm. Inventarizaci provedl a odsouhlasil stav evidovaného a porovnávaného zboží na skladě. Žalovanému se nepodařilo prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost provedené inventarizace.

[20] Stěžovatel zpochybnil i úvahy žalovaného, které se vztahují k výstupům z elektronického pokladního systému. Protože se rozhodl pro listinnou podobu vedení evidence pro daňové účely, jeho důkazní povinnost se vztahuje pouze k předložení záznamů v této podobě. Neměl tedy povinnost předkládat výstupy z elektronického pokladního systému, případně prokazovat jejich neexistenci. K zaúčtování plateb platebními kartami uvedl, že některé platby byly skutečně zaúčtovány do jiného účetního období, nemohlo to však mít vliv na důvody pro použití pomůcek.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[21] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud vyšel při hodnocení kasační stížnosti z toho, že základní zásadou daňového řízení je povinnost každého daňového subjektu daň přiznat a toto své tvrzení doložit, tj. každý daňový subjekt nese jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní.

[24] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), účinný do 31. 12. 2010, upravoval způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v § 31 odst. 8 a 9. Podle tohoto zákona byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly došlo k nahrazení tohoto zákona novou právní úpravou – zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého byla v souladu s přechodnými ustanoveními (§ 264 odst. 1) daňová kontrola dokončena a daň z přidané hodnoty doměřena.

[25] Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (resp. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu) prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení.

[26] Svá tvrzení *daňový subjekt* prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, *správce daně* může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. cit. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[27] Z uvedeného vyplývá, že není důvodná první z námitek stěžovatele. Správce daně nemusí prokázat, že údaje tvrzené stěžovatelem jsou v rozporu se skutečností. Stačí, že prokáže vážné a důvodné pochyby o tom, že sporný obchodní případ se udál tak, jak je o něm účtováno. Unese-li správce daně toto důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím tvrzených obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu daňové evidence se skutečností, a tato nová tvrzení prokázal.

[28] Prokazování nároku na odpočet daně je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Nejvyšší správní soud se tak dále zabýval námitkou směřující proti hodnocení věrohodnosti

předložených evidencí a ostatních důkazů, neboť právě jejich nepřijetí ze strany správce daně prvního a druhého stupně vedla k dodatečnému vyměření daně.

[29] Z průběhu řízení před správcem daně vyplynuly tyto skutečnosti:

[30] Stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2007 vykonával podnikatelskou činnost v oboru hostinské činnosti v restauraci U Bulánka v Batňovicích. Finanční úřad u něj zahájil dne 1. 3. 2010 kontrolu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí roku 2007. V přiznáních k DPH za tato zdaňovací období stěžovatel vykázal uskutečněná zdanitelná plnění, tj. tržby za poskytnuté restaurační služby v celkové výši 2 480 156 Kč. Současně zaevidoval doklady o nákupu potravin, nápojů a doplňkového sortimentu zboží v celkové hodnotě 1 128 812 Kč v pořizovacích cenách bez DPH. Po zohlednění vykázaného počátečního a konečného stavu zásob potravin a nápojů správce daně zjistil evidovanou spotřebu zboží v celkové výši 1 155 112 Kč a vykázanou průměrnou obchodní přírážku restaurace ve výši 114,7 %.

[31] Správce daně provedl rozbor evidovaných dokladů o nákupu zboží a vyčíslil hodnotu nakoupených potravin, piva, alkoholických a nealkoholických nápojů, kávy a cigaret v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Stejným způsobem rozčlenil vykázané zásoby potravin a nápojů a zjistil evidovanou spotřebu zboží v členění na potraviny, přílohy, pivo, alkoholické a nealkoholické nápoje, kávu, pochutiny a cukrovinky a cigarety. V případě nápojů očistil nakoupené zboží i zásoby o hodnotu vratných obalů. Následným porovnáním nákupních cen bez DPH na evidovaných dokladech o nákupu zboží s předloženými ceníky (prodejní ceny rovněž bez DPH) správce daně zjistil průměrnou obchodní přírážku u piva 71,6 %, nealkoholických nápojů 183 %, alkoholických nápojů (vína a lihovin) 225 %, příloh 225,2 %, kávy 220,6 % a u cigaret 9,1 %. Zjištěnou obchodní přírážkou správce daně zatížil jednotlivé uvedené skupiny spotřebovaného zboží a vyčíslil tržby za pivo, nealkoholické nápoje, alkohol, přílohy, kávu a cigarety v celkové výši 1 288 971 Kč. Tržby za prodaná jídla v celkové výši 1 191 185 Kč správce porovnal s evidovanou spotřebou potravin za rok 2007 ve výši 674 042 Kč v pořizovacích cenách bez DPH, z čehož zjistil průměrnou obchodní přírážku u podávaných jídel ve výši 76,7 %. Porovnáním předložených kalkulací jídel s předloženými ceníky správce daně zjistil průměrnou obchodní přírážku u hotových jídel ve výši 104 %, u jídel na objednávku průměrnou obchodní přírážku ve výši 72 %, tj. nižší přírážku než u hotových jídel.

[32] Kromě uvedených kontrolních propočtů správce daně z předložených dokladů zjistil i nepoměr mezi nákupem jednotlivých surovin, nesprávně uváděnou cenu surovin v kalkulacích jídel, která byla vyšší, než jejich skutečná nákupní cena, a také spotřebu surovin neodpovídající rozsahu nabízených služeb a místním znalostem správce daně o skutečném provozu restaurace.

[33] Dále správce daně provedl namátkovou kontrolu v předložených soupisech zásob, nazvaných „inventarizace 31. 12. 2006“ a „inventarizace 31. 12. 2007“. Touto kontrolou zjistil nesrovnalosti spočívající v tom, že stěžovatel evidoval konečný stav u některých zásob vyšší, než by odpovídalo nákupu za rozhodné období. Navíc správce daně dospěl k závěru, že se jedná o zápisy skutečného stavu zásob, tedy inventury, nikoliv inventarizace jako porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidovaným. Správce daně také zjistil, že stěžovatel v kontrolovaném období používal elektronický pokladní systém.

[34] Na základě těchto zjištění správce daně získal pochybnosti o tom, že stěžovatel v daňové evidenci uvedl nákup veškerého zboží a že uvedl všechny tržby za rozhodné období. Svá zjištění i pochybnosti popsal ve výzvě ze dne 6. 8. 2010, kterou stěžovatele vyzval k tomu, aby prokázal, že veškerá zdanitelná plnění uvedl v daňové evidenci a že splnil povinnost přiznat z těchto plnění daň. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval podáním ze dne 20. 8. 2010, ve kterém uvedl, že nesrovnalosti ve vykázané obchodní přírážce vznikly zařazením jednotlivých druhů zboží

do nesprávných skupin, takže kontrolní výpočet obchodní přírážky nemohl odpovídat skutečnosti. K tomuto tvrzení předložil vlastní rozbor jednotlivých skupin zboží, jejich cen a některé jídelní lístky tzv. poledních menu. K nepoměru mezi nákupem jednotlivých surovin stěžovatel uvedl, že část příloh a pečiva vyrábí učni přímo v restauraci, není tudíž třeba toto zboží nakupovat hotové. Také setrval na tom, že předložené soupisy jsou inventarizací.

[35] Správce daně dne 9. 11. 2010 stěžovatele opět vyzval, aby prokázal, že veškerá zdanitelná plnění dosažená v kontrolovaném období evidoval úplným a správným způsobem a že základ daně a daň samotnou vykázal ve správné výši. Dále stěžovatele vyzval, aby za kontrolované zdaňovací období předložil evidence vedené v elektronickém pokladním systému. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval podáním ze dne 28. 11. 2010, v němž se opět neztotožnil se zařazením jednotlivých druhů zboží do skupin, byť správce daně i sám stěžovatel uznali určitá dílčí pochybení. Dále stěžovatel zpochybnil kontrolní výpočet správce daně, který se týkal obchodní přírážky u příloh. Podle stěžovatele byla většina příloh prodána v tzv. poledních menu s nižší obchodní přírážkou. Stejně tak část těchto příloh vyráběli učni, takže nebylo třeba je nakupovat. Stěžovatel se neztotožnil ani s hodnocením inventurních soupisů, podle jeho mínění se jedná o řádně provedenou inventarizaci, kterou mohl provést sám. O tom, že inventarizaci provedl, svědčí ostatně i to, že musel vést operativní evidenci, aby mohl kontrolovat výkon restaurace a stav při změnách směn. Stěžovatel dále zpochybnil zjištění správce daně o účtování jiných cen, než v předložených jídelních lístcích, neboť se zakládalo na pouze jedné účtence. K pochybnostem správce daně o způsobu zaúčtování plateb platebními kartami uvedl, že všechny platby řádně evidoval ke dni, kdy skutečně přišly na účet.

[36] Poslední zmíněné vyjádření stěžovatele správce daně vyhodnotil ve svém přípisu ze dne 16. 3. 2011. V něm zpochybnil tvrzení stěžovatele o rozdílech způsobených zařazením jednotlivých druhů zboží do skupin, neboť výpočty správce daně a stěžovatele se lišily pouze v řádu jednotek procent. Rozhodující pro správce daně nebyly kontrolní propočty, ale to, že stěžovatel nepředložil průkaznou evidenci zásob. Správce daně nepřisvědčil ani tvrzení o výši obchodní přírážky k prodeji piva, neboť stěžovatel ve svých výpočtech nevycházel z ceny piva po celý rok, ale pouze z cen plynoucích z dokladu ze dne 21. 12. 2007 (tj. cen u horní hranice rozmezí cen piva v roce 2007). Správce daně dále uvedl, že stěžovatel neprokázal svá tvrzení o nižší obchodní přírážce u příloh, pokud jsou prodávány v tzv. poledních menu, neboť nepředložil receptury jednotlivých jídel a z evidence nebylo možné zjistit, jaký podíl tzv. polední menu tvoří na celkovém počtu prodaných jídel. K opakovanému tvrzení o provedení inventarizace správce daně uvedl, že stěžovatel předložil pouze inventurní soupisy, které jsou jen jednou z podmínek k provedení inventarizace. Stěžovatel neprokázal, že vedl skladovou evidenci a že porovnal stav zboží ve skladě se stavem, který v něm měl být. K tvrzení o nevýznamnosti předložené účtenky, na níž ceny neodpovídaly cenám v jídelních lístcích, správce daně uvedl, že je jen jedním z mnoha důkazů, které jej vedou k pochybnostem o správnosti a úplnosti předložených evidencí. Zároveň tato účtenka také prokazuje, že elektronický pokladní systém byl v rozhodném období používán. K vysvětlení způsobu, jakým stěžovatel evidoval platby platebními kartami, správce daně uvedl, že neprokazuje, že všechny tyto platby byly skutečně evidovány. Prvotní záznamy o platbách kartou stěžovatel nepředložil.

[37] Na přípis správce daně ze dne 16. 3. 2011 stěžovatel reagoval svým podáním ze dne 6. 4. 2011. V něm uvedl, že trvá na obchodní přírážce u piva ve výši, kterou uvedl, neboť je třeba započítat i provozní ztráty. K obchodní přírážce u příloh uvedl, že většina jídel se prodala jako součást tzv. poledních menu. Výši obchodní přírážky u těchto menu doložil výpočtem, dále setrval i na svých tvrzeních ohledně evidence zásob a provedené inventarizace. Opětovně zpochybnil také vypovídací hodnotu jedné účtenky, neboť mohlo jít o zvláštní příležitost. Předložené evidence tržeb byly dostatečně průkazné, stěžovatel neměl povinnost je vést v elektronické podobě. Taktéž

u platebních karet opakovaně uvedl, že do účetnictví zahrnul všechny platby platebními kartami, byť s určitým zpožděním.

[38] Správce daně stěžovateli na ústním jednání dne 28. 4. 2011 sdělil, že k řádnému provedení inventarizace musí vést evidenci zásob, se kterou může srovnat stav zjištěný inventurou. Vedení evidence zásob stěžovatel neprokázal. K evidenci tržeb správce daně uvedl, že z vlastních vyjádření stěžovatele plyne, že předložené přehledy denních tržeb odrážejí pouze platby přijaté v hotovosti, platby platebními kartami k nim později přičítal. Stěžovatel nebyl bez dalšího povinen doložit denní tržby pokladními doklady. Protože ale vedl evidenci tržeb pouze ručně a její průkaznost správce daně zpochybnil, mohl pochyby vyvrátit právě předložením prvotních pokladních dokladů. Na výsledky ústního jednání stěžovatel reagoval podáním ze dne 17. 5. 2011, v němž zopakoval většinu svých argumentů z předchozích podání. K nedostatkům ohledně inventarizace uvedl, že evidenci zásob pomocí skladových karet si nemůže dovolit a tzv. kontrola korunou nemá žádnou vypovídací hodnotu. Svá tvrzení stěžovatel zopakoval i v podání ze dne 8. 9. 2011.

[39] Ve zprávě o kontrole správce daně shrnul výše uvedený průběh kontroly. Na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepředložil důkazní prostředky, jejichž pomocí by bylo možné ověřit objem skutečně nakoupeného i prodaného zboží a zda všechny tržby byly zahrnuty do celkových uskutečněných zdanitelných plnění. Důsledkem toho nebylo možné ověřit skutečnou výši přijatých zdanitelných plnění použitých k ekonomické činnosti stěžovatele. Stejně tak nebylo možné ověřit, jaká byla daň z přidané hodnoty na výstupu uskutečněných zdanitelných plnění. Pochyby správce daně o správnosti a úplnosti údajů vykázaných v daňových přiznáních stěžovatel neodstranil a správce daně nemohl na základě zjištěných skutečností stanovit daň dokazováním, z toho důvodu přistoupil k vyměření daně podle pomůcek.

[40] Námitky stěžovatele proti hodnocení předložených evidencí se týkají několika okruhů: 1) předložení dokladů o tom, která přijatá zdanitelná plnění (nákupy surovin) byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti stěžovatele (výrobu jídel, prodej nápojů), v jakém množství, ve kterém konkrétním zdaňovacím období a za jakou cenu stěžovatel jídla a nápoje prodal; 2) předložení inventarizace majetku a závazků; 3) listinné formy evidence tržeb; 4) evidence plateb platebními kartami.

[41] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele, který se domnívá, že jej správce daně vyzýval ke skutečnostem, které dokazovat nemusí. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu má stěžovatel důkazní povinnost ve vztahu ke skutečnostem, které sám tvrdil nebo je tvrdit měl. Odpočet daně z přidané hodnoty je upraven v § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Podle těchto ustanovení je k prokázání nároku třeba kumulativně splnit několik podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67).

[42] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (viz např. náleží ÚS ze dne 15. 5. 2001,

sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. pod č. 7 sv. 22 SbNU). V nyní projednávané věci správce daně na základě kontrolního propočtu údajů plynoucích z předložených evidencí, dokladů o nákupu zboží a kalkulací jídel dospěl k závěru, že existují kvalifikované pochybnosti ohledně vykázané obchodní přírážky, tvrzených nákupních a prodejních cen a dalších skutečností. Proto stěžovatele vyzval, ať prokáže všechna svá tvrzení uvedená v daňových příznáních. Nelze tedy říci, že by správce daně nutil stěžovatele k prokázání skutečností spadajících mimo rozsah § 92 odst. 3 daňového řádu. Pouze jej vyzval k prokázání existence zdanitelných plnění, která měl stěžovatel sám uvést pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[43] Z výše popsaného obsahu správního spisu je zřejmé, že stěžovatel předkládal podklady k doložení svých tvrzení v daňových příznáních postupně. Jiným způsobem je nemohl hodnotit ani správce daně. Vystala-li mu v souvislosti s některými předloženými podklady a zjištěnými skutečnostmi pochybnost, vždy stěžovatele vyzval k jejímu vyvrácení, přitom stěžovatel byl vyzván toliko k prokázání toho, co sám uváděl. Dle mínění správce daně však prokazoval svá tvrzení buďto předložením dalších neúplných či nedostatečných podkladů nebo vysvětlením, proč požadované podklady nemusí evidovat.

[44] Správce daně po předložení listin v průběhu daňové kontroly správně zaměřil svůj procesní postup na ověření, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a zda byl tento nárok řádně prokázán daňovým dokladem. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem i ty, které si správce daně opatřil sám, správce daně hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatele neprokazují, resp. nejsou ani schopny prokázat z důvodu jejich neúplnosti či nevěrohodnosti. S jejich průběžným hodnocením stěžovatele vždy seznámil a ten měl opakovaně možnost je po celou dobu trvání daňové kontroly vyvracet, příp. doplnit. Správce daně vždy uvedl konkrétní důvody svých pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňové evidence a předložených důkazů stěžovatele a přesně mu sdělil, co je potřeba doložit, aby byly tyto pochybnosti rozptýleny. Na tyto výzvy stěžovatel reagoval a k výzvám předkládal další doklady, podle mínění správce daně však opět neúplné, neprůkazné a nevěrohodné, nebo správci daně sdělil, že takovými doklady ani nedisponuje.

[45] Po zhodnocení popsaného průběhu a obsahu dokazování dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem předložené důkazy byly nevěrohodné či neprůkazné. Hodnocení krajského soudu a finančních orgánů tak bylo na místě.

[46] Z předložených důkazů správce daně nemohl ověřit objem skutečně nakoupeného a prodaného zboží. Nemohl ověřit ani skutečnou výši přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení obratu za uskutečněná zdanitelná plnění stěžovatele a také zda stěžovatel uvedl všechny dosažené tržby za tato plnění. Správce daně tak nemohl ověřit či zjistit výslednou výši daňové povinnosti stěžovatele.

[47] Skutečnou výši přijatých zdanitelných plnění použitých k dosažení obratu za uskutečněná zdanitelná plnění stěžovatele nemohl správce daně ověřit zejména proto, že stěžovatel v průběhu kontroly předložil přehledy denních tržeb. Tyto přehledy však samy o sobě nevypovídají o tom, zda jsou v nich uvedena všechna zdanitelná plnění. Nevypovídají ani o tom, zda v nich nejsou uvedena zdanitelná plnění, která se ve skutečnosti neuskutečnila. Jak správce daně navíc zjistil, předložené přehledy tržeb zahrnovaly pouze tržby v hotovosti a platby platebními kartami k nim stěžovatel přičítal se zpožděním podle toho, kdy zkontroloval příchod platby.

[48] S ohledem na celkové pochyby o předložených evidencích správce daně stěžovatele vyzval, aby předložené přehledy denních tržeb podpořil také prvotními doklady – pokladními účtenkami či denními závěrkami pokladny. Prvotní doklady stěžovatel nepředložil. V kasační stížnosti namítá,

že jeho důkazní povinnost se vztahuje pouze k předložení listinných dokladů, které ovšem již předložil. Jak Nejvyšší správní soud opakovaně připomenul, správce daně mohl stěžovatele vyzvat k prokázání toho, že evidovaná zdanitelná plnění odpovídají skutečnosti. Stěžovatel pouze předložil přehledy tržeb, aniž by byl schopný prokázat dalšími důkazními prostředky, že zdanitelná plnění ve skutečnosti proběhla tak, jak je stěžovatel evidoval. Za takového stavu nemohl své důkazní břemeno unést.

[49] Na uvedeném nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatele, že platby platebními kartami z období rekonstrukce restaurace evidoval pro následující zdaňovací období (2. čtvrtletí), což je dle jeho mínění chyba, která nezdůvodňuje doměření daně pomocí pomůcek. Důvodem pro zpochybnění předložených evidencí nebyla nesprávnost ve volbě čtvrtletí pro evidenci platby, ale celková neprůkaznost předložených důkazů, které nevypovídaly o tom, v jakém zdaňovacím období a s jakou obchodní přírůžkou prodal zboží a zda uvedl veškeré získané tržby.

[50] Objem nakoupeného a prodaného zboží nemohl správce daně ověřit zejména proto, že stěžovatel neprovedl inventarizaci majetku a závazků. Inventarizace je dalším okruhem, jehož se stížní námitky týkají. Stěžovatel správci daně předložil soupisy nazvané „inventarizace 31. 12. 2006“ a „inventarizace 31. 12. 2007“. Dle jeho mínění jde o inventarizaci bezvadnou z hlediska zákona, protože ten nestanoví žádnou formu. Oproti tomu žalovaný a krajský soud zastávají názor, že se jedná o pouhou inventuru.

[51] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že soupisy nazvané „inventarizace 31. 12. 2006“ a „inventarizace 31. 12. 2007“ na listech 33 až 39 správního spisu obsahují údaje o druhu položky, hodnotě za jeden kus (balení), množství kusů ve skladu a celkovou hodnotu položky. Soupisy jsou na poslední straně také opatřeny celkovou cenou zboží ve skladu, údajem o celkovém počtu položek, datem, podpisem a razítkem.

[52] Z předložených listin tak vyplývá stav majetku ve skladě stěžovatele. Nijak z nich však neplyne, že stěžovatel zjištěný stav majetku ve skladu srovnal s evidovaným stavem majetku. Stěžovatel ve své kasační stížnosti sice tvrdí opak, nijak to ovšem nedoložil. V průběhu daňové kontroly nepředložil ani skladovou evidenci, ze které by vyplýval stav zásob, které měly být ve skladu (a se kterým měl skutečný stav srovnat). Z argumentace v kasační stížnosti a ze správního spisu tak není možné zjistit, zda a s čím stěžovatel srovnával zjištěný stav majetku ve skladu. Význam inventarizace spočívá v tom, že zabraňuje evidovat a vykazovat majetek a závazky, které neexistují, nebo je vykazovat v takovém ocenění, které neodpovídá skutečnosti. Předložené inventurní soupisy však k dosažení tohoto účelu nedostačují, neboť neumožňují správci daně zjistit, zda vykázaný stav zásob k 31. 12. 2006 a 31. 12. 2007 odpovídal skutečnosti.

[53] Stěžovatel dále namítá, že je oprávněn vést daňovou evidenci v listinné podobě. Správci daně tak předložil veškeré listinné doklady, které také zaevidoval, a ten nebyl oprávněn vyzývat jej k předložení dalších dokladů.

[54] Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné upozornit na to, že v průběhu řízení před finančními orgány a správními soudy nebylo nijak zpochybněno oprávnění stěžovatele vést daňovou evidenci pouze v listinné podobě. Správce daně však v průběhu daňové kontroly stěžovatele vyzval, aby dalšími důkazy – konkrétně výstupy z elektronického pokladního systému – prokázal, že ve skutečnosti došlo ke zdanitelným plněním tak, jak je stěžovatel evidoval. Z této opakované výzvy nijak neplyne, že by správce daně nutil k vedení záznamů v daňové evidenci ještě v další formě, než kterou si stěžovatel sám vybral. Touto výzvou totiž správce daně pouze reagoval na to, že nabyl pochybnost o správnosti, úplnosti, průkaznosti, srozumitelnosti a přehlednosti předložených záznamů.

[55] Protože v průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že stěžovatel měl k dispozici elektronický pokladní systém, správce daně svou výzvou blíže určil důkazní prostředek (výstupy z tohoto pokladního systému), kterým stěžovatel mohl pochybnosti správce daně o předložených záznamech vyvrátit. Podle zjištění správce daně mohly být výstupy z tohoto pokladního systému důležitým důkazním prostředkem pro prokázání uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, o výši obchodní přírážky, o vedení skladové evidence a o úplnosti předložené evidence tržeb. Stěžovatel má do jisté míry pravdu, pokud uvádí, že není rozhodné, že pokladní systém měl. Samotné vedení kontrolní evidence v elektronické podobě nemá vliv na to, zda vedl daňovou evidenci v listinné podobě bez vad. Pokud ale správce daně nabyl pochybnosti právě o předložených listinných záznamech, stěžovatel mohl výstupy z tohoto pokladního systému využít k vyvrácení pochybností správce daně o předložených listinných záznamech. Stěžovatel však tyto výstupy správci daně k dispozici nedal (dle vlastních slov je vedl pouze pro vlastní potřebu) a pochybnosti nevyvrátil ani jiným způsobem. Za takového stavu nemohl své důkazní břemeno unést.

[56] Poslední námitkou stěžovatel zpochybnil, že správce daně měl důvod ke stanovení daně podle pomůcek a nikoliv pomocí dokazování. Stěžovatel má pravdu, že stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti určení daně dokazováním (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být podle § 98 daňového řádu splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

[57] První podmínka byla v projednávané věci naplněna, neboť stěžovatel ve vztahu k předloženým dokladům a evidencím nesplnil svou povinnost, když neunesl důkazní břemeno. Splnění druhé podmínky Nejvyšší správní soud hodnotil ve světle své předchozí judikatury. Platí, že ze samotné skutečnosti neprokázání faktického uskutečnění některých ze stěžovatelem deklarovaných zdanitelných plnění nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních zdanitelných plnění samo o sobě totiž ještě není způsobilé zpochybnit daňovou evidenci jako celek. Ve smyslu konstantní judikatury (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71; ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142; a ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit *podstatnou* část daňové evidence daňového subjektu.

[58] V průběhu dokazování dospěl správce daně k závěru, že nemůže ověřit, kolik porcí jídel a nápojů stěžovatel prodal a kdy. Nemohl tak ověřit, ani jaké množství potravin a zboží (přijátá zdanitelná plnění) spotřeboval a použil k dosažení svého obratu, s jakou obchodní přírážkou prodával a zda veškeré tržby za prodané potraviny a zboží uvedl v evidenci uskutečněných zdanitelných plnění. Z předložené evidence tedy správce daně nemohl ověřit tu část, která se vztahuje k dani na výstupu, což představuje její podstatnou část. I druhá podmínka tak byla naplněna.

[59] Správce daně při stanovení pomůcek uvedl, že v rámci daňové kontroly nezjistil nákup zboží, které by stěžovatel neevidoval. Vyšel proto z dokladů o nákupu zboží a vyčíslil celkovou hodnotu nakoupeného zboží podle jednotlivých skupin. Podle počátečního a konečného stavu zásob správce daně stanovil celkovou spotřebu zboží v jednotlivých skupinách. Obchodní přírážku správce daně stanovil podle čtyř restaurací srovnatelných s restaurací stěžovatele. Takto stanovenou obchodní přírážkou zatížil jednotlivé skupiny spotřebovaného zboží a podle toho stanovil celková uskutečněná zdanitelná plnění.

[60] Nejvyšší správní soud považuje postup správce daně za srozumitelný. Vychází z údajů zjištěných u stěžovatele a pomůcky používá v pouze nezbytné míře. Stěžovatel sám nezpochybnil, že výslednou daň bylo možné stanovit podle pomůcek spolehlivě a Nejvyšší správní soud žádnou skutečnost, která by to zpochybňovala, nezjistil. Za takového stavu je tak možné uzavřít, že byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Ani poslední stížní námitka tak není důvodná.

V. Závěr

[61] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[62] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. října 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu