



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: T. T. H. V., DIČ: X, se sídlem A.,
zastoupen: JUDr. Jan Durný, daňový poradce, Slovenská 2136, 356
01 Sokolov,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00
Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2019, č. j. 34020/19/5300-22442-706033 a č. j. 34021/19/5300-22442-706033,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně svou žalobou brojila proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 8. 2019, a sice č. j. 34020/19/5300-22442-706033 (dále též: „rozhodnutí 2014“), č. j. 34021/19/5300-22442-706033 (dále též: „rozhodnutí 2015“), jimiž byly částečně, pokud jde o výši doměřené daně, změněny platební výměry ze dne 20. 9. 2018, jimiž jí byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2014 - prosinec 2014, respektive za

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

zdaňovací období leden 2015 - prosinec 2015 a současně stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Ve všech případech byla daň stanovena podle pomůcek, a to na základě provedené daňové kontroly, z níž vyplynulo, že daň není možno stanovit dokazováním.

Žaloba

2. Žalobkyně se nejprve vyjádřila k přípustnosti své žaloby. Dále ze svého pohledu zrekapitulovala průběh daňového řízení. Před zahájením své žalobní argumentace uvedla, že v celém příběhu šlo o to, že jistě nesprávně prodávala tabákové výrobky, přičemž ale doklady o nákupu zněly na třetí osoby. Tyto nákupy nezahrnula do svého účetnictví, stejně jako výnosy z prodeje. Pokud by měla být zjednána náprava, tak dle žalobkyně jednoduše nezbývá nic jiného, než tyto doklady a obraty třetích osob, přičemž o které se jedná, je již nezpochybnitelně známo, zdanit u žalobce a naplnit tak účel správy daní zakotvený v § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Bylo tedy nutno, třeba v rámci vedení řízení pomůckami, vyčíslit, v jaké hodnotě žalobkyně zboží nezahrnula do svých plnění, a toto nezdanila, tedy státu neodvedla DPH, a to ve výši, v jaké státu po právu náleží. Tuto výši pak žalobkyně vypočetla jak pro rok 2014 a 2015.
3. Prvá žalobní námitka se týkala tvrzené nezákonnosti při zahájení daňové kontroly. Žalobkyně uvedla, kdy byly zahájeny jednotlivé daňové kontroly, konstatovala však, že správce daně měl již před zahájením daňové kontroly dostatečné důkazy o tom, že nezdanila veškerou svou ekonomickou činnost, přičemž odkázala na přílohu dokumentu založeného ve spise, ze kterého vyplývá, že již v červenci 2017 obdržel správce daně odpovědi na výzvu k poskytnutí informací od dodavatelů tabákových výrobků JAS a GECO, od nichž se odvíjely jeho pochybnosti ohledně správnosti daňového přiznání, které žalobkyně podala. Proto měl správce daně povinnost žalobkyni vyzvat k podání daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 věty první daňového řádu, což se nestalo ani při postupném rozšiřování daňové kontroly. Takový postup odporuje závěrům rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55. Daňové řízení tak bylo zatíženo procesní vadou.
4. Ve druhé žalobní námitce žalobkyně uvádí, že jí bylo neoprávněně vyměřeno penále. Její názor plyne z toho, že správce daně nevydal výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Prvostupňový orgán měl dát primárně žalobkyni šanci svou chybu napravit a umožnit jí podat dodatečné daňové tvrzení. S ohledem na absenci této výzvy, kdy téměř v jednom okamžiku správce daně ukončuje svůj postup k odstranění pochybností a zároveň zahajuje daňovou kontrolu, kdy již není možné podávat dodatečná daňová tvrzení, byla žalobkyně zkrácena na svých právech. Odkazuje v tomto na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, sp. zn. 9 Afs 364/2018 a navrhuje, aby Krajský soud zrušil tu část v napadených rozhodnutích, kde je za jednotlivá zdaňovací období stížená kontrolami, vedle doměřované daně, zároveň, s odkazem na § 251 odst. 1 psím. a), b) daňového řádu, vyměřeno i 20% penále.
5. K tomu, že shora uvedené dvě žalobní námitky uvádí až v žalobě, sdělila žalobkyně, že žalovaný nemohl být znevýhodněn tím, že se těmito žalobními námitkami nezabýval v rámci odvolání, neboť mu bude i v navazujícím řízení soudním přezkumem jistě umožněno se kvalifikovaně vyjádřit a zaujmout postoj. Žalobkyně vychází z toho, že když prvostupňový správce daně prostě nevydal výzvu, tak tato procesní vada v řízení

předchozím nešla nikterak zhojit v odvolacím řízení postupem odvolacího orgánu. Problematika nevydání výzev a její judikatorní řešení je dle žalobkyně navíc relativně čerstvá. Již proto není vadou, že tyto námitky uplatňuje až v rámci žaloby.

6. Dále se žalobkyně zabývala spolehlivostí a reálností výše daně stanovené pomůckami. V dosavadním průběhu řízení se žalobkyně snažila žalovaného přesvědčit o tom, že pokud nezdanila některé dodávky zboží tím, že se nestaly součástí jejího účetnictví, tak nebylo nic jednoduššího než prostě tyto chybějící položky dodanit. Jedině tato cesta a způsob je objektivně správný, vyplývá totiž z logického uvažování. Stačí se jen zamyslet nad tím, jak by postupoval správce daně za situace, kdyby on sám neměl žádnou podnikatelskou činnost, žádné účetnictví, neprovozoval by vlastním jménem vůbec nic. Posléze by vyšlo najevo, že tomu tak není, že žalobce obchodoval na účet třetích osob, tedy provozoval by obchodní činnost vlastně on, což by vedlo k tomu, že by mělo být takto postupováno i v tomto případě, tedy jak tvrdí žalobkyně. Tedy zdanit ty obraty třetích osob, které měl zdanit žalobce. Místo toho se žalovaný vydal cestou sice za využití pomůcek, kde na konci bylo stanovení daně, jejíž výše je v hrubém nepoměru s realitou a to tou, jak žalobkyně několikrát prezentovala. Tímto způsobem žalovaný vybudoval konstrukci, jež se vymyká logickému uvažování a chápání v realitě. Žalobkyně nenapadá onu konstrukci sestavenou z jednotlivých pomůcek, které nebyly v průběhu dokazování zpochybněny, ba dokonce souhlasí s takovýmto postupem, kdy po zjištění, že společnost GECHO a Jas dodávala na provozovnu zboží, které žalobkyně nezahrnula do svého účetnictví, toto prodávala a o přidanou hodnotu se nerozdělila se státem, jak praví zákon. Ano, žalobkyně pochybila a stát má právo dostat své, ale v souladu se zákonem a ve správné výši, což je zakotveno v § 1 odst. 2 daňového řádu. Na místo toho, aby žalovaný zcela jednoduše a transparentně zdanil to, co u žalobkyně ke zdanění chybělo, uchýlil se ke konstrukci, jejímž výsledkem byla daň stanovená pomůckami v hrubém nepoměru s realitou. Pomůcky, které žalovaný použil, jsou dostatečně spolehlivé, avšak jejich použití ve výsledku se spojením s úvahami správce daně v daném směru trpí natolik závažnými pochybeními, což při správním uvážení o závěrečné konstrukci pomůcek a jejich vyústění vedlo k tomu, že byla stanovena daň mimo ekonomickou realitu. Ani prvostupňový orgán ani odvolací orgán, ve světle námitek žalobkyně nevysvětlil - neučinil správní úvahu o tom, proč právě jeho závěry jsou těmi správnými závěry a proč návrhy a závěry žalobkyně nelze přijmout. K tomu žalobkyně poukázala na svou úvahu a výpočet uvedený v odvolání, v němž vyšla ze součtu dodávek dodaných dle dokladů poskytnutých společnostmi GECHO a JAS do provozovny žalobkyně a vypočetla daň. Dospěla k závěru, že stát by měl právo na 91 279 Kč, požaduje však 814 214 Kč, resp. nyní je to už „pouhých“ 511 693 Kč.
7. Odvolací orgán se však k této námitce dle žalobkyně vůbec nevyjádřil, její námitkou se vůbec nezabýval, v dalším jen prostě převzal, až na výjimku, kdy uznal, že u subjektů, které předložily své účetnictví a kde bylo účtováno o dokladech, které duplicitně prvostupňový orgán zahrnul do vyměření daně žalobci, tak zbývající argumentaci prvostupňového orgánu. Přitom jako arbitr v prvním stupni měl odhalit mylnou konstrukci, resp. výsledek toho, co z této konstrukce vzniklo. Místo toho se zabýval zkoumáním, zda bylo použití pomůcek po právu, přitom nikdo přechod na pomůcky nenapadal, žalobkyně s nimi souhlasila a dokonce přechod i navrhovala. Byl to prvostupňový správce daně, který se tomu bránil a bránil se tomu proto, protože v první fázi chtěl vyměřit DPH jen na výstupu (viz důkaz spisem). Vždyť přeci vydal zajišťovací příkazy na bezmála 3,8 mil. Kč a bezodkladně začal s exekucí. Pak nějakou dobu trvalo, než si uvědomil, že takováto konstrukce nebude udržitelná a že doměření DPH jen na

výstupu by bylo opravdu trochu moc. Takže opakované návrhy žalobkyně na přechod na pomůcky byly pro něj „vysvobozením“. K tomu žalobkyně připojila obsáhlou reprodukci svého komentáře k tomuto postupu správce daně, již uplatnila v odvolání.

8. Žalobkyně dále vyšla z citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007. Poukázala na to, že žalovaný v bodu svého rozhodnutí za rok 2015 uvádí, že má za to, že nelze přisvědčit odvolateli, že zásoby byly zdaněny dvakrát. Žalobkyně k tomu uvádí, že nikdo nebrojil proti tomu, že by zásoby byly zdaněny dvakrát, to je ze strany OFŘ špatně pochopeno a vykládáno. Bylo brojeno proti tomu, že DPH byla odvedena dvakrát a to jedenkrát postupem správce daně při doměření pomůckami a po druhé zdaněním veškerého prodeje zásob v roce 2016 ze strany žalobkyně. Dále se touto námitkou OFŘ nezabývalo. Na tomto příkladu je vidět, že OFŘ vůbec nepochopilo, o co jde. Namísto toho se ve své argumentaci zaštitilo citacemi z předpisů upravujících vedení účetnictví, jeho průkaznost, předpisy upravujícími provádění inventarizací, vedení skladové evidence apod. Ano, tyto předpisy jsou zde a jsou součástí našeho právního řádu, aby se dodržovaly a pokud ne, měla by přijít sankce. V případě, kdy nejsou dodržovány, nastolil zde stát záchranou brzdu k tomu, aby se dostal ke svým nárokům a do našeho právního řádu zanesl institut stanovení daně za využití pomůcek. Ty by však neměly být používány k trestání neoprávněným násobným vybírání daně za to, že podnikatel porušil účetní či jiné předpisy. OFŘ na straně 14 svého rozhodnutí za rok 2015 v bodě 19 uvádí, že jako odvolací orgán má mandát k postupu dle § 114 daňového řádu, tedy toliko k tomu, zda byly dodrženy zákonné podmínky použití tohoto způsobu stanovení daně, mimo jiného zda daň byla stanovena prostřednictvím pomůcek dostatečně spolehlivě. Nikde v rozhodnutích OFŘ není zachycen myšlenkový pochod - jeho správní úvaha, proč a zda vůbec je v tomto případě stanovení daně tak, jak to udělal prvostupňový orgán, dostatečně spolehlivé. V bodě 24 rozhodnutí OFŘ uvádí, že se ztotožňuje s výběrem pomůcek prvostupňového správce daně, který postupoval v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu, kdy za pomůcku využil důkazní prostředky, které nebyly v průběhu daňové kontroly za posuzovaná zdaňovací období zpochybněny a dále vlastní poznatky získané v průběhu daňového řízení. O jaké vlastní poznatky se jednalo OFŘ však již neuvedlo, stejně tak neuvedlo, jaké důkazní prostředky mělo na mysli. Absentuje zde myšlenkový proces hodnocení důkazů - absentuje zde správní úvaha, proč právě jeho a které vůbec poznatky vedou ke spolehlivému stanovení právě takovéto daně. Chybí zde polemika s argumentací odvolatele, proč se tento mylí, když neustále požaduje, aby bylo zdaněno jen to, co chybělo ke zdanění. Jak již bylo uvedeno, žalobkyně nebrojí proti špatnému výběru pomůcek, na to nemá právo, brojí proti tomu, v co pomůcky vyústily a jelikož výsledná daňová povinnost, která byla žalobkyni stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která jí měla být, byť kvalifikovaným odhadem, stanovena, panuje zde oprávněná obava, že byla žalobkyně ve výsledku velmi poškozena, neboť výše hrubě vybočuje z obvyklé roviny. Daň stanovena žalovaným je v hrubém nepoměru s daní, která státu náleží. Je to ta DPH, která státu náleží z chybějících dokladů. Tak, jak již bylo uvedeno v úvodní části této žaloby. Zákon ani judikatura nestanovuje jakousi hranici hrubého nepoměru, tedy „zákonné tolerance“ mezi daní stanovenou na základě dokazování a daní stanovenou pomůckami. Nicméně pokud existuje možnost naplnění principu zakotveného v § 98 odst. 2 daňového řádu, kdy by se mělo přihlídnout ke všem okolnostem, včetně toho, zda daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.
9. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55, uvedla žalobkyně, že tvrdí a jako žalobní námitku vznáší to, že žalovaný, ač

vybral pomůcky správně (sestavy dokladů patřící k dodanění u žalobce) tyto ale vykonstruoval tak, že výsledná daň není stanovena dostatečně spolehlivě. Nedosažení dostatečné spolehlivosti pramení z rozdílu toho, co a jak se má zdanit ve světle chápání žalovaného na jedné straně a žalobkyně na straně druhé. I když se daň stanovuje za použití pomůcek, neměla by být v rozporu se zřejmou realitou. Pokud se tak stane, jako v tomto případě, porušuje správce daně nejen ustanovení § 98 daňového řádu, ale zároveň je porušena interpretační zásada zakotvená v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu. V momentě, kdy žalobkyně uvedla své námitky, v jakou konstrukci stanovení daně ze strany žalovaného vyústilo, došlo k přechýlení důkazního břemene na stranu žalovaného, kterému se doposud nepodařilo toto unést ve vztahu k dostatečné spolehlivosti stanovené daně. Žalovaný neuvedl, proč lze právě jím a takto stanovenou daň považovat za dostatečně spolehlivou ve světle protikladů neustále opakovaných žalobcem. Žalobkyně tvrdí a dokládá to propočty, jež jsou součástí stanoviska k výsledkům kontrolního zjištění, dále pak součástí odvolání, jakož i odpovědi na výzvu OFŘ, stejně tak i propočty v úvodu této žaloby, přičemž jsou jako podklady použity pomůcky, tedy důkazy (sestavy s chybějícími obraty) zpracované a použité prvoinstančním i odvolacím správcem daně. Nejzásadnější pochybení žalovaného spočívá v tom, že pro způsob výpočtu stanovené daně použil postup, na který je zvyklý a který má zažitý z ostatních řízení, kdy je vedeno dokazování.

10. Následná námitka žalobkyně se týká údajně nezákonného přenesení důkazní povinnosti. Žalobkyně uvedla, že jednou z podstatných premis tohoto řízení je odpověď na otázku, kde a na kom uvízlo důkazní břemeno? Je toho názoru, že při této variantě řízení, kdy se stanovuje daň pomůckami, není možné důkazní řízení vynechat, neboť i zde, ač v okleštěném rozsahu, musí probíhat dokazování, popř. minimálně v oblasti hodnocení důkazů, které byly přeřazeny do kategorie pomůcek. Podstatou sporu je tedy také posouzení otázky přenosu důkazního břemene ve smyslu § 92 odst. 4 a odst. 5 písm. c) daňového řádu, konkrétně prokázání toho, v jaké výši byla zkrácena DPH, která náležela státu, co se vlastně doměřuje a proč. Podle § 92 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Správce daně naopak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jak již bylo žalobkyní řečeno v odvolání, tak za celou dobu trvání řízení, a to ve velmi obsáhlém spise, nebyla dosud inventura jako taková zpochybněna, až nyní. Nikde ve spise se nenajde zmínka o tom, že doklad, kterým byl proúčtován inventurní stav, je nesprávný, neúplný a nevěrohodný. Nikde ve spise není zmínka o tom, že inventurní stav zásob vždy k rozvahovému dni, byl ve skutečnosti jiný. Nikdy v průběhu řízení nebyla žalobkyně vyzvána, aby skutečný stav zboží k 31. 12. prokázala i jinak než jen inventurním soupisem (např. svědeckou výpovědí). Prvoinstanční správce daně a žalovaný jednali nezákonně, když prostřednictvím výsledku kontrolního zjištění až právě v této závěrečné fázi znevěrohodnili inventurní soupis, přechýlili tak důkazní břemeno na žalobkyni, ta ji prokázáním a argumentací za využití podkladů žalovaného (tabulky a sestavy) vrátila, avšak dalšího se již nekonalo. OFŘ mělo provést další dokazování minimálně v té části

argumentace žalobkyně, kdy se polemizuje o tom, v jaké výši se ztratil výnos státu. Žalobkyně k tomu odkázala na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78.

11. Nezákonné jednání žalovaného, kterým byla žalobkyně zkrácena na svých právech, je patrné navíc z toho, že všechny důkazní prostředky, které žalobkyně navrhla nebo předložila, přičemž řada z nich byla stejného druhu jako důkazy-později pomůcky, ve skutečnosti paušálně žalovaný odmítnul. Žalobkyně namítá, že se žalovaný prostřednictvím výše popsaného postupu snažil přenést důkazní břemeno na žalobkyni. Tento postup považuje žalobkyně za nezákonný, v rozporu s účelem a smyslem zejména § 92 odst. 4, odst. 5 písm. c) daňového řádu i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo rozsudek ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2016.
12. Další žalobní námitka spočívala v nezohlednění stavu zásob. K ní žalobkyně uvedla, že si je plně vědoma, že při stanovení daně pomůckami je v postavení jakéhosi statisty, kdy má v podstatě minimální práva. Je v situaci, kdy zásada daňového řízení zakotvená v § 6 odst. 1 daňového řádu, kterou je zásada rovnosti, je silně potlačena v neprospěch osoby, se kterou je vedeno toto řízení. Tento fakt je nutno chápat jako určitý trest za to, že žalobkyně porušila své povinnosti. Tedy se nacházíme v tomto bezprávním postavení, což sice koliduje s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, nicméně snahou žalobkyně bylo prvostupňovému orgánu v době, kdy probíhalo ještě dokazování a posléze pak i OFŘ, vysvětlit na příkladu nezohlednění zásob v procesu stanovení daně pomůckami, proč právě žalovaného způsob a cesta je nesprávná. Přitom stačilo, a žalobkyně by to jistě akceptovala, kdyby byl použit způsob stanovení daně tak, jak to činí žalovaný, akorát na konci by se doměřovaná DPH snížila o DPH, která je vázána v zásobách, kdy tato by se jen posunula do dalšího období. Totiž pokud by správce daně nevedl řízení pomůckami jen za období březen až prosinec 2014 a leden až prosinec 2015, ale pokračoval by dál i do roku 2016, kde by připadalo v úvahu jen období leden a 9 dnů měsíce února a použil stejnou metodiku stanovení daně za všechna uvedená období, tak by musel jistojistě dojít k závěru takovému, že za roky 2014 a 2015 by doměřil DPH 311 tisíc Kč a 511 tisíc Kč, ale za 2016 by naopak nemalou část DPH musel žalobci vrátit. Pro názornost z účetnictví žalobkyně vygenerovala všechna tři období tedy roky 2014, 2015 a 2016 a zjistila, že za tyto tři období jdoucí období (budeme pracovat jen s daní 21 %) žalobkyně na vstupu měla zboží za částku bez DPH ve výši 42 479 718 Kč, na výstupu pak částku ve výši 45 299 647 Kč. Rozdíl je pak 2 819 929 Kč jako zisk, což odpovídá marži 6,6 %, přičemž zákonná marže při prodeji konečným spotřebitelům je 7 %. Na vysvětlenou uvádí, že marže je nižší, neboť zboží v hodnotě 4,5 mil. Kč, jelikož se nejednalo o zboží konečnému zákazníkovi, bylo prodáno s nulovou marží. Ze zisku 2 819 929 Kč vychází 21% DPH ve výši 592.185 Kč. Jak z přehledu vyplývá, tak v jednotlivých letech žalobkyně uplatnila DPH tak, že za rok 2014 DPH v celkovém součtu uplatnila nadměr ve výši 101 772 Kč. V roce 2015 uplatnila nadměr DPH v celkovém součtu 342 559 Kč. Avšak v roce 2016 odvedla v součtu DPH v celkové výši 995 903 Kč. Po vysaldování všech tří let dojdeme ke konečnému číslu 551 572 Kč ve prospěch státu. Takže je prokázáno, že stát od žalobkyně za období od 3/2014 do 2/2016 obdržel DPH ve výši 551 572 Kč. Z chybějících obrátů států náleží 1 149 906 Kč, stát žalobkyni vrátil za roky 2014 a 2015 celkem 443 331 Kč, přičemž rozdíl mezi tím činí 705 575 Kč. Stát ovšem požaduje celkem 1 374 117 Kč, vrátil 443 331 Kč, tedy rozdíl mezi částkami 705 575 Kč a 1 374 117 Kč zakládá hrubý nepoměr.
13. Na nabídku na rozšíření kontroly i na leden a 9 dnů února 2016 prvostupňový správce

daně nereflektoval. Zřejmě si dobře uvědomoval tu skutečnost žalobkyní již namítanou, že by se muselo objasnit, jak je možné, že žalobkyně, ač nakoupila v roce 2016 tabákové výrobky jen za 6 738 186,64 Kč bez DPH, kdy DPH činila částku 1 415 019 Kč na vstupu a DPH na výstupu při prodeji se 7% marží pak částku 1 514 070 Kč, kdy povinnost k odvodu DPH z tohoto množství tabákových výrobků by byla ve výši 99 051 Kč, musel by totiž dát odpověď na otázku, jak je tedy možné a proč žalobkyně v roce 2016 odvedla prokazatelně částku správci daně ve výši 994 987 Kč. Co vlastně a jaké zboží žalobkyně prodávala. Žalovaný argumentaci nepřijal a tuto odmítl jako neprůkaznou a uchýlil se k osvědčené a jediné možné rétorice, že stav zásob, z důvodu absence vedení skladové evidence...atd. Stejně tak odmítl důkazy o nákupech, stavu skladové evidence, jakož i skladovou evidenci samotnou vedenou již v souladu s předpisy, s odůvodněním, že údaje z roku 2016 jsou nesprávné, jelikož na sebe nenavazují a jsou ve vzájemném rozporu. Tyto rozpory pak OFŘ uvedl do výzvy, na kterou žalobkyně reagovala dne 16. 7. 2109.

14. Všechny nesrovnalosti byly vysvětleny a doloženy. OFŘ tuto odpověď na výzvu přijal a reagoval na ni až v samotném rozhodnutí pouhým konstatováním, že nesrovnalosti přetrvávají, neuvedl však konkrétně v čem a jaké. Závěr OFŘ je překvapující v tom, že aniž by bylo provedeno za rok 2016 jakékoliv šetření, je účetnictví za 2016 prohlášeno za nesprávné a neprůkazné a tedy je na závěry OFŘ, zde učiněné, třeba nahlížet jak na závěry nemající v dosavadním řízení oporu. Tyto závěry jsou poplatné jen tomu, aby se nikdo nemusel zabývat rokem 2016, kdy by se pak ukázala celá ekonomická realita této kauzy. Tímto postupem byla žalobkyně zkrácena na svém právu reagovat na výtku OFŘ a zaujmout tak adekvátní obranu. Nicméně pokud by nesrovnalosti přetrvávaly a to v částkách, v jakých uvedl ve své výzvě, tak při obratu přes 10 mil. Kč se jeví tyto nesrovnalosti za nicotné, vyvolávající spíše úsměvné rozpaky. To ovšem stačilo k tomu, aby logické uvažování a argumentace nad tím, že kde je náklad, musí být i výnos, či kde se nachází DPH na vstupu, měla by být i DPH na výstupu a naopak a že odvedená DPH v částce o 900 tisíc Kč vyšší se jaksi nenarodila ze vzduchoprázdna, byla „převálcována“ argumentací neadresnou, založenou na nicotných důvodech a předkládanou stranou, která si dobře uvědomuje své silnější postavení v řízení při stanovení daně pomůckami.
15. Předposlední žalobní námitka se týkala tvrzeného duplicitního zdanění. K této otázce žalobkyně uvedla, že ano, žalovaný zdanil, sice systémově špatně, a zdanil jen přidanou hodnotu, to je pravda, nicméně žalobkyně již nesčíslněkrát uvedla, že došlo ke dvojímu zdanění a to jednou ze strany žalovaného jeho stanovením daně za roky 2014 a 2015 při současném nezohlednění stavu zásob vždy ke konci roku a podruhé v roce 2016, kdy žalobkyně podala a ani jinak konat nemohla, sama daňové tvrzení a DPH odvedla, přinejmenším z hodnoty zásob z roku 2014 a 2015 a tyto zdanila ještě jednou. Jak jinak si vysvětlit argumentaci čísel z podkladů žalobkyně z roku 2016, kdy pořídila tabákové výrobky za částku 6 792 952,64 Kč, ale prodej zboží za období činil částku ve výši 11 651 482,49 Kč? Vysvětlit to nejde. K tomuto rozporu, i když jej žalobkyně žalovanému předestřela, se OFŘ nevyjádřilo, resp. se vyjádřilo tak, že argumenty žalobkyně nelze přijmout, jelikož účetnictví za rok 2016 je nesprávné a neprůkazné, a to aniž by bylo předmětem kontroly.
16. Stejně tak se žalovaný dle žalobkyně nevyjádřil k argumentaci a předloženým důkazům, kdy z části se jednalo o důkazy z jeho vlastní činnosti o tom, že na prodejně tohoto typu v každé jedné minutě se prostě musejí nacházet nějaké zásoby, a pokud se tam nacházely vždy k 31. 12. příslušných kontrolovaných roků, byť by to byly zásoby nepatrné hodnoty, tak prostě systémem - metodikou, jakou byly daně stanoveny za zdaňovací období březen

až prosinec 2014 a leden až prosinec 2015, nutně muselo a taky došlo ke dvojímu zdanění. V tomto ohledu OFŘ jako „arbitr“ selhalo a nesplnilo si tak jako garant dohledu nad zákonností, či nesprávností viz § 114 odst. 3 daňového řádu, daňových řízení ve světle § 1 odst. 2 daňového řádu ke správnému zjištění a stanovení daně.

17. Konečně žalobkyně namítla prekluzi práva. Rekapitulovala data zahájení daňové kontroly a uvedla, že ze spisu je zřejmé, že správce daně, v rámci své vyhledávací činnosti činil úkony již v měsíci červenci 2015. Otázkou je, zda se z činnosti správce daně před zahájením vlastní kontroly dne 6. 11. 2015 na zdaňovací období duben 2015, dá dovodit, zda nebyla „skrytě“ zahájena kontrola na celé období roku 2015, či 2014, pak by počátek běhu lhůty byl nastartován dříve než datem zahájení kontrol. S ohledem na judikatorní praxi NSS např. pod 5 Afs 42/2004 jakož i s ohledem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 21. 04. 2009, bude soudem otázka prekluze zkoumána, aniž by byl podán k tomu návrh.

Vyjádření žalovaného k žalobě

18. V rámci svého vyjádření k žalobě nejprve žalovaný stručně zrekapituloval průběh správního řízení a jednotlivé žalobní námitky, jež v žalobě uplatnila žalobkyně. K žalobkynin tvrzenému nezákonnému postupu při zahájení daňové kontroly ve vztahu k závěrům obsaženým v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55, uvedl, že v dané věci měl správce daně k dispozici pouze obecné indicie, které mu neposkytovaly dostatek informací k tomu, aby mohl přistoupit k vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Účetnictví a účetní doklady žalobkyně byly nevěrohodné a byly správcem daně zpochybněny, správce daně si tedy na základě těchto podkladů nemohl učinit závěr o tom, že je zde důvodný předpoklad doměření daně. Ze spisového materiálu ani napadených rozhodnutí nikterak nevyplývá, že by správce daně zjistil, že daň má být vyšší. Žalovaný podotkl, že nesprávně stanovená daňová povinnost neznamená automaticky, že daňová povinnost byla stanovena nižší a má být tedy doměřena ve správné výši. Zároveň poukázal na to, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že nelze stanovit daň dokazováním a bylo nutné ji stanovit za použití pomůcek. S ohledem na skutečnost, že žalobkyně v rámci daňové kontroly za posuzovaná zdaňovací období nesplnila své zákonné povinnosti v takové míře a v takovém rozsahu, že správce daně nebyl schopen stanovit daň dokazováním, jelikož žalobkyně v posuzovaných zdaňovacích obdobích neúčtovala o všech účetních případech, které věcně a časově souvisely s posuzovanými zdaňovacími obdobími, nebylo možné její účetnictví považovat za úplné ve smyslu § 8 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Bez průkazně vedeného účetnictví nebyl správce daně schopen objektivně posoudit, zda údaje uvedené v daňových přiznáních za posuzovaná zdaňovací období odpovídají skutečným. Pokud by tedy správce daně vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání, stejně by nebyl schopen posoudit správnost zde uvedených údajů, když navíc s ohledem na zcela zpochybněné účetnictví nebyla naplněna hypotéza § 145 odst. 2 daňového řádu, a to že by zde byl dán důvodný předpoklad doměření daně. S ohledem na skutečnost, že sama žalobkyně souhlasila se stanovením daně podle pomůcek v důsledku neúplného účetnictví, je potom zřejmé, že by nebyla schopna svá tvrzení uváděná v dodatečných daňových tvrzeních prokázat. Současně žalovaný poukázal na právní závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, podle nichž mj. „postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu (výzva k doměření daně) je vyloučen v situaci, že je nutné zahájit

daňovou kontrolu.“ Právě taková situace nastala v případě žalobkyně. U ní bylo zjevné, že by muselo buď jak buď dojít k doměření daně z přidané hodnoty z moci úřední, a to na základě daňové kontroly ve smyslu § 143 odst. 3 daňového řádu, přičemž i v jejím případě bylo nutno zohlednit rovněž to, že by nebyla schopna podat dodatečné daňové přiznání, respektive svá případná tvrzení věrohodně prokázat. Tyto závěry jsou pak potvrzovány i právním názorem Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2018, č. j. 6 Af 29/2015-34, v němž se uvádí: *„Rozlišujícím kritériem pro to, kdy má správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání, a kdy může bez výzvy zahájit daňovou kontrolu, je právě „důvodný předpoklad doměření daně“. Je-li naplněn, může správce daně vydat výzvu k podání dodatečného daňového přiznání. Naopak pokud na základě nových skutečností či důkazů vzniká pouhé podezření správce daně a potřebná zjištění nejsou úplná, není podmínka k vydání výzvy naplněna a správce daně může daňovou kontrolu provést bez vydání této výzvy.“* V případě žalobkyně takový důvodný předpoklad dán nebyl.

19. Jelikož dle žalovaného nebyl důvod pro vydání výzvy ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu, považuje žalovaný za nedůvodnou i tu žalobní námitku, ve které žalobkyně namítá porušení svých práv v důsledku nevydání uvedené výzvy i ve vztahu k vyměřenému penále. Jelikož bylo nutné stanovit daň na základě pomůcek, nebylo možné ji doměřit na základě dodatečného daňového přiznání tak, aby penále dle § 251 odst. 4 daňového řádu nevzniklo.
20. Důvodná není dle žalovaného ani ta žalobní námitka týkající se spolehlivosti a reálnosti výše stanovené daně podle pomůcek a nezohlednění stavu zásob. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 1 Afs 108/2018-37, podle něhož (s odkazem na předchozí rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu): *„Daňový subjekt může namítat neadekvátní výši stanovení daně dle pomůcek s odůvodněním, že při konstrukci pomůcek správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení, kterým disponuje. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž lze řadit to, že nebylo vůbec objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně tak nelze vůbec přezkoumat. Jednoznačným excesem je možno označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně reflektovala realitu daňového subjektu (např. tehdy, pokud by u daňového subjektu, který provozuje malé pekařství, byla daň stanovena na základě údajů jiného subjektu, který provozuje autoservis). Jde o případy natolik zásadních pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt se svou námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci. K dalším námitkám, které nepoukazují na výše nastíněná nejzásadnější pochybení, ale jimiž je stále zpochybňována dostatečná spolehlivost daně stanovené dle pomůcek, lze odkázat na rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, ve kterém kasační soud konstatoval, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběru pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volní úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem.“* S ohledem na uvedené považoval žalovaný námitky žalobce za nedůvodné, s tím, že ve zde řešeném případě nelze hovořit o nějakém excesu.

21. Žalovaný odmítl i názor žalobkyně, že žalovaný měl zdanit jen ty obraty třetích osob, které měla zdanit sama žalobkyně. Uvedl přitom, že stanovení daně pomůckami připadá v úvahu až za situace, kdy daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti; pak ovšem mu nemůže svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený prvostupňovým správcem daně. Za takové situace se jedná o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost s prvostupňovým správcem daně při úkonech v daňovém řízení. Žalobkyně tedy nemá právo se účastnit procesu výběru pomůcek pro stanovení její daňové povinnosti, popřípadě navrhnout pomůcky pro ni výhodnější. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2014, č. j. 9 Afs 84/2013-56, kde se Nejvyšší správní soud vyjádřil k výběru pomůcek a uvedl: *„Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na přiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“* Žalovaný má tedy za to, že žalobkyni nesvědčí právo navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, jelikož ve zde řešeném případě nelze hovořit o tom, že by celková daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.
22. Za nedůvodnou považuje žalovaný i námitku žalobkyně, podle které souhlasí se stanovením daně podle pomůcek i s výběrem konkrétních pomůcek (považuje je za dostatečně spolehlivé), ale nesouhlasí se závěry, ke kterým žalovaný dospěl a má za to, že daň stanovená žalovaným je v hrubém nepoměru s realitou. Žalobkyně souhlasila se stanovením daně podle pomůcek, a proto si musela být vědoma, že se jedná o náhradní formu stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010-99, uvedl: *„Výsledná daňová povinnost pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká.“* Žalovaný má však za to, že daň byla na základě zjištění skutkového stavu stanovena dostatečně spolehlivě a blíží se co nejvíce realitě, neboť žalovaný vycházel z daňových dokladů poskytnutých dodavateli GECO a JAS, na základě kterých je zřejmé, že tabákové výrobky dle těchto daňových dokladů byly dodány žalobkyni na její provozovnu. Ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, vyplývá, že aby mohla být podobná námitka úspěšná, bylo by nutno, aby žalobkyně prokázala, že způsobem, kterým uskutečňovala své podnikání, nemohla ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak jí byl stanoven správcem daně. To se ale nestalo.
23. K údajnému dvojímu odvedení daně z přidané hodnoty ze skladových zásob, kterému bylo možno předejít odečtením daně za skladové zásoby, které byly zdaněny následně, žalovaný uvedl, že v průběhu daňové kontroly nebylo možné zjistit skutečný stav zásob, neboť žalobkyně skladovou evidenci nevedla, a proto jí vykázaný stav zásob 31. 12. 2014 ani k 31. 12. 2015 nemohl být zohledněn. Žalovaný tak nemohl přisvědčit žalobkyni, že zásoby byly zdaněny dvakrát, když nebyl, jak k 31. 12. 2014, tak k 31. 12. 2015 znám skutečný stav zásob. Zároveň, jak vyplývá z § 98 odst. 3 daňového řádu, jako pomůcky lze použít zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Stav zásob žalobkyně byl správcem daně zpochybněn.
24. Žalovaný také s odkazem na § 115 odst. 2 daňového řádu odmítl názor žalobkyně, že byla

porušena její práva tím, že sice všechny nesrovnalosti vysvětlila a doložila, žalovaný na tato vysvětlení reagoval až v samotném rozhodnutí, v němž konstatoval, že nesrovnalosti přetrvávají. Z uvedeného ustanovení a rovněž i ze souvisejících názorů nauky dle žalovaného vyplývá, že povinnost seznámit daňový subjekt má správce daně v případě, kdy na základě hodnocení předložených důkazních prostředků zjistil nové skutečnosti, což v posuzovaném případě nenastalo. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu má daňové subjekty chránit před tzv. překvapivým rozhodnutím, což bylo v daném případě naplněno. Jelikož nedošlo na základě vyjádření žalobkyně k žádným novým skutkovým zjištěním, nebyl důvod ji opakovaně seznamovat. V souvislosti s tvrzením žalobkyně, že žalovaný neuvedl, jaké pochybnosti přetrvávají, lze dle žalovaného odkázat např. na body 31 a 32 napadeného rozhodnutí 2014 (popř. 32 a 33 rozhodnutí napadeného rozhodnutí 2015, ze kterých je zřejmé, že toto tvrzení žalobce není založeno na pravdě.

25. K námitce žalobkyně, že kde je náklad, musí být i výnos či kde se nachází DPH na vstupu, měla by být i DPH na výstupu a naopak, žalovaný odkázal na bod 27 rozhodnutí napadeného rozhodnutí 2014 (popř. bod 28 napadeného rozhodnutí 2015), kde žalovaný uvedl, že se dále zabýval otázkou, zda v daňovém řízení byly zjištěny a zohledněny skutečnosti, z nichž vyplývají výhody pro žalobce. Za takovou výhodu žalovaný považuje to, že žalobkyni byly přiznány nároky na odpočet daně z neevidovaných přijatých plnění od dodavatelů GECO a JAS ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též: zákon o DPH). Žalovaný má tak za to, že daň podle pomůcek byla stanovena ve správné výši a nikoliv v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu, které by bylo navíc provázeno libovůlí finančního orgánu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011) a bylo též přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplynuly výhody pro žalobkyni.
26. Z tohoto důvodu považuje žalovaný za nedůvodnou i námitku žalobkyně, podle níž v rozhodnutí absentuje myšlenkový proces hodnocení důkazů a polemika s její argumentací. Žalovaný se s argumentací žalobkyně vypořádal zcela v intencích § 114 odst. 4 daňového řádu.
27. Žalovaný také odmítl názor žalobkyně, že docházelo ke skrytému výkonu daňové kontroly již v červnu, takový závěr nemá oporu ani v napadeném rozhodnutí, ale ani ve spisovém materiálu. Správce daně není povinen za účelem ověření či získání jakékoli informace zahajovat daňovou kontrolu, její zahájení může záviset právě na ostatních zjištěných skutečnostech. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, které by pro provádění skryté daňové kontroly svědčily.
28. K otázce důkazního břemene žalovaný poukázal na to, že odkaz žalobkyně na § 92 odst. 4 a 5 písm. c) daňového řádu není v projednávané věci přílehlavý. Z ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně, při němž správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem. Zároveň je vyloučeno kombinovat způsob stanovení daně dokazováním a na základě pomůcek. Žalovaný tedy považuje námitku žalobkyně za nedůvodnou, jelikož, jak již bylo uvedeno výše, v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Daňový subjekt pak může polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2017, č. j. 1 Afs 20/2014-40.
29. Zpochybnění inventur až v závěrečné fázi řízení až prostřednictvím výsledku kontrolního

zjištění nemůže mít podle žalovaného vliv na správnost postupu správce daně, a to na základě § 88 odst. 2, 3 daňového řádu. Správce daně postupoval zcela v souladu s platnou právní úpravou a jejím výkladem zaujatým Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016-25. Je to právě seznámení s výsledky kontrolního zjištění, které slouží k seznámení daňového subjektu se skutečnostmi, ke kterým správce daně během řízení dospěl.

30. Žalovaný proto navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

Jednání před krajským soudem

31. Ve věci se před Krajským soudem v Plzni dne 23. 9. 2020 uskutečnilo jednání.
32. V jeho rámci zástupce žalobkyně konstatoval, že klíčovou otázkou v tomto řízení je, jak by to vypadalo, kdyby žalobkyně nepodváděla. Ve věci byly nejprve vydány zajišťovací příkazy na 3,8 milionů Kč, to je ale jiný příběh. K řešení naznačené otázky postačí vzít v potaz zajištěné daňové doklady, které žalobkyně původně nezahrnula do svého účetnictví, 7% marži na tabákové výrobky a takto dopočítat dlužnou daň. Sám vypočetl dlužnou daň na částku 203 010 Kč, stát však doměřuje více než 840 000 Kč, v čemž spatřuje žalobkyně exces. Měl by zvítězit zdravý rozum a stát by měl dostat jen to, na co má právo. K potrestání žalobkyně slouží jiná právní úprava. Správní řízení bylo extrémně rozsáhlé, samo o sobě stálo mnoho sil, času a peněz. V souvislosti s doměřením daně za roky 2014 a 2015 měl být v potaz vzat i rok 2016, kdy žalobkyně na dani z přidané hodnoty odvedla 950 000 Kč; prodala totiž mj. i ty zásoby, jejichž stav nevzaly správní orgány v úvahu.
33. Zástupkyně žalovaného uvedla, že poukazy na vydané zajišťovací příkazy považuje za bezpředmětné. Odkázala na své vyjádření a v něm citovanou judikaturu. Shrнула, že žalobkyně nemůže zpochybňovat pomůcky, údaje o skladových zásobách nebylo možno použít, protože byly zpochybněny.
34. Zástupce žalobkyně navrhl, aby soud napadená rozhodnutí 2014 a 2015 zrušil, popřípadě aby je zrušil alespoň co do části, v níž byla žalobkyni vyměřena penále, a to pro nedodržení zákonných podmínek.
35. Zástupkyně žalovaného navrhla, aby soud žalobu coby nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

36. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
37. Žaloba není důvodná.
38. Ze správního spisu soud zjistil následující skutečnosti.
39. Dne 29. 6. 2016 byla správním orgánem I. stupně v rámci ústního jednání zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období březen 2014 až prosinec 2014 v omezeném rozsahu. S výsledky kontrolního zjištění byl zástupce žalobkyně seznámen při ústním jednání konaném dne 9. 11. 2017. Správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto stanovil daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Dne 7. 3. 2018 při ústním jednání byl u žalobkyně

rozšířen rozsah daňové kontroly mimo jiné za zdaňovací období březen 2014 až prosinec 2014. Se změnou výsledků kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena v rámci ústního jednání konaného dne 16. 7. 2018. Zpráva o daňové kontrole č. j. 862026/18/2405-60563-404858 byla se žalobkyní projednána v rámci ústního jednání dne 14. 9. 2018. Na základě projednané zprávy vydal správce daně I. stupně dne 20. 9. 2018 dodatečné platební výměry č. j. 865389/18/2403-50522-404987 (březen 2014) č. j. 865410/18/2403-50522-404987 (duben 2014), č. j. 865461/18/2403-50522-40498 (květen 2014), č. j. 865476/18/2403-50522-404987 (červen 2014), č. j. 865503/18/2403-50522 404987 (červenec 2014), č. j. 865515/18/2403-50522-404987 (srpen 2014), č. j. 865527/18/2403- 50522-404987 (září 2014), č. j. 865539/18/2403-50522-404987 (říjen 2014), č. j. 865547/18/2403 50522-404987 (listopad 2014) a č. j. 865569/18/2403-50522-404987 (prosinec 2014).

40. Proti platebním výměrům podala žalobkyně dne 30. 10. 2018 odvolání. Žalovaný seznámil písemností ze dne 20. 6. 2019 žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků, které předložila spolu s odvoláním. Žalobkyně na seznámení reagovala dalším podáním učiněným dne 16. 7. 2019. Napadeným rozhodnutím 2014 pak žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno v odstavci I. tohoto rozsudku.
41. Současně ze správního spisu vyplývá, že dne 10. 2. 2016 byla správcem daně I. stupně v rámci ústního jednání zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období leden 2015 až březen 2015 a květen 2015 až prosinec 2015 v omezeném rozsahu. Dne 6. 11. 2015 byla v rámci ústního jednání zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období duben 2015. S výsledky kontrolního zjištění byl zástupce žalobkyně seznámen při ústním jednání konaném dne 9. 11. 2017. Správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto stanovil daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Dne 7. 3. 2018 při ústním jednání byl u žalobkyně rozšířen rozsah daňové kontroly mimo jiné za zdaňovací období leden 2015 až prosinec 2015. Se změnou výsledků kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena v rámci ústního jednání konaného dne 16. 7. 2018. Zprávy o daňové kontrole za leden 2015 až březen 2015, květen 2015 až prosinec 2015, dále za srpen 2015 a za duben 2015 byly se žalobkyní projednány v rámci ústního jednání dne 14. 9. 2018. Na základě projednaných zpráv vydal prvostupňový správce daně dne 20. 9. 2018 dodatečné platební výměry č. j. 865638/18/2403-50522-404987 (leden 2015), č. j. 865677/18/2403-50522-404987 (únor 2015), č. j. 865692/18/2403-50522-404987 (březen 2015), č. j. 865726/18/2406-50522-404987 (květen 2015), č. j. 865875/18/2403-50522-404987 (červen 2015), č. j. 865893/18/2403-50522-404987 (červenec 2015), č. j. 865963/18/2403-50522- 404987 (září 2015), č. j. 865978/18/2403-50522-404987 (říjen 2015), č. j. 867500/18/2403-50522- 404987 (listopad 2015) a č. j. 867517/18/2403-50522-404987 (prosinec 2015) a platební výměry č. j. 865709/18/2403-50522-404987 (duben 2015) a č. j. 865938/18/2403-50522-404987 (srpen 2015).
42. Žalovaný seznámil písemností ze dne 20. 6. 2019 žalobkyni s hodnocením důkazních prostředků, které předložila spolu s odvoláním. Žalobkyně na seznámení reagovala dalším podáním učiněným dne 16. 7. 2019. Napadeným rozhodnutím 2015 pak žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno v odstavci I. tohoto rozsudku.
43. Aniž by tuto námitku formulovala žalobkyně samostatně jako ostatní své žalobní body, na více místech v žalobě tvrdí, že nebyly vypořádány její námitky, které uplatnila v rámci odvolání, respektive že nebyly vypořádány dostatečně. Soud se proto nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti obou napadených rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že žádné z napadených rozhodnutí není nepřezkoumatelné ani pro nesrozumitelnost, ani pro

nedostatek důvodů. Konkrétně k posléze uvedenému druhu nepřezkoumatelnosti je nutno poukázat na to, že odvolací přezkum rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je omezen ustanovením § 114 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. V tomto směru ale byly námitky žalobkyně vypořádány, a to dostatečným způsobem, je zřejmé, z jakých důvodů žalovaný napadená rozhodnutí správce daně I. stupně částečně změnil, ale ve zbytku potvrdil, a z jakého důvodu považuje námitky žalobkyně, které ke změně rozhodnutí správce daně I. stupně nevedly, za liché, mylné nebo vyvrácené. Je možno připomenout, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí popisuje objektivní stav, který brání v přezkumu takového rozhodnutí soudem, nejde tedy o takovou situaci, kdy napadené rozhodnutí neodpovídá subjektivním představám žalobkyně o tom, v jakém rozsahu měly být její odvolací námitky vypořádány.

44. Soud tedy uzavírá, že nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí neshledal.
45. V žalobní námitce, kterou žalobkyně označila jako první a podle níž správní orgány svým postupem porušily ustanovení § 145 odst. 2 daňového řádu, nelze přisvědčit.
46. Podle § 143 odst. 1 daňového řádu: *„Daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku.“* Podle třetího odstavce téhož ustanovení pak: *„K doměřením z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2.“*
47. Dle § 145 odst. 2 daňového řádu: *„Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“*
48. Žalobkyně se ve své argumentaci opírá o jí citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které dovozuje, že správce daně byl v jejím případě povinen ji před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. Obecně je třeba žalobkyni dát za pravdu, že např. v druhé právní větě usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, se praví: *„Dozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“* Jedná se tu o projev hierarchické struktury postupů správce daně, jehož logika je založena na postupném posilování vrchnostenské stránky správy daní a jemu odpovídajícím postupným oslabování její kooperativní (dialogické) stránky. Vycházet je tedy třeba z toho, že primárním postupem správce daně by mělo být dát příležitost daňovému subjektu k nápravě jeho chyby.
49. Žalobkyně však pomíjí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu současně vyplývá, že tyto závěry není možné absolutizovat; jinak řečeno, i povinnost vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení se odvíjí od konkrétní situace, v jejímž rámci je

třeba především zohlednit kvalitu a míru informací, které snad mohou správce daně vést k závěru, že dojde k doměření daně, a má tedy i své z toho vyplývající limity. Už v citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu je uvedeno, že tato povinnost se logicky nevztahuje jednak na situace, kdy správce daně zahájí daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu, jednak ale i na situace, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. O takové případy se bude dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajících skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně. Způsob výkladu povinnosti vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu pak byl rozpracován i v další judikatuře Nejvyššího správního soudu. Tak v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS, kasační soud akceptoval názor části nauky a konstatoval: *„výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).“*

50. Na podkladě řečeného lze uzavřít, že vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu bude zásadou v situaci, kdy správce daně již disponuje dostatečně konkrétními informacemi, z nichž vyplývá, že daň bude zjevně doměřena; tato zásada se však neuplatní jednak v situaci, kdy je zahájena daňová kontrola bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu, jednak v situaci, kdy by takový postup ohrozil cíle správy daní.
51. Pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu se pak zabývala i otázkou následků, které by mělo nevydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu v situaci, kdy by vydání této výzvy bylo optikou shora uvedených hledisek namístě. Dospěla přitom k závěru, že ani za takové situace její nevydání neznamena, že by automaticky měly být popřípadě posléze vydané platební výměry zrušeny. I v takovém případě je totiž nutno rozlišovat, jaké následky mělo takové pochybení správce daně pro právní sféru daňového subjektu. V rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017-56, tak Nejvyšší správní soud uvedl: *„kromě toho je správný i závěr krajského soudu (...), že ani stěžovatelem tvrzená vada (zahájení daňové kontroly, byť byly splněny předpoklady pro postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu) neznamena bez dalšího takové pochybení správce daně, které by muselo způsobovat nezákonnost jeho rozhodnutí. Rozhodujícím kritériem případné nezákonnosti by byla okolnost, zda takové pochybení správce daně by mohlo daňový subjekt poškodit na jeho právech.“*
52. Jinými slovy řečeno, domáhá-li se žalobkyně námitkou tvrzené nezákonnosti spočívající v nevydání výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu zrušení napadených rozhodnutí 2014 a 2015, bylo její povinností tvrdit a případně i prokazovat, jednak to, že v jejím případě měla být tato výzva za shora citovaných podmínek vydána, jednak (protože mezi účastníky není sporu o tom, že tato výzva v projednávané věci vydána správcem daně I. stupně nebyla), že v důsledku toho

došlo k poškození jejích práv.

53. Právě i optikou těchto závěrů zjemňujících poněkud příliš paušální právní názor prezentovaný žalobkyní, je nutno posoudit jí uplatněnou námitku. Na podkladě obsahu správního spisu lze poté především přisvědčit názoru, který prezentoval žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, totiž že před zahájením daňové kontroly nedisponoval správce daně informacemi takové kvality, z nichž by bylo možné dostatečně jistě uzavřít (důvodně předpokládat), že dojde k doměření daně; to plyne především z té skutečnosti, že žalobkyně o podstatné části svých obchodů vůbec neúčtovala. Při takto závažném nedostatku v účetnictví samotné žalobkyně nebylo možno učinit ani závěr, že k doměření daně dojde, ani že k doměření daně nedojde. Nic na tom nemění faktury, které správci daně zaslaly dodavatelské společnosti GEKO a Jas, neboť ty zněly na různé subjekty, ostatně sám zástupce žalobkyně některé z těchto daňových dokladů i rozporoval (např. ve svém podání ze dne 9. 9. 2017), a tedy lze přijmout závěr, že bylo nutno situaci posoudit komplexně, přičemž vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu nebylo možno považovat za procesně efektivní krok. Skutečnost, že správce daně I. stupně nabyl pochybnost o správnosti údajů původně žalobkyní deklarovaných v daňovém přiznání, sama o sobě neznamena, že je automaticky dán důvodný předpoklad, že bude doměřena daň. Za takové situace je pak nutno uzavřít, že správce daně nepochybil, pokud v projednávané věci nevydal vůči žalobkyni výzvu k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.
54. Nad rámec uvedeného navíc nelze přehlédnout, že s ohledem na absenci účetních podkladů žalobkyně, respektive s přihlédnutím k tomu, že i ty faktury, které obstaral správce daně I. stupně, byly následně žalobkyní zpochybňovány, by žalobkyně ostatně nemohla ani případně vydané výzvě dle § 145 odst. 2 daňového řádu řádně vyhovět. S ohledem na situaci, kterou žalobkyně svým jednáním spočívajícím v nevedení řádného účetnictví navodila, je v daném případě prakticky nepředstavitelné, že by byla současně schopna splnit výzvu správce daně dle § 145 odst. 2 daňového řádu, respektive od sebe odvrátit nutnost provedení daňové kontroly, doměření daně dle pomůcek a rovněž i penále; v dané věci bylo stanovení daně dokazováním vyloučeno.
55. Prvou námitku je tedy nutno považovat za nedůvodnou, když i tehdy, pokud by byla věcně správná, totiž že by správce daně v projednávané věci vskutku porušil svou povinnost vydat výzvu dle § 145 odst. 2 daňového řádu (čemuž tak není, jak soud vyložil výše), a byla by tím tedy *de iure* zasažena procesní práva žalobkyně, fakticky by k žádnému skutečnému materiálnímu zasažení její právní sféry beztak nedošlo, neboť by žalobkyně nebyla schopna této výzvě vyhovět. Soud tedy uzavírá, že tato námitka je nedůvodná.
56. Stejný závěr pak soud učinil i o námitce týkající se tvrzeného neoprávněně vyměřeného penále. Žalobkyně sama nepopírá, že se ocitla v důsledku svého protiprávního jednání, v jehož rámci neúčtovala o významné části svých obchodů, v praktické důkazní nouzi. Je zcela evidentní, a ani to žalobkyně sama nijak nerozporuje, že důkazními prostředky, kterými by snad byla schopna podložit své dodatečné daňové přiznání, zkrátka nedisponovala, opakovaně uvádí, že postup správce daně vedoucí ke stanovení daně podle pomůcek byl správný. V této žalobní námitce si tak žalobkyně částečně protiřečí. Případné vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu by na situaci, ve které se žalobkyně ocitla, nic nezměnilo, neboť za daného stavu věci nebylo v moci žalobkyně takové výzvě adekvátně vyhovět. Do této situace se žalobkyně dostala sama svým protiprávním

jednáním. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, je pro zásadní odlišnosti skutkového stavu věci nepřiléhavý, týká se daně z příjmů fyzických osob, zejména ale okruh skutečností, kterými správce daně disponoval před zahájením daňové kontroly, a to, co z nich vyplývalo z hlediska důvodnosti předpokladu o doměření daně, bylo nesrovnatelné s informacemi, kterými disponoval správce daně v tomto případě. Ani tuto námitku není možno považovat za důvodnou.

57. Dále se soud zabýval námitkou, kterou žalobkyně brojí proti spolehlivosti a reálnosti výše daně stanovené pomůckami.
58. Obecně je možno uvést, že proces stanovení daně podle pomůcek vychází z § 98 odst. 1 daňového řádu. Podle něj: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.“*
59. Základní kontury tohoto způsobu stanovení daně, respektive jeho přezkumu, vymezil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 1 Afs 360/2017-35. Uvedl v něm mimo jiné to, že při stanovení daně za použití pomůcek je v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy omezený rozsah přezkumu. *„Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: 1. může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování (...), nebo 2. může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení.“* Tyto závěry vyplývají z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, nebo z rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010103).
60. V projednávané věci je před pomyslnou závorkou nutno vytknout, že stanovení daně podle pomůcek nelze považovat za sankci, které by žalobkyně čelila v důsledku porušení předpisů o účetnictví, jak vyjádřila v žalobě. Z citovaného § 98 daňového řádu vyplývá, kdy je možno přikročit k tomuto náhradnímu způsobu stanovení daně; podmínky použití tohoto institutu byly v projednávané věci splněny tím, že žalobkyně nebyla schopna splnit své povinnosti při stanovení daně dokazováním. To je příčina, pro kterou byla daň stanovena podle pomůcek, nikoli vyvození sankce za porušení předpisů o účetnictví.
61. V dané věci ostatně není mezi účastníky obecně spor o tom, že bylo namístě stanovit daň dle pomůcek, žalobkyně sama uvádí, že nezdanila některé dodávky zboží, neboť se nestaly součástí jejího účetnictví, a proto souhlasí se stanovením daně podle pomůcek. Proto pro žalobkyni připadá do úvahy jen argumentace ve druhém, Nejvyšším správním soudem naznačeném směru, tj. upínající se ke spolehlivosti konkrétního stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud již opakovaně konstatoval, že v tomto případě však na daňovém subjektu, tedy na žalobkyni, leží břemeno tvrzení a důkazní břemeno o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil podle pomůcek, byly zřejmě nepřiměřené (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). Právě toto tvrzení žalobkyně činí výchozím bodem své námítky, neboť uvedla, že jí byla stanovena daň mimo ekonomickou realitu.
62. Je však třeba uvést, že soudní přezkum vycházející z této argumentační linie má své meze.

Ty byly rovněž vytýčeny dlouhodobě ustálenou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, která konstatuje, že správní soudy nejsou oprávněny přezkoumávat konkrétní volbu a použití pomůcek, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tj. nepoužil-li zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by v zásadě za pomůcku vlastně ani nebylo možné vůbec označovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Skutečnost, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky, představuje zákonné omezení jeho práva na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). Daňovému subjektu však nelze upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně dlužno vztahovat toliko k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 28/2007-156 nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103, popřípadě ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013-72). Obecně vzato tedy daňový subjekt může ve svých žalobních námitkách proti pomůckám polemizovat s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá žalobní tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy.

63. V projednávané věci však žalobkyně žádná taková konkrétní tvrzení opřena o konkrétní důkazní návrhy neuvádí. Žalobkyně totiž vychází z toho, že bylo-li zjištěno, že nezahrnula do svého účetnictví některé dodávky od společností GECO a Jas, měl správce daně postupovat tak, že tyto dodávky sám zdaní. Na podkladě svého vlastního výpočtu daně, která by jí dle jejího názoru měla být tímto způsobem vyměřena, pak polemizuje s konkrétním stanovením daně podle pomůcek, ke kterému dospěly správní orgány. To je však postup, který shora uvedeným mezím přezkumu stanovení daně podle pomůcek neodpovídá a působí jako účelové nepochopení procesu, ve kterém dochází ke stanovení daně podle pomůcek. Tento postup totiž není založen na tom, že správce daně svou vyhledávací a jinou činností postaví na jisto skutkový stav věci a fakticky pouze „dodaní“ to, co sám daňový subjekt nezdanil. Tím by se prakticky setřel rozdíl mezi stanovením daně dokazováním a podle pomůcek, navíc ještě ve prospěch daňového subjektu, který nesplnil své povinnosti při stanovování daně dokazováním, neboť ten by vždy mohl postupovat s morálním hazardem počítajícím s tím, že se správci daně nepodaří zcela rekonstruovat základ daně v jeho úplnosti. Nelze ani vycházet z toho, že by měla existovat jakási pevná míra mezi tím, jak si žalobkyně vypočte výslednou daň na základě skutkových zjištění správce daně (resp. toho, do jaké míry se mu podařilo rekonstruovat základ daně) a výslednou daň stanovenou podle pomůcek. Zachovány musí být naopak ty meze, které plynou ze zákona, respektive ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, tj. že daň je stanovena dostatečně spolehlivě, není zjevně nepřiměřená, tedy v hrubém nepoměru s tím, jaká daň jí měla být vyměřena.
64. Nelze tedy přehlédnout, že argumentace žalobkyně sice správně vychází z tvrzení o nepřiměřenosti stanovené daně, ale konkretizace tohoto tvrzení už tkví prakticky jen v polemice o tom, jaké pomůcky měl správce daně použít, tedy že měl zdanit jen ty dodávky, které žalobkyně do svého účetnictví nezahrnula. Tímto způsobem ale nemůže být její námitka úspěšná.
65. Není přitom pravdou, že by se žalovaný nevyjádřil k těmto tvrzením, jež žalobkyně

uplatnila již v rámci správního řízení; v obou napadených rozhodnutích žalovaný naprosto jasně uvádí, z jakých důvodů byla daň stanovena podle pomůcek, jaké jsou principy tohoto postupu, a také konkrétně popisuje aplikaci tohoto postupu v dané věci. Vypořádává přitom i odvolací námitky žalobkyně, které se týkají dostatečně spolehlivého stanovení daně. V tom lze odkázat především na odstavce 28-36 napadeného rozhodnutí 2014, respektive na odstavce 29-37 napadeného rozhodnutí 2015.

66. Protismyslné je tvrzení žalobkyně o tom, že v okamžiku, kdy specifikovala své námitky vůči výsledné dani, přechýlilo se důkazní břemeno na stranu žalovaného, který měl žalobkyni prokazovat, že daň je stanovena dostatečně spolehlivě. Jelikož podstata námitky žalobkyně je fakticky stále stejná, když ve své podstatě napadá výběr pomůcek (má totiž za to, že mělo být dodaněno jen to, co sama neuvedla ve svém účetnictví, což, jak už soud shora vyložil, je nesprávný názor), nezbylo žalovanému nic jiného, než přezkoumat v obecné rovině, zda výše stanovené daně odpovídá zákonným hlediskům a požadavkům stanoveným judikaturou Nejvyššího správního soudu, a to v mezích § 114 odst. 4 daňového řádu, což učinil. Samotný proces stanovení daně podle pomůcek není koncipován jako dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem, v jehož rámci se má najít jakási kompromisní varianta stanovení daně, naopak, pro tento způsob stanovení daně je příznačné omezení dialogického prvku stanovení daňové povinnosti. O přesunech důkazního břemene v jeho rámci nemůže být ani řeč. Ani v žalobě pak žalobkyně neuvádí nic, z čeho by bylo možno skutečně dovodit, že daň byla stanovena ve zjevně excesivní výši. Bylo přitom její povinností, chtěla-li být úspěšná, prokázat, že způsobem, kterým uskutečňovala své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů dosáhnout základ daně ani přibližně dosáhnout takové výše, v jaké byl stanoven správcem daně (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).
67. Správní orgány rovněž respektovaly § 98 odst. 2 daňového řádu, ze kterého vyplývá povinnost přihlídnout při stanovení daně podle pomůcek i k těm zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žádné konkrétní tvrzení, co měly v intencích § 98 odst. 2 daňového řádu správní orgány zohlednit, ale neučinily tak, žalobkyně nepřednesla. Že ale toto ustanovení správní orgány respektovaly, je zřejmé přinejmenším z toho, že žalovaný výši doměřené daně korigoval pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a násl. zákona o DPH.
68. Soud nemohl ani přihlídnout k tvrzení, které zástupce žalobkyně přednesl během jednání, totiž že výpočet správce daně je zatížen blíže jím nespecifikovanými matematickými chybami. Především je třeba konstatovat, že soud je při soudním přezkumu správního rozhodnutí vázán vymezenými žalobními body (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), přičemž o žádnou zákonnou ani judikatorně dovozenou výjimku z tohoto pravidla se tu nejedná. Žalobní bod je spojením vymezení skutkového a právního; žalobkyně však prostřednictvím svého zástupce během jednání toliko tajnosnubně konstatovala, že napadená rozhodnutí jsou zatížena početními chybami, které „snad soud odhalil“, čili ani dostatečně skutkově nevymezila, jaké konkrétní vady v těchto rozhodnutích shledává. Soud rozhodující v soudním řízení správním přitom není vyšetřujícím orgánem, který přezkoumává napadená rozhodnutí v jejich celistvosti a jehož povinností je snad i dotvářet skutková vymezení žalobních bodů za žalobce. Především však zákon omezuje v § 71 odst. 2 s. ř. s. uplatnění nových žalobních bodů lhůtou pro podání žaloby; v tomto směru by tedy tato námitka byla opožděná, i kdyby byla uplatněna řádně, což nebyla. Proto se soud

tímto žalobním bodem dále coby opožděným nezaobíral.

69. V další žalobní námitce žalobkyně uváděla, že na ni správní orgány nezákonně přenesly důkazní povinnost. V ní ovšem vychází z nesprávných premis, neboť stanovení daně podle pomůcek neprobíhá dokazováním. Žalobkyně se mylí, pokud se táže, kde a na kom v tomto řízení uvízlo důkazní břemeno. V první řadě je třeba konstatovat, že daňové řízení je vybudováno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, ale také toto své tvrzení doložit, nese tedy své břemeno důkazní, to plyne z § 92 odst. 3 daňového řádu. Jak plyne z již citovaného § 98 odst. 1 daňového řádu, bylo-li by možno daň stanovit dokazováním, nebylo by vůbec nutno stanovit daň podle pomůcek, což je náhradní způsob stanovení daně, který přichází na řadu až tehdy, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností. Jelikož i sama žalobkyně uznává, že v projednávaném případě správce daně postupoval správně při stanovení daně podle pomůcek, je proti smyslu věci se tázat, na kom uvízlo důkazní břemeno. To je totiž vyjádřením procesní odpovědnosti účastníka za prokázání svých tvrzení. Je proto logické, že má své místo jen tam, kde probíhá dokazování. Jelikož správce daně stanovil daň podle pomůcek, k dokazování nedošlo, a proto nemá ani význam uvažovat o důkazním břemenu, tím méně o jeho přenosu.
70. Jak už soud opakovaně v tomto rozsudku uvedl, daňový subjekt není oprávněn podílet se na výběru pomůcek, podle nichž správce daně stanoví daň. Ani cestou žaloby ve správním soudnictví se nemůže daňový subjekt domáhat toho, aby určitý důkaz, který je schopen předložit, byl použit jako pomůcka. Je proto nedůvodná i ta námitka žalobkyně, podle níž jednaly správní orgány nezákonně, když všechny důkazní návrhy žalobkyně odmítly. Žalobkyně ostatně ani neuvedla, které důkazy měly být správními orgány odmítnuty.
71. Důvodná není ani žalobní námitka týkající se nezohlednění stavu zásob. I zde se jedná znovu o to, že se žalobkyně, ač verbálně deklaruje, že si je svého postavení při doměření daně podle pomůcek vědoma, fakticky domáhá toho, aby byly v úvahu vzaty jiné pomůcky, než ty, které správce daně použil. Tato nesprávná argumentační linka se vine žalobou jako pomyslná červená nit, jak však už soud opakovaně konstatoval, je mylná, respektive nemůže vést k pro žalobkyni pozitivnímu výsledku. Správní orgány navíc velmi přesvědčivě vysvětlily, proč nemohly použít žalobkyní předložené inventurní soupisy jako pomůcky. Těmi totiž mohou být podle § 98 odst. 3 daňového řádu právě jen takové důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Předmětné inventurní soupisy však správními orgány zpochybněny byly; dlužno dodat, že důvodně. Pokud žalovaný v odstavci 32 napadeného rozhodnutí 2014, respektive odstavci 33 napadeného rozhodnutí 2015 konstatuje, že již během daňové kontroly nebyla žalobkyně schopna předložit správci daně I. stupně průkaznou evidenci zásob, následně v rámci odvolacího řízení předložila takový soupis, jehož položky na sebe nenavazují (což konkrétně ilustruje), aby posléze předložila jiný soupis, který rovněž vykazuje vady, nelze skutečně učinit jiný závěr, než že tyto inventurní soupisy nemohou být ani důkazem, ani pomůckou. Z tohoto důvodu není možné přisvědčit ani námitce spočívající v nezohlednění stavu zásob a rovněž námitce tvrdící ze stejných důvodů údajně vyplývající dvojí zdanění, neboť nebyla-li vedena skladová evidence řádně v letech 2014 a 2015, nenabízela se pro správní orgány žádný způsob, jak přihlídnout ke skladovým zásobám v roce 2016 v tom směru, zda byly nebo nebyly zdaněny dvakrát. Znovu i zde je navíc nutno zopakovat, že žalobkyně nemá právo se v rámci soudního přezkumu daně stanovené podle pomůcek domáhat použití určitých konkrétních pomůcek, což touto námitkou opět činí.

72. Soud nesouhlasí s tvrzením žalobkyně, že její procesní práva byla porušena, když vysvětlila a doložila všechny nesrovnalosti, ale žalovaný až v samotných napadených rozhodnutích konstatoval, že nesrovnalosti přetrvávají, neuvedl však v čem a jaké, což mělo vyústit ve zkrácení práva žalobkyně reagovat na výtku a zaujmout k ní adekvátní obranu. Žalovanému je totiž třeba přisvědčit, že institut seznámení se se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení podle § 115 odst. 2 daňového řádu neslouží k pokračování v polemice se závěry žalovaného. Jde o institut bránící vydání překvapivého rozhodnutí tam, kde bylo v rámci odvolacího řízení prováděno dokazování a odvolací orgán, tedy žalovaný, dospěl na základě toho k revizi skutkových zjištění správce daně I. stupně. K tomu ale v uvedené věci nedošlo. Ze správního spisu se podává, že žalobkyně nebyla schopna v rámci daňové kontroly předložit úplnou a průkaznou skladovou evidenci, v rámci odvolacího řízení předložila dvakrát různé evidence, které však pokaždé vykazovaly zásadní vady, jež žalovaný přezkoumatelně identifikoval. Nebylo věci správce daně, aby žalobkyni *ad nauseam* upozorňoval na vady jí předkládaných skladových evidencí a umožňoval jí je opakovaně modifikovat. Žalobkyně měla především tuto evidenci řádně vést, ne ji vytvářet až v průběhu odvolacího řízení. Ani tato námitka tedy není důvodná.
73. Konečně, důvodná není ani námitka prekluzí práva. Soud prověřením spisového materiálu, časové souslednosti úkonů činěných správcem daně I. stupně i žalovaným dospěl k jednoznačnému závěru, že správní orgány rozhodly v rámci lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 daňového řádu. Žalobkyně v této námitce nepředestřela žádnou konkrétní argumentaci, kterou by soud musel individuálně vypořádávat, proto postačí konstatovat, že lhůta pro stanovení daně nebyla v projednávané věci správními orgány překročena. Indicie, které by svědčily pro domněnku, již žalobkyně vyslovila v samotném závěru své žaloby, totiž že mohlo dojít ke skrytému zahájení daňové kontroly přede dnem 6. 11. 2015, nejsou obsahem správního spisu podpořeny.
74. Výše uvedené lze shrnout tak, že všechny žalobní námitky byly shledány jako nedůvodné. Proto soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Náklady řízení

75. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož by měl právo na plnou náhradu nákladů řízení procesně plně úspěšný žalovaný. Jelikož mu však nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, rozhodl soud tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo

Poučení:

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

Plzeň 23. září 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

